



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des SW, zuletzt wohnhaft in K, vertreten durch Marksteiner & Partner GmbH & Co KEG, Wirtschaftstreuhänder, 4310 Mauthausen, Kirchenberg 13, vom 10. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr betreffend die Abweisung eines Antrages auf Vergabe einer Steuernummer (§ 92 BAO), vertreten durch Gottfried Buchroithner, vom 13. Oktober 2005 nach in Linz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 29. Juni 2005 zeigte die Steuerberatungsgesellschaft Marksteiner & Partner in Vollmacht für den Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw) dessen Betriebseröffnung an. Als Tätigkeit, mit der der Bw auch ins Gewerbeverzeichnis eingetragen wurde, gab er das Verfügen von keramischen Fliesen, Kunststein- und Natursteinplatten an.

Der Bw, der polnischer Staatsbürger ist, war, wie eine Einsichtnahme in das Zentrale Melderegister ergab, seit 27. Juni 2005 an der Adresse K, gemeldet.

Im Zuge einer beim Bw durchgeführten Nachschau hielt das Nachschauorgan am 28. Juli 2005 fest, dass sämtliche Angaben von Ing. MW gemacht worden seien, da der Bw die deutsche Sprache nicht verstehe und auch nicht lesen könne. Er sei am 27. Juni 2005 nach Österreich gekommen, um ein Unternehmen zu gründen. Ing. MW sei ihm bei sämtlichen Behördenwegen behilflich gewesen. Die Auftraggeberin des Bw sei die Fa. N

GmbH & Co KG (in der Folge kurz: Fa. N) in W1. Die vertraglichen Leistungen seien im Einvernehmen zwischen Auftraggeber und –nehmer festgelegt worden. Die Ansprechperson bei der Fa. N sei DI P. Wenn er einen Vertrag unterschreibe, werde dieser von Ing. MW kontrolliert. Er sei seit 28. Juni 2005 für seine Auftraggeberin tätig und arbeite bis zur Fertigstellung in rund einem Monat auf der Baustelle "Panoramahaus D". Derzeit wohne er auch in D, während Gewerbestandort sein Hauptwohnsitz in K, sei. Das Werkzeug, das er für das Verfugen von Steinplatten benötige, wie Verfugungsschwämme und –eimer, Spachteln und Rührwerkzeug, gehöre ihm, während das Arbeitsmaterial die Fa. N zur Verfügung stelle. Dem entsprechend kaufe er keine Arbeitsmaterialien ein. Die Fa. N bestimme, auf welcher Baustelle er arbeiten solle, während der Polier der Fa. N ihn anweise, wo auf dieser Baustelle er arbeiten solle. Er habe keine Mitarbeiter und werde bezüglich Arbeitszeit, Arbeitsfortgang und Arbeitsqualität vom Polier der Fa. N kontrolliert. Er müsse sich bei Arbeitsbeginn und -ende bei niemandem melden und könne nach eigenem Gutdünken kommen und gehen, habe aber für die Fertigstellung des Auftrages bis zum vereinbarten Termin zu sorgen. Bei längerer Abwesenheit müsse er sich melden. Er könne sich bei seiner Arbeit nicht durch eine andere Person vertreten lassen. Als Entgelt sei ein Preis von 3,5 € pro Quadratmeter vereinbart worden, wobei er das Entgelt ein- bis zweimal monatlich von seiner Auftraggeberin erhalte. Er habe bisher weder eine Honorarnote gelegt, noch beziehe er außer den genannten Einkünften weitere Einkünfte. Das Haftungs- und Gewährleistungsrisiko trage der Auftragnehmer. Er besitze in Polen weder einen Gewerbeschein, noch sei er dort sozialversichert. Die Anmeldung zur Sozialversicherung in Österreich sei bereits erfolgt. Er verfüge über kein Büro und kein Firmenauto und habe auch keine Arbeitnehmer. Die Buchhaltung mache das Steuerbüro Marksteiner, während die Buchhaltungsunterlagen an seiner Wohnadresse aufbewahrt würden.

Ing. MW ist bei der Fa. N als Bauleiter beschäftigt und war auch bei der Fa. W OEG (in der Folge kurz: Fa. W) als gewerberechtlicher Geschäftsführer mit 20 Wochenstunden angestellt. Darüber hinaus war er laut Sozialversicherungsauszug bis 15. Juli 2005 bei der Fa. P&K Steinmetz-OEG angestellt, die ebenso wie die Fa. W und der Bw auf den Baustellen in D und F beschäftigt war und bei der der Bw nunmehr angestellt ist.

Einer Auftragsbestätigung vom 17. Mai 2005, welche die Fa. N und den Bw als Vertragspartner ausweist, betreffend das Bauvorhaben Panoramahaus D ist Folgendes zu entnehmen:

1) Verfugung von Platten aus Dorato Valmalenco.

<i>Preis/m² 3,50 €</i>	<i>Gesamtmenge ca. 400 m²</i>
-----------------------------------	--

2) Verfugungsarbeiten in Regie

<i>Preis/Stunde 22,00 €</i>	<i>Gesamtmenge ca. 60 Stunden</i>
-----------------------------	-----------------------------------

3) Fugensanierung

<i>Preis/Stunde 15,00 €</i>	<i>Gesamtmenge ca. 50 m²</i>
-----------------------------	---

Zahlung: 14 Tage netto

Mit Bescheid vom 13. Oktober 2005 wies das Finanzamt das Ansuchen des Bw um Vergabe einer Steuernummer ab. Begründend wurde ausgeführt, dass die vorliegenden Werkverträge eine Umgehung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes (AuslBG) darstellten. Umfangreiche Sachverhaltsermittlungen seitens des Finanzamtes und der KIAB sowie niederschriftliche Einvernahmen der Arbeiter zeigten folgenden Sachverhalt:

1. Bei der Arbeitseinteilung und dem Arbeitseinsatz auf den Baustellen finde die vorgeblich unterschiedliche Rechtsbeziehung zwischen Arbeitgeber/Auftraggeber und Arbeitnehmer/Werkvertragsnehmer keinerlei Berücksichtigung.
2. Der Gewerbeschein der vorgeblich "selbstständigen" Werkvertragsnehmer laute in allen Fällen auf das Anmeldegewerbe "Verfugen von keramischen Fliesen, Kunststein- und Natursteinplatten."
3. Hinsichtlich der Entlohnung sei festgestellt worden, dass die vorgeblichen Werkvertragsnehmer nach Leistung (pro m² erbrachter Leistung) bezahlt würden.
4. Das von den Arbeitern verwendete, nach deren Aussagen selbst erworbene Werkzeug (wie Verfassungsschwämme und -eimer, Spachteln, Rührwerkzeug) sei geringwertig.
5. Das verwendete Material werde in aller Regel vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt.
6. Die Werkvertragsnehmer dürften sich nicht vertreten lassen.
7. Kontrollen seien bezüglich Arbeitszeit, Arbeitserfolg und Arbeitsqualität erfolgt.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung gehe daraus hervor, dass der vorgebliche Werkvertragsnehmer nicht ein Werk, sondern, wie ein Dienstnehmer, seine Arbeitskraft schulde. Auf eine organisierte Vorgangsweise könne geschlossen werden, da die Abfragen der Wohnsitze der "Werkvertragsnehmer" idente Wohnungsadressen ergeben hätten, eine idente Beantwortung der gestellten Fragen erfolgt sei und eine idente Namensnennung von beratenden Personen vorläge. Insgesamt sei davon auszugehen, dass der vorgebliche "Werkvertragsnehmer" dem Willen des Auftraggebers in gleicher Weise unterworfen sei, wie dies bei einem Dienstnehmer der Fall sei. Wenngleich die Formalvoraussetzungen wie Vorliegen eines Gewerbescheins, Anmeldung zur Sozialversicherung der selbstständig Erwerbstätigen, Ansuchen um Vergabe einer Steuernummer und UID-Nummer zum Teil vorlägen, seien nach gängiger Rechtsprechung für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung

als Dienstverhältnis nicht die vertraglichen Abmachungen maßgeblich, sondern das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei - unter Hinweis auf die VwGH-Erkenntnisse vom 25.10.1994, 90/14/0184, und vom 20.12.2000, 99/13/0223 - auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen sei.

In der gegen den angeführten Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung brachte die steuerliche Vertreterin des Bw gegen die seitens des Finanzamtes angenommene Scheinselbstständigkeit im Wesentlichen vor, dass der Bw am 27. Juni 2005 mit der Absicht, ein Unternehmen selbstständig zu betreiben, nach Österreich gekommen sei. Am selben Tag sei die Gewerbeanmeldung (Verfugen von keramischen Fliesen, Kunststein- und Natursteinplatten) bei der Bezirkshauptmannschaft F1 durchgeführt worden. Anschließend habe der Bw die Steuerberatungskanzlei aufgesucht, wobei der Kontakt durch G3, einem der vier Gesellschafter der Fa. W, der bereits Klient des Steuerberatungsbüros gewesen sei bzw. sei, hergestellt worden sei. Die Anmeldung bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft sei erfolgt, und der Betriebseröffnungsbogen sei für das Finanzamt erstellt worden. Der Bw habe bei der Raika ein Bankkonto eröffnet und ein Handy angemeldet. G3 habe dem Bw auch angeboten, in K, zu wohnen, sodass der Bw an dieser Adresse auch seinen Firmensitz gemeldet habe.

Zu Punkt 1. der Bescheidebegründung sei festzuhalten, dass der Bw seine Arbeitszeit frei einteilen könne. Allerdings sei er auf Großbaustellen auch vom Baufortschritt der anderen Unternehmer abhängig und seien diese wiederum von seinem Baufortschritt abhängig, sodass gewisse Fixzeiten für die Arbeit vorgegeben seien. Auf Grund der – in Kopie beiliegenden – Werkverträge sei eine qualitativ einwandfreie und termingerechte Abwicklung der Aufträge gefordert.

Zu Punkt 2. der Bescheidebegründung sei auszuführen, dass der Bw ein Einzelunternehmer und keine Gesellschaft sei. Aus diesem Grund sei die Begründung falsch, dass der Gewerbeschein in allen Fällen – wobei fraglich sei, wer die anderen Fälle seien – auf "Verfugen von keramischen Fliesen, Kunststein- und Natursteinplatten" laute. Der Gewerbeschein des Bw habe zwar tatsächlich diesen Wortlaut, doch sei dies die tatsächliche Tätigkeit, die der Bw mit seinem Unternehmen anbiete.

Zu Punkt 3. der Bescheidebegründung sei anzumerken, dass der Bw bisher Pauschalaufträge angenommen habe. Das bedeute, dass eine gewisse Fläche in m² zu einem Preis je m² angeboten werde. Eine derartige Abrechnung sei, wie ein Telefonat mit dem Landesinnungsmeister B vom 27. Oktober 2005 ergeben habe, nicht unüblich in diesem Gewerbe.

Zu Punkt 4. der Bescheidbegründung sei festzustellen, dass für das Verfugen von keramischen Fliesen, Kunststein- und Natursteinplatten weder hochwertige Werkzeuge noch Maschinen nötig seien. Der Bw habe das Werkzeug aus Polen mitgenommen, da er von seinen Auftraggebern kein Werkzeug zur Verfügung gestellt bekomme.

Punkt 5. der Bescheidbegründung sei insoweit zuzustimmen, als das Material in der Regel nach Rücksprache mit dem Bw betreffend Menge, Qualität und Produkt durch den Auftraggeber zur Verfügung gestellt werde. Dies sei auf Großbaustellen nicht unüblich, da die Bauleiter bzw. Bauherren in der Regel beim billigsten Anbieter kaufen würden und der Bw bei den Preisen von Großhändlern nicht mithalten könne. Der Bw biete mit seinem Unternehmen grundsätzlich die Arbeitsleistung an. Sofern ihn ein Bauherr beauftragen würde, das Material selbst zu besorgen, würde er diesem Auftrag selbstverständlich nachkommen.

Punkt 6. der Bescheidbegründung sei entgegen zu halten, dass der Bw für die Fertigstellung seiner Aufträge verantwortlich sei. Sollte er daher beispielsweise erkranken, müsse er ein anderes Unternehmen mit der Fertigstellung seiner Arbeit beauftragen.

Zu Punkt 7. der Bescheidbegründung sei darauf zu verweisen, dass der Bw von seinen Auftraggebern hinsichtlich Qualität und der Einhaltung von zeitlichen Vorgaben kontrolliert werde. Dies sei sowohl in der Baubranche als auch in anderen Branchen üblich. Die Bauherren kontrollierten die beauftragten Unternehmer, und diese kontrollierten wiederum ihre Subunternehmer, da nur so eine ordentliche Qualität und termingerechte Erfüllung garantiert werden könne.

Der Bw habe, seit er in Österreich als Unternehmer tätig sei, alle Abgaben (Sozialversicherung) zeitgerecht und ordnungsgemäß abgeführt.

Die Bescheidbegründung sei ferner insoweit mangelhaft, als diese eine Kopie der an die Fa. W ergangenen Bescheidbegründung darstelle. So sei der Bw in der Mehrzahl angesprochen. Ein Bescheid sei aber als individueller, hoheitlicher, im Außenverhältnis ergehender Verwaltungsakt anzusehen, sodass die Bescheidbegründung auch für den einzelnen, individuellen Fall zu erfolgen habe.

Diese Vorgangsweise deute auch darauf hin, dass das Ermittlungsverfahren nicht ordnungsgemäß durchgeführt worden und eine pauschale Aburteilung erfolgt sei.

Der Berufung beigelegt ist eine Vereinbarung über die Vergabe von Subunternehmerleistungen für das Bauvorhaben Europark S, abgeschlossen am 1. Oktober 2005 zwischen der Fa. W als Auftraggeberin und dem Bw als Auftragnehmer, welche für die Fa. W zwar von G3, nicht aber vom Bw unterfertigt ist.

Als Präambel ist angeführt, dass die Parteien mit dieser Vereinbarung generell die Beauftragung des Subunternehmers für die Sanierungsarbeiten im Erdgeschoß Bauvorhaben Europark S regelten.

Die Bestellung nennt ca. 70 m² Fugen überarbeiten à 3,50 € und als Termin Sonntag, den 2. Oktober 2005.

Mit Schreiben vom 11. November 2005 informierte die Wirtschaftskammer Oberösterreich das Finanzamt über die Anzeige des Bw betreffend das Ruhen der Gewerbeausübung ab 13. Oktober 2005.

Die der Berufung beigelegte Vereinbarung vom 1. Oktober 2005 enthält u.a. die nachfolgenden Vertragspunkte:

Preise:

(...) Insbesondere beinhalten die vom Auftragnehmer angenommenen Preise sämtliches Werkzeug, Gerüstungen, Umstellen von fahrbaren Hebebühnen, Wegzeiten, Auslösen, Transport von der Abladestelle zur Einbaustelle; außer es sind im Bestellschein lt. Anhang 1 dafür Positionen enthalten.

Die vereinbarten Preise gelten immer als unveränderliche Einheits-Festpreise; Preiserhöhungen nach der Auftragserteilung werden nicht berücksichtigt oder vergütet.

Mehrkosten wie Stehzeiten oder Ähnliches werden nicht vergütet.

Haftung:

Der Auftragnehmer haftet in vollem Umfang für alle von ihm oder seinen Erfüllungsgehilfen verursachten Personen- und Sachschäden, die dem Auftraggeber, dem Generalunternehmer oder Dritten zugefügt werden. Weiters haftet er für alle Nachteile, die durch Verzögerungen entstehen, deren Ursache bei ihm zu vertretenden Personen liegt. (...)

Gewährleistung:

Für die gewöhnlich vorausgesetzte und vertragliche Ausbedingung einer Qualität seiner Arbeitsleistung und die einwandfreie Beschaffenheit aller von ihm verwendeten Baustoffe und Materialien haftet der Auftragnehmer für drei Jahre (...)

Rechnungslegung:

Sämtliche Rechnungen sind übersichtlich mit prüffähigen Abrechnungsplänen und Aufmassaufstellungen zu belegen. Auf den Rechnungen sind die Kostenstelle des Auftraggebers, das Rechnungsdatum und der Leistungszeitraum anzuführen. Die Legung von monatlich einer Teilrechnung ist dem Auftragnehmer dann gestattet, wenn die Gesamtauftragssumme 4.000,00 € überschreitet.

Zahlung:

(...) Der Auftraggeber ist berechtigt, von Teilrechnungen einen 10%igen Deckungsrücklass bis zur Schlussrechnung einzubehalten, der sodann in einen Haftrücklass von 5 % umgewandelt wird. Die Haftrücklasssumme kann nicht durch Bankgarantien abgelöst werden. Vom Haftrücklass wird dann Gebrauch gemacht, wenn die Gesamtauftragssumme 7.500,00 € überschreitet.

Der Rechtsmittelbehörde liegen weiters nachfolgende, vom Bw ausgestellte Rechnungen vor:

1. Rechnung Nr. 1/08/05 vom 28.8.2005, Bauvorhaben D, 1.099,00 €;

1. Rechnung Nr. 1/10/05 vom 5.10.2005, Bauvorhaben D, Leistungszeitraum Oktober 2005, 750,00 €;

Rechnung Nr. 2/10/05 vom 6.10.2005, Hauptbahnhof F, 1.000,00 €;

Rechnung Nr. 3/10/05 vom 10.10.2005, Hauptbahnhof F, 365,00 €;

Rechnung Nr. 4/10/05 vom 12.10.2005, Europark S, 204,75 €.

Während vier Rechnungen an die Fa. W adressiert sind, ist die Rechnung vom 5. Oktober 2005 an die Fa. N gerichtet.

Aktenkundig sind ferner an das Magistratische Bezirksamt in W1 gerichtete Strafanträge des Zollamtes L vom 27. Oktober 2005, des Zollamtes F vom 15. Dezember 2005 und des Zollamtes S vom 19. Dezember 2005.

Als Übertretungstatbestand ist in allen Strafanträgen § 3 Abs. 1 iVm § 28 Abs. 1 Z 1 lit. a AuslBG, als Tatverdächtige die Fa. N angeführt.

Die Fa. N habe Ausländer, für die weder eine Beschäftigungsbewilligung oder Zulassung als Schlüsselkraft erteilt noch eine Anzeigebestätigung oder eine Arbeitserlaubnis oder ein Befreiungsschein oder ein Niederlassungsnachweis ausgestellt worden sei, beschäftigt.

Das Zollamt L führte zum Sachverhalt aus, dass die vier namentlich genannten, persönlich haftenden Gesellschafter der Fa. W sowie die weiteren polnischen Staatsbürger P1 und der Bw, alle wohnhaft in K, einen Antrag auf Zuweisung einer Steuernummer gestellt hätten, die aber nicht erteilt worden sei. Im Zuge von Finanzamtserhebungen hätten die vorgenannten sechs polnischen Staatsbürger angegeben, für die Fa. N auf der Baustelle "Panoramahaus D" zu arbeiten. Auf Befragung sei festgestellt worden, dass seit den Firmengründungen nur mit der Fa. N Verträge abgeschlossen und sämtliche Angaben von Ing. MW gemacht worden seien, da keiner der polnischen Staatsbürger der deutschen Sprache in Wort und Schrift mächtig sei. Die genannten Personen arbeiteten auf derselben Baustelle in D, das Arbeitsmaterial werde von der Fa. N zur Verfügung gestellt, die Einteilung der Baustelle sowie die Beaufsichtigung erfolge durch den Polier der vorgenannten Firma, und eine Vertretung durch andere Personen sei nicht möglich.

Als ausgeübte Tätigkeit gab der Bw das "Verfugen von Steinplatten" an. Zur Entlohnung nannte er für das Verfugen von Platten einen Preis von 3,50 €/m², für Regiearbeiten 22,00 € und für die Fugensanierung 15,00 €.

Im Strafantrag des Zollamtes F wurde festgehalten, dass die KIAB auf Grund einer Kontrollmitteilung, dass am Bahnhof in F Steinverlegearbeiten durch polnische Staatsangehörige durchgeführt würden, zwei Kontrollen durchgeführt habe. Festgestellt

wurde, dass die Ö die Fa. N mit den Arbeiten beauftragt habe. Diese habe den Auftrag im Sub-Weg an die Firmen W und P&K Steinmetz OEG weiter gegeben. Die Fa. W habe ihrerseits den Auftrag im Sub-Weg u.a. an den selbstständig tätigen Bw weiter gegeben. Die Kontrollen hätten weiters ergeben, dass bei den durchgeführten Arbeiten weder eine räumliche noch eine arbeitsspezifische Trennung der einzelnen Firmen bzw. Arbeiter feststellbar gewesen sei; vielmehr seien alle Arbeiter bunt gemischt tätig gewesen. Aufgefallen sei, dass alle Arbeiter ihre Anweisungen von einer Person erhalten hätten. Eine Befragung der Arbeiter habe ergeben, dass nahezu alle über das gleiche Einkommen verfügten. Aus den Verträgen zwischen den beteiligten Firmen gehe hervor, dass die Abrechnung der Arbeiten mit durch die Fa. N fix vorgegebenen Kosten durchgeführt werde. Darüber hinaus sei die Firmenadresse der Fa. W ident mit der der beiden Subunternehmer P1 und dem Bw. Nach Ansicht der Zollbehörde liege ein künstliches, der Umgehung des AuslBG dienendes Konstrukt vor. Der Bw gab zur ausgeübten Tätigkeit "Verfugen von Steinplatten" und zur Entlohnung an, 1.500,00 € monatlich zu verdienen.

Dem Strafantrag des Zollamtes S ist zu entnehmen, dass bei einer am 2. Oktober 2005 durchgeführten Baustellenkontrolle, Europark II in S, die vier persönlich haftenden Gesellschafter der Fa. W, die polnische Staatsbürger seien, sowie die weiteren polnischen Staatsbürger P1 und der Bw bei Reparatur- und Ausbesserungsarbeiten (Natursteinplattenverlegung) angetroffen worden seien. Der Bw sei gewerblich selbstständiger Verfuger von keramischen Fliesen, Kunststein- und Natursteinplatten. Der ebenfalls anwesende Ing. MW sei bei der erstgenannten Firma als gewerberechtlicher Geschäftsführer eingetragen. Ing. MW habe auch den Bw mit Ausbesserungsarbeiten beauftragt. Alle angetroffenen Staatsbürger seien an der gleichen Adresse in K, gemeldet. Ermittlungen des zuständigen Wohnsitzfinanzamtes hätten ergeben, dass seit den Firmengründungen nur mit der Fa. N Verträge abgeschlossen und die zur Firmengründung notwendigen Angaben von Ing. MW gemacht worden seien, da keiner der polnischen Staatsbürger der deutschen Sprache in Wort und Schrift mächtig sei, alle Polen immer zusammengearbeitet hätten und somit kein eigenes Werk vorliege, das Arbeitsmaterial von der Fa. N zur Verfügung gestellt werde, dass nur geringwertige Werkzeuge wie Spachteln, Glätter, Baueimer, Verfungsschwämme usw. sich im Besitz der polnischen Arbeiter befänden, während die vor Ort befindliche Fliesenschneid- und Schleifmaschine (Firmenpicker!!) der Fa. N gehöre, die Einteilung der Arbeiten auf der Baustelle prinzipiell nur durch Ing. MW erfolge und die polnischen Arbeiter kein Unternehmerrisiko zu tragen hätten.

Als vom Bw ausgeübte Tätigkeit ist dem Strafantrag "Reparatur- und Ausbesserungsarbeiten sowie die Natursteinplattenverlegung im Europark II" zu entnehmen. Zur Entlohnung gab er

an, sonntags 25,00 € pro Stunde zu verdienen, wogegen üblicherweise nach m² verrechnet werde.

Die Fa. N übermittelte dem Zollamt S am 20. Oktober 2005 eine zwischen der Fa. N als Auftraggeberin und der Fa. W als Auftragnehmerin am 1. Oktober 2005 abgeschlossene Vereinbarung über die Vergabe von Subunternehmerleistungen für das Bauvorhaben Europark S. Der Bw habe kein Vertragsverhältnis mit der Fa. N, sondern mit der Fa. W.

Einem Aktenvermerk vom 10. Jänner 2006 ist zu entnehmen, dass der Vermieter der Wohnung in K, dem Finanzamt mitgeteilt hat, dass sämtliche genannten polnischen Staatsbürger seit 9. Jänner 2006 abgemeldet und nach Polen verzogen seien.

Die steuerliche Vertreterin teilte dem Finanzamt am 4. Juli 2006 schriftlich mit, dass das Gewerbe des Bw per 1. Jänner 2006 abgemeldet worden sei.

Ing. MW, der bei der Fa. N als Bauleiter beschäftigt ist und bei der Fa. W als gewerberechtlicher Geschäftsführer fungierte, teilte auf Ersuchen der Rechtsmittelbehörde, schriftlich als Zeuge auszusagen, mit Schreiben vom 9. März 2006 im Wesentlichen mit, dass er auf den Baustellen Panoramahaus D und Hauptbahnhof F als Bauleiter der Fa. N beschäftigt und auf der Baustelle Europark S zweimal als Vertreter des dort zuständigen Bauleiters anwesend gewesen sei. Die Fa. W sei auf den Baustellen Panoramahaus D, Hauptbahnhof F und Europark S als Subunternehmer der Fa. N beschäftigt gewesen, wogegen der Bw und P1 als Subunternehmer der Fa. W auf den drei Baustellen eingesetzt gewesen seien. Der Bw sei von Ende Juni bis Mitte September 2005 auf der Baustelle Panoramahaus D und von Ende September bis Mitte Oktober 2005 auf der Baustelle Hauptbahnhof F tätig gewesen. Auf der Baustelle Europark S habe er nur an einem Tag gearbeitet. Zur genannten Zeit sei kein Personal der Fa. N auf den angeführten Baustellen anwesend gewesen. Auf allen drei Baustellen seien aber außer der Fa. W, P1 und dem Bw auch andere Subunternehmer beschäftigt gewesen. Der Bw sei bis Jahresende 2005 mit den bereits angenommenen Aufträgen völlig ausgelastet gewesen und hätte keine weiteren Aufträge ausführen können. Auf den drei Baustellen seien nachweislich keine Poliere oder sonstiges Aufsichtspersonal der Fa. N anwesend gewesen. Die Tätigkeit des Bw sei weder beaufsichtigt worden, noch sei die Anwesenheit bzw. Arbeitszeit kontrolliert worden. Die Subunternehmer hätten sich lediglich an den Bauzeitplan bzw. den Bauablauf zu halten gehabt. Dem Bw seien auch weder in organisatorischer noch fachlicher Hinsicht Weisungen erteilt worden. Bestimmte Arbeitszeiten, Mindestanwesenheitszeiten oder tägliche Zeiträume seien nicht vorgegeben gewesen. Das wöchentliche Arbeitspensum habe zwischen 50 und 60 Stunden betragen. Der Bw könne durch Arbeitszeugnisse vorweisen, dass er in seiner Berufslaufbahn selbst als Bauleiter bzw. Polier tätig gewesen sei, sodass er zweifelsohne

imstande sei, selbstständig zu agieren. Zur Gewährleistungspflicht sei anzumerken, dass die Fa. N das Material auf die Baustellen geliefert habe. Der Bw müsse wie jeder Fachunternehmer fähig sein, das gelieferte Material auf seine Beschaffenheit wie Risse, Adern oder Verfärbungsflecken sowie auf Maßtoleranzen zu prüfen. Der Subunternehmer habe selbst zu entscheiden, ob das gelieferte Material den ÖNORMEN entspreche und einwandfrei sei. Sofern das nicht der Fall sei, müsse er das fehlerhafte Material bei der Fa. N reklamieren. Sollte der Subunternehmer die Qualitätskontrolle des Materials nicht ordnungsgemäß durchführen und fehlerhafte Platten einbauen, so treffe ihn für diese Platten eine Gewährleistungspflicht. Hinsichtlich Urlaub und Krankheitsfälle sei mit dem Bw als selbstständigem Unternehmer keine Regelung getroffen worden. Sofern die Vertragserfüllung und die Einhaltung des Bauzeitplanes gewährleistet gewesen sei, sei der Bw nicht verpflichtet gewesen, dem Auftraggeber eine lange oder kurze Abwesenheit zu melden.

Die Referentin ersuchte die steuerliche Vertreterin des Bw ebenfalls mit Schreiben vom 17. Februar 2006, zu nachfolgenden, den Bw betreffenden Fragen Stellung zu nehmen:

1. Zu der Vereinbarung über die Vergabe von Subunternehmerleistungen, abgeschlossen zwischen der Fa. W als Auftraggeberin und dem Bw als Auftragnehmer, mögen folgende Unterlagen vorgelegt werden:

Schriftliche Aufzeichnungen über die Kontaktaufnahmen (auf welche Art und Weise und durch wen erfolgten diese die einzelnen Bauvorhaben betreffend),

Leistungsausschreibungen,

allfällige Zusatzvereinbarungen und ergänzende Festlegungen (vgl. Punkt 2. "Grundlagen" der o.a. Vereinbarungen),

Bestellscheine,

Kostenvoranschläge,

Bautagesberichte, Leistungsaufstellungen, Regiestundenlisten oder sonstige Arbeitsaufzeichnungen

sämtliche Rechnungslegungen seitens des Bw sowie alle seitens der Fa. N bzw. der Fa. W geleisteten Zahlungen.

2. Bot der Bw - außer der Fa. W bzw. der Fa. N - seine Dienste auch anderen Unternehmen an? Wenn ja, bitte um Angabe von Namen und Adressen dieser Unternehmen und Vorlage entsprechender schriftlicher Unterlagen/Aufzeichnungen bzw. nachweislicher Werbeeinschaltungen/Inserate.

3. Wem oblag die Preisgestaltung bzw. Kalkulation für den Bw? Bitte um Vorlage von Unterlagen, die Grundlage für die Preisgestaltung waren.

4. Der Bw gab im Zuge einer Einvernahme an, dass er bezüglich Arbeitszeit und -qualität durch den Polier der Fa. N kontrolliert worden sei und dieser ihn auch angewiesen habe, wo auf der Baustelle er arbeiten sollte.

Bitte um Angabe der Namen und der Anschriften der Poliere.

Wie bzw. durch wen wurde der Arbeitsablauf strukturiert? Wie, nach welchen Kriterien und durch wen erfolgte die Arbeitseinteilung bzw. -aufteilung auf den Baustellen? Wer war für die

reibungslose Zusammenarbeit verantwortlich? War der Bw in den gesamten Arbeitsablauf eingegliedert?

Wie bzw. durch wen erfolgten generell die Planung, Vorbereitung und Koordination des Tagesablaufes auf den Baustellen?

Inwieweit unterlag der Bw Weisungen und Kontrollen (durch den Polier/Bauleiter, etc.)? Falls ein Anweisungsrecht bestand - wer hatte dieses, und welchen Inhalt hatte dieses Weisungsrecht? Erhielt der Bw Anweisungen, welche Arbeiten zu welcher Zeit wo durchzuführen waren?

Erfolgte eine laufende Kontrolle der durchgeführten Arbeiten? Wenn ja – wem oblag dieses Kontrollrecht? Gab es – wenn ja, welche – Konsequenzen für den Bw, falls Arbeiten nicht ordnungsgemäß ausgeführt wurden?

5. Wie lange genau war der Bw auf welcher Baustelle jeweils beschäftigt?

6. Waren dem Bw bestimmte tägliche Arbeitszeiten vorgegeben? Gab es bestimmte Mindestanwesenheitszeiten oder einen täglichen Zeitrahmen, innerhalb welchem die Arbeiten durchzuführen waren? Welches wöchentliche Arbeitspensum leistete der Bw im Durchschnitt? War eine Koordination mit anderen Auftraggebern erforderlich? Wodurch sonst wurde seine Arbeitseinteilung beeinflusst?

7. Welche Regelungen wurden für den Krankheits- oder Urlaubsfall getroffen? Hatte der Bw selbst für eine Absicherung im Krankheitsfall zu sorgen?

8. Der Bw gab im Zuge einer Befragung an, eine längere Abwesenheit melden zu müssen. Was ist unter einer "längeren Abwesenheit" zu verstehen, und wem war diese zu melden? War eine Abwesenheit, die nicht als eine "längere Abwesenheit" zu verstehen ist, jederzeit und ohne Verständigung der Auftraggeberin zulässig?

Zweckdienliche Unterlagen betreffend Umfang und Art eines Kontroll- und Weisungsrechtes durch den Auftraggeber, betreffend Arbeitszeiten und Regelungen für den Krankheits- und Urlaubsfall mögen vorgelegt werden.

9. Hatte der Bw seine Aufträge persönlich durchzuführen? Unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfang war dem Bw eine Stellvertretung erlaubt? War die Auftraggeberin im Vertretungsfall jedenfalls zu informieren? Welche Vertretungsregeln wurden zwischen der Fa. W und dem Bw vereinbart? Bitte um Vorlage entsprechender diesbezüglicher Vereinbarungen.

10. Trifft es zu, dass dem Bw für die von ihm erbrachten Subunternehmerleistungen zwar sämtliches Material, aber kein Werkzeug zur Verfügung gestellt worden ist?

Wer stellte dem Bw Material zur Verfügung? Sofern dieses selbst beschafft oder von der Fa. W beigelegt wurde, bitte um Vorlage diesbezüglicher Rechnungen.

11. Wie ist es zu verstehen, dass der Bw zwar mit der Fa. W Vereinbarungen über die Vergabe von Subunternehmerleistungen abgeschlossen hat, im Zuge einer Befragung aber die Fa. N als seine Auftraggeberin nannte und weiters angab, Arbeitsmaterial von der Fa. N zur Verfügung gestellt bekommen zu haben?

12. Laut den vorliegenden Vereinbarungen betreffend die Vergabe von Subunternehmerleistungen traf den Bw eine Gewährleistungspflicht insoweit, als dieser auch für die einwandfreie Beschaffenheit aller von ihm verwendeten Materialien und Baustoffe haftete. Wie ist diese Gewährleistungspflicht zu verstehen, wenn das Material von der Fa. N zur Verfügung gestellt worden ist?

13. Der Bw gab im Zuge seiner Befragung an, über kein eigenes Firmenfahrzeug zu verfügen. Wie erfolgte dessen Beförderung zu den diversen Baustellen?

14. Erhielt der Bw einen Aufwands- und Spesenersatz für entstandene Aufwendungen (Reise-, Aufenthalts-, Verpflegungs- oder ähnliche Kosten)?

15. Umfasst die Ihrer Steuerberatungsgesellschaft erteilte Vollmacht auch eine Zustellvollmacht?

16. Hatte der Bw Einkünfte aus anderen Tätigkeiten? Falls ja, bitte um Bekanntgabe der Art und Höhe dieser Einkünfte.

17. Wurden zwischen der Fa. W und dem Bw weitere Vereinbarungen über die Vergabe von Subunternehmerleistungen abgeschlossen?

Die steuerliche Vertreterin nahm dazu wie folgt Stellung:

1. Bautageberichte oder sonstige Arbeitsaufzeichnungen gebe es nicht, da im Werkvertrag der Termin für die Fertigstellung des Werkes vereinbart worden und dieser Termin einzuhalten gewesen sei.

Kopien sämtlicher Ausgangsrechnungen (siehe oben) und eine Umsatzliste der Bankkonten des Bw wurden beigelegt.

2. Der Bw sei im Jahr 2005 völlig ausgelastet gewesen. Weitere Aufträge habe er auf Grund mangelnder Kapazitäten nicht annehmen können. Er habe geplant, in der Winterperiode seine Dienste aktiv diversen Unternehmern anzubieten. Dies sei zurzeit aber nicht möglich, da bis dato keine Steuernummer vergeben worden sei und die Auftraggeber die UID-Nummer verlangten.

3. Die Kalkulation habe der Bw durchgeführt.

4. Auf den Baustellen seien keine Poliere und Bauleiter der Fa. N anwesend gewesen. Einmal wöchentlich sei eine Besprechung zwischen Bauherr und Subunternehmer durchgeführt worden, bei welcher der Baufortschritt (die Einhaltung von Terminen usw.) und die Qualität der Verarbeitung besprochen worden sei. Kontrollen bezüglich Qualität der Verlegung seien durchgeführt worden, wobei allerdings jeder Bauherr die Arbeiten der beauftragten Unternehmen hinsichtlich Qualität und Termineinhaltung kontrolliere. Der Bw sei selbst für den reibungslosen Ablauf der Arbeiten verantwortlich gewesen. Die Materialbestellungen und Liefertermine seien an die Auftraggeber weiter gegeben worden. Seien das zu verlegende Material, Kleber oder andere Hilfsmaterialien zu Ende gegangen, sei dieses Material von den angeführten Personen rechtzeitig zu bestellen gewesen. Die Arbeiten auf derartigen Großbaustellen müssten "Hand in Hand" funktionieren und hätten sich am gesamten Baustellenablauf zu orientieren. Der Bw habe die gesamte Koordination mit den anderen Firmen selbst übernehmen müssen. Alle beteiligten Firmen, die diese Projekte betreut hätten, seien der Oberaufsicht des Bauherrn und deren Bauleiter unterlegen, und diese hätten auch hinsichtlich der Qualität und Termine Vorgaben gemacht. Gegenüber dem Bw habe kein Weisungsrecht bestanden, da er für die Abwicklung der Baustellen alleine verantwortlich gewesen sei. Wären die Arbeiten nicht ordnungsgemäß durchgeführt worden – was nicht vorgekommen sei – hätte er die Mängel auf eigene Rechnung beheben müssen.

5. Der Bw sei ab 29. Juni 2005 selbstständig in Österreich tätig gewesen. Ab dem Zeitpunkt der Bescheidzustellung betreffend die Nichtvergabe der Steuernummer sei die Tätigkeit in Österreich eingestellt worden.

6. Der Bw sei an keine Arbeitszeiten im Sinne eines Angestellten gebunden gewesen. Die Arbeitszeiten hätten sich nach dem Baufortschritt der vorgelagerten Arbeiten und den Terminen für nachgelagerte Arbeiten gerichtet. Pro Woche seien daher unterschiedlich viele Stunden gearbeitet worden. Gegenüber dem Auftraggeber sei ein Werk und keine Anwesenheitszeit geschuldet worden.

7. Regelungen für den Krankheits- oder Urlaubsfall seien nicht getroffen worden. Der Bw habe die termingerechte Ablieferung eines Werkes geschuldet. Wäre er krank geworden, hätte er eigenverantwortlich für Ersatz sorgen müssen.

8. Der Bw habe längere Abwesenheitszeiten grundsätzlich nicht melden müssen. Wäre er längere Zeit von der Baustelle abwesend gewesen, hätten die Projekte nicht zeitgerecht umgesetzt werden können. Ein derartiger Terminverzug wäre den Bauherren bzw. Auftraggebern selbstverständlich zu melden gewesen. Zweckdienliche Unterlagen über Umfang und Art eines Kontroll- oder Weisungsrechtes durch den Auftraggeber könnten nicht vorgelegt werden, da es keine gebe.

9. Eine Vertretung sei grundsätzlich immer erlaubt gewesen. Sei der Auftrag nicht persönlich durchgeführt worden, so sei dies dem Auftraggeber zu melden gewesen, damit dieser den neuen Ansprechpartner habe eruieren können. Eine Kopie der Meldung an die Fa. N über die Vergabe der Arbeiten der Fa. W an den Bw liege bei.

Mit Schreiben vom 30. Juni, 10. August und 30. September 2005 hatte die Fa. W der Fa. N mitgeteilt, dass sie für die Ausführung der Arbeiten bei den Bauvorhaben Panoramahaus D, Bahnhof F und Europark S den Bw für die Verfertigung von Platten als Subunternehmer bestellt habe.

10. Das Material, das der Bw im Auftrag der Fa. W verarbeitet habe, habe die Fa. N zur Verfügung gestellt, während der Bw das Werkzeug selbst gehabt habe. Die Platten seien ebenfalls von der Fa. N zur Verfügung gestellt worden.

11. Durch Übersetzungsprobleme bzw. da die Frage falsch verstanden worden sei, sei es bei der Beantwortung zu dieser Aussage gekommen. Das Arbeitsmaterial sei von der Fa. N zur Verfügung gestellt worden. Allerdings habe der Bw mit der Fa. W Werkverträge als Subunternehmer abgeschlossen.

12. Die Übernahme der Gewährleistungspflicht für die einwandfreie Beschaffenheit des verlegten Materials sei wie folgt zu verstehen:

Die Fa. N habe das Material angeliefert. Bevor der Bw dieses verarbeitet habe, habe er es hinsichtlich der Qualität überprüfen müssen. Nur Material mit einwandfreier Beschaffenheit habe verlegt werden dürfen. Soweit fehlerhaftes Material verlegt worden wäre, hätte der Bw dieses Material auf eigene Rechnung wieder entfernen müssen. Sei das Material nicht geeignet gewesen, hätte es bei der Fa. N reklamiert werden müssen.

13. Der Bw besitze kein eigenes Fahrzeug, da er mit den Gesellschaftern der Fa. W vereinbart habe, mit diesen zur Baustelle fahren zu können. Die Kosten seien in der Preiskalkulation berücksichtigt worden.

14. Der Bw habe keine wie immer gearteten Aufwandsersätze erhalten, sodass er auch diese Kosten in seine Preiskalkulation einbezogen habe.

15. Der Bw habe der steuerlichen Vertreterin keine Zustellvollmacht erteilt.

16. Der Bw habe im Jahr 2005 nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

17. Weitere Vereinbarungen über Subunternehmerleistungen seien nicht abgeschlossen worden.

Am 16. Februar 2006 richtete die Referentin an die Wirtschaftskammer Oberösterreich ein Schreiben und ersuchte um Beantwortung nachfolgender Fragen:

1. Handelt es sich bei dem Gewerbe "Verfugen von keramischen Fliesen, Kunststein- und Natursteinplatten" um ein so genanntes freies Gewerbe bzw. sind für die Erlangung einer derartigen Gewerbeberechtigung bestimmte Kenntnisse und Fähigkeiten erforderlich?

2. Ist Ihnen bekannt, ob es in der Baubranche tatsächlich üblich ist, dem Subunternehmer das Arbeitsmaterial zur Verfügung zu stellen?

3. Können Sie mitteilen, ob eine Preisgestaltung in der Form, dass für das Verfugen von Platten zwischen 3,50 und 5,00 €/m², für Verfugungsarbeiten in Regie 22,00 €/Stunde und für die Fugensanierung 15,00 €/m² berechnet werden, branchenüblich ist?

4. Ist es Ihres Wissens nach branchenüblich, für die Verlegung von Platten (Verlegen und Verfugen) auf dem Boden 17,00 €/m², für die Stufenverlegung 20,00 €/m² und für die Fassadenverlegung 48,00 €/m² zu verrechnen?

5. Hat sich im Bereich Bau bzw. Innenausbau ein vorherrschender Entlohnungsmodus eingebürgert (Verrechnung nach m², Stunden, Baustelle, etc.)?

Die Wirtschaftskammer Oberösterreich teilte dazu mit, dass zu den einzelnen Punkten nach Befragung einiger Mitglieder wie folgt Stellung genommen werden könne:

1. Das Gewerbe "Verfugen von keramischen Fliesen, Kunststein- und Natursteinplatten" sei ein freies Gewerbe. Diese Tätigkeit stelle lediglich einen Teilbereich des Tätigkeitsspektrums des Fliesenlegers dar.

2. Für den Bereich der Fliesenleger sei es durchaus üblich, dass dem Subunternehmer das Material zur Verfügung gestellt werde.

3. Laut Auskunft von Branchenmitgliedern könnten folgende Preise als branchenüblich angesehen werden:

Verfugen von Platten: 7,00 € bis 10,00 €/m²

Verfugungsarbeiten in Regie: 35,00 € bis 45,00 €/Stunde

Fugensanierung: 15,00 €/m²

4. Übliche Preise seien ferner:

Verlegung von Platten am Boden: 17,00 € bis 24,00 €

Stufenverlegung: 20,00 € bis 25,00 €

Fassadenverlegung: 48,00 €

5. Die Verrechnung von Leistungen erfolge überwiegend nach m², während Regiestunden nach tatsächlich erbrachten Stunden abgerechnet würden.

Mit Schreiben vom 6. April 2006 richtete die Referentin ein Auskunftersuchen an DI P als vertretungsbefugtem Organ der Fa. N und ersuchte diesen unter Bezugnahme auf den aktenskundigen Sachverhalt, dass nämlich die Fa. N mit der Fa. W die Bauvorhaben Panoramahaus D, Hauptbahnhof F und Europark S betreffend am 5. Juli 2005, am 14. September 2005 und am 1. Oktober 2005 Vereinbarungen über die Vergabe von Subunternehmerleistungen geschlossen habe und die Fa. W auf der Baustelle Panoramahaus D von Ende Mai bis Mitte September 2005, auf der Baustelle Hauptbahnhof F von Ende September bis Mitte Oktober 2005 und auf der Baustelle Europark S im Oktober 2005 beschäftigt gewesen sei, um Bekanntgabe, wer – unter Angabe des genauen Firmenwortlautes und –sitzes – bei den genannten Bauvorhaben Generalunternehmer bzw. Auftraggeber gewesen sei.

Weiters wurde er um Nennung weiterer Baufirmen – wiederum unter Angabe des genauen Firmenwortlautes und -sitzes – ersucht, die zu den angeführten Zeiten gleichzeitig mit der Fa. W auf den genannten Baustellen beschäftigt gewesen seien.

DI P teilte dazu mit, dass betreffend das Panoramahaus D Auftraggeberin die Fa. X GmbH, Adresse1, gewesen sei und dort als weitere Firmen die Fa. P&K Steinmetz-OEG, Adresse2, die Fa. X1, Adresse3, sowie die Fa. X2, Adresse4, gearbeitet hätten.

Den Bahnhof F betreffend sei Auftraggeberin die Ö, Adresse5, gewesen. Dort sei ebenfalls die Fa. P&K Steinmetz-OEG, Adresse2, tätig gewesen.

Auftraggeberin beim Europark Salzburg sei die Fa. X3 GmbH, Adresse6, gewesen. Dort seien die Firmen X4 KEG, Adresse7, X5, Adresse8, sowie X6 GmbH, Adresse9, beschäftigt gewesen.

Anzumerken ist dazu, dass eine Fa. X GmbH an der o.a. Adresse steuerlich nicht geführt ist.

Eine Firma "X5 " war nur an der Adresse Adresse10, auffindbar, und an der Adresse Adresse7, ist eine Firma mit dem Namen MM KEG ansässig, über deren Vermögen allerdings am 29. Dezember 2005 das Konkursverfahren eröffnet worden ist.

In der Folge befragte die Referentin die Unternehmen X1 und X2, die laut Angaben des DI P auf der Baustelle Panoramahaus D ebenfalls mit der Verlegung von Fliesen und Natursteinen beschäftigt waren, schriftlich als Auskunftspersonen und ersuchte diese, zu nachfolgenden Fragen den Bw betreffend Stellung zu nehmen:

- 1) *Welche Arbeiten führten die Firmen X1 und X2 dort aus?*
- 2) *Waren die Firmen X1 und X2 dort ebenso wie die Fa. W und der Bw als Subunternehmer (wenn ja, welcher Firma) beschäftigt? Falls ja, erhielten die Firmen X1 und X2 für die von ihnen erbrachten Subunternehmerleistungen Material und/oder Werkzeug durch ihren Auftraggeber zur Verfügung gestellt oder hatten sie dieses selbst bereit zu stellen? Um welches Material und/oder Werkzeug handelte es sich genau, falls die Firmen X1 und X2 Material und/oder Werkzeug von ihrem Auftraggeber zur Verfügung gestellt erhielten?*
- 3) *Wer (bitte Angabe von Namen und Anschrift) war auf dieser Baustelle Polier?*
- 4) *Hatte der Bw Ihrer Wahrnehmung nach genauso den Anweisungen des Poliers (z. B. wann wo auf der Baustelle welche Arbeit durchzuführen war) Folge zu leisten wie die anderen Arbeiter auch, oder war dieser im Gegensatz zu den anderen Arbeitnehmern in seinen Entscheidungen frei?*
- 5) *Wurden die auf der Baustelle anwesenden Arbeiter gleichermaßen beaufsichtigt oder bestanden für den Bw für Sie wahrnehmbare Ausnahmen?*
- 6) *Hatte der Bw Ihres Wissens nach dieselbe Arbeitszeit wie die anderen Arbeitnehmer auch, oder konnte dieser nach seinem Gutdünken kommen und gehen?*
- 7) *Erfolgte die Arbeitseinteilung für alle auf der Baustelle anwesenden Arbeiter gleichermaßen? War diese Arbeitseinteilung Ihres Wissens nach auch für den Bw zu beachten?*
- 8) *Wurde die Anwesenheit bzw. Arbeitszeit der Beschäftigten der Firmen X1 und X2 kontrolliert? Wenn ja, von wem? Unterlag Ihrer Wahrnehmung nach auch der Bw dieser Kontrolle, oder war dieser davon ausgenommen?*
- 9) *Gibt es Bautagesberichte, Leistungsaufstellungen, Regiestundenlisten oder sonstige Arbeitsaufzeichnungen, in welchen die erbrachten Leistungen dokumentiert sind?*
- 10) *Gab es auf der Baustelle jemanden, dem die Planung, Vorbereitung und Koordination des gesamten Tagesablaufes, unter Einschluss aller auf der Baustelle beschäftigten Arbeiter, oblag? Geben Sie bitte Namen und Anschrift dieser Person bekannt. War von dieser Planung Ihrer Wahrnehmung nach auch der Bw erfasst?*
- 11) *Unterschied sich die Tätigkeit und die Stellung des Bw in irgendeiner Weise von den Arbeiten, die die anderen auf der Baustelle anwesenden Personen zu verrichten hatten? Wenn ja, inwiefern?*
- 12) *Bestanden für den Bw – im Vergleich zu den anderen auf der Baustelle anwesenden Arbeitern - andere für Sie wahrnehmbare Besonderheiten? Gab es für Sie irgendwelche Indizien dafür, dass dieser nicht als Arbeitnehmer der Fa. N, sondern selbstständig beschäftigt gewesen ist? Wenn ja, welche?*

X1 teilte dazu mit, dass er von 10. April bis 6. Mai 2005 – somit nicht gleichzeitig mit dem Bw, der laut eigenen Angaben erst am 27. Juni 2005 nach Österreich gekommen ist – in D beim Bauvorhaben Panoramahaus für die Fa. N tätig gewesen sei. Die 4. bis 7. sowie 11. und 12. Frage könne er nicht beantworten. Seine Tätigkeit sei gewesen, Böden zu verlegen (Punkt 1.). Während er das Werkzeug immer selber zur Verfügung stellen müsse, sei das Material von der Fa. N beigestellt worden (Punkt 2.). Ein Polier sei nicht anwesend gewesen (Punkt 3.), und er sei auch nicht kontrolliert worden (Punkt 8.). Bautagesberichte habe es gegeben (Punkt 9.). Zu Frage 10. gab der Befragte ebenfalls "wurde nicht kontrolliert" an.

X2 beantwortete die an ihn gerichteten Fragen nicht.

Auf abermalige Anfrage der Referentin übermittelte die steuerliche Vertreterin des Bw unter Hinweis darauf, dass der Kanzlei ab sofort Zustellvollmacht erteilt worden sei, eine Beschäftigungsbewilligung für den Bw. Dieser werde zu den durch die Beschäftigungsbewilligung auferlegten Konditionen eingesetzt und bezahlt. Einsatzgebiete seien vor allem das V, das M und eine Baustelle in G gewesen. Das Entgelt sei entsprechend der KV-Erhöhung angepasst. Die Fa. P&K OEG sei mit 5. Juli 2006 in K&P Steinmetz OEG umbenannt worden (FN 1). Die Tätigkeit als Angestellter unterscheide sich nicht von der Tätigkeit als Selbstständiger. Es handle sich vor allem um klassische Steinmetz- und Montagearbeiten für Steinfassaden. Als nichtselbstständiger Arbeitnehmer sei der Bw allerdings nicht verpflichtet und nicht berechtigt, an Baubesprechungen teilzunehmen, und er dürfe auch keine Verträge unterschreiben. Weiters hafte er nicht persönlich für die ausgeführten Arbeiten. Der Arbeitgeber stelle in der Nähe der Baustelle eine Wohnung zur Verfügung. Während der Arbeitszeit auf einer Baustelle wohne der Bw am Arbeitsort, wogegen er während der Zeit, wenn nicht gearbeitet werde, nach Polen zurückkehre. Derzeit sei wegen der Urlaubszeit ein Baustopp, weshalb sich der Bw in unbezahltem Urlaub befinde. Der Fa. W, P1 und dem Bw sei in K, ein ganzes Haus zur Verfügung gestanden. Die Gewerbeberechtigung sei derzeit ruhend gemeldet. Generalunternehmer auf der Baustelle F sei die Ö gewesen, auf der Baustelle D sei die Fa. X Generalunternehmer gewesen. Da auf diesen Baustellen, wie auf Großbaustellen üblich, sehr viele Firmen gearbeitet hätten, sei es nicht möglich, die Namen dieser Firmen zu nennen, die dort gleichzeitig mit dem Bw beschäftigt gewesen seien. Jeder Unternehmer sei für die Koordination des Tagesablaufes selbst verantwortlich gewesen. Wichtig sei lediglich gewesen, die Termine einzuhalten und die entsprechenden Tätigkeiten nach Baufortschritt zu beginnen und zu beenden. Es gebe keine Zeitaufzeichnungen, da der Bw, wie in einem Werkvertragsverhältnis üblich, dem Auftraggeber zu einem bestimmten Zeitpunkt ein Werk geschuldet habe. Wichtig sei gewesen, die Termine einzuhalten, aber gleichgültig sei gewesen, ob 20 oder fünf Stunden pro Tag gearbeitet worden sei. Das Werk sei nicht nach Zeit, wie bei einem Dienstverhältnis üblich,

sondern nach m² abgerechnet worden. Dies sei, wie bereits in der Berufung angeführt, in der Branche üblich. Bei den durch den Bw ausgestellten Rechnungen sei zu beachten, dass Haftrücklässe abgezogen worden seien. Dies würde eine Firma, die scheinselfständig sei, keinesfalls machen.

Dem an die Fa. P&K Steinmetz-OEG ergangenen Bescheid des AMS F1 vom 1. März 2006 ist zu entnehmen, dass der Fa. P&K als Arbeitgeberin die Beschäftigungsbewilligung nicht nur für den Bw, sondern auch für P1 und die vier Gesellschafter der Fa. W für die Tätigkeit als Steinmetz für die Zeit vom 6. März 2006 bis 5. März 2007 erteilt worden ist. Das monatliche Entgelt beträgt für eine Ganztagesbeschäftigung von 38,5 Stunden pro Woche 1.586,00 € brutto.

Eine Anfrage beim zuständigen Gemeindeamt, ob dieser eine Gewerbeausübung an der Adresse K, bekannt gewesen sei, ergab, dass unbekannt sei, ob eine Firmentafel angebracht und dort ein Unternehmen betrieben worden sei. Der derzeitige Aufenthaltsort des Bw sei ebenfalls unbekannt.

Ein Auskunftersuchen bei der für den Firmensitz des Bw zuständigen Dienststelle der Österreichischen Post AG, Zustellbasis F1, ob für den Postzusteller die Gewerbeausübung an der Adresse K, erkennbar gewesen sei, wurde dahin gehend beantwortet, dass eine Gewerbeausübung nicht erkennbar gewesen sei.

Mit Schreiben vom 24. August 2006 wurde das Ergebnis des bisherigen Ermittlungsverfahrens sowohl dem Finanzamt als auch der steuerlichen Vertreterin zur Stellungnahme übermittelt.

Während der Finanzamtsvertreter dazu keine Stellungnahme übermittelte, brachte die steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 31. August 2006 zum Bw ergänzend vor, dass zum Auskunftersuchen an den Postzusteller zu bemerken sei, dass richtig sei, dass keine Firmentafel am Gebäude angebracht gewesen sei. Der Briefkasten sei deshalb nur fallweise geleert worden, weil die Gesellschafter der Fa. W bzw. der Bw von den Baustellen nicht täglich oder wöchentlich nach Hause gekommen seien.

Zum Auskunft des Marktgemeindeamtes K1 sei zu erwähnen, dass der Bw derzeit nicht in K1 gemeldet sei, da er in einem Angestelltenverhältnis stehe und direkt am Baustellenort wohne.

Zum Aktenvermerk des Finanzamtes sei hinzuzufügen, dass Ing. MW nicht als Auskunftsgeber beim Finanzamt gewesen sei, sondern als Dolmetsch, der lediglich übersetzt und keine eigenen Angaben gemacht habe. Nicht den Tatsachen entspreche auch, dass ein Polier der Fa. N auf den Baustellen anwesend gewesen sei. Sowohl in einer Entscheidung des UFS, RV/0275-W/06, als auch in einem BMF-Erlass vom 20. Juni 2006, BMF-010203/0290-VI/7/2006, seien Kriterien festgehalten, die für oder gegen eine Scheinselbstständigkeit

sprächen. Wie bereits in der Berufung angeführt, erfülle der Bw die Mehrheit der Kriterien für eine Selbstständigkeit.

Im Zuge der am 6. Oktober 2006 durchgeführten mündlichen Verhandlung brachten G3 und die steuerliche Vertretung des Bw im Wesentlichen ergänzend vor, dass die für die Fa. W gemachten Angaben grundsätzlich auch für den bei der Verhandlung nicht anwesenden Bw gelten würden. Für die Selbstständigkeit der Tätigkeit des Bw spreche insbesondere eine leistungsbezogene Entlohnung sowie der Ausweis von Haftrücklässen auf den ausgestellten Rechnungen. G3 gab weiters an, dass die Arbeitszeit zwischen 7.00 und 17.00 Uhr, eine Stunde Mittagspause, gewesen sei. Wäre jemand krank geworden, wäre das im "Büro" zu melden gewesen. Vorgegeben sei gewesen, eine bestimmte Fläche innerhalb einer bestimmten Zeit zu bearbeiten.

Nach den nicht überprüften Angaben von G3 und der steuerlichen Vertreterin des Bw komme die Fa. K&P für die Wohnungskosten ihrer nunmehrigen Arbeitnehmer auf. Weiters stehe dem Bw und den anderen polnischen Staatsbürgern als Arbeitnehmer bezahlter Urlaub zu; sie seien bei der Bauarbeiterurlaubskasse gemeldet.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 92 Abs. 1 BAO sieht vor, dass Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheid zu erlassen sind, wenn sie für einzelne Personen

- a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder
- b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder
- c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 Abs. 2 EStG vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft - und somit nicht ein fertiges Produkt seiner Arbeit - schuldet. Das ist der Fall, wenn eine Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Selbstständigkeit liegt dagegen vor, wenn der Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr und unter eigener Verantwortung betrieben wird und der Steuerpflichtige das Unternehmerwagnis trägt.

Wenn auch ein Arbeitnehmer lediglich seine Arbeitskraft schuldet, schließt die Erfolgsorientierung einer Tätigkeit ein Dienstverhältnis nicht aus, weil auch unselbstständige Handwerker regelmäßig Leistungen zu erbringen haben, die über die bloße Anwesenheit hinausgehen (VwGH 16.2.1994, 92/13/0149).

Ebenso hat nicht jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft zur Folge, weil auch der einen Werkvertrag erfüllende Unternehmer in aller Regel hinsichtlich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichtet sein wird, ohne dadurch seine Selbstständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit erfordert. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft, auf die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten oder die Vorgabe des Arbeitsortes gerichtet. Charakteristisch dafür ist, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt.

Der Begriff des Dienstverhältnisses ist durch § 47 EStG nicht abschließend definiert, sondern wird als Typusbegriff durch eine Vielzahl von Merkmalen bestimmt, die nicht alle in gleicher Intensität ausgeprägt sein müssen (VfGH 1.3.2001, G 109/00).

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die organisatorische und zeitliche Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Es gibt aber Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbstständig und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen. So kann durchaus auch eine selbstständig ausgeübte Tätigkeit eine verhältnismäßig starke organisatorische Eingliederung erforderlich machen. Dies trifft auf Tätige zu, die typischerweise an vom Auftraggeber vorgegebene Zeiten und Orte gebunden sind.

Der Verwaltungsgerichtshof zeigte daher in ständiger Rechtsprechung weitere Kriterien auf, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen. Dazu gehört insbesondere das Fehlen des für eine selbstständige Tätigkeit typischen Unternehmerrisikos. Dieses besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Wesentlich ist, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Nicht zuletzt ist auch das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen einer Vertretungsbefugnis sowie laufender Lohnzahlungen in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen.

Die Tatsache, dass das EStG eine selbstständige Begriffsbestimmung enthält, was als ein Dienstverhältnis anzusehen ist, kann zwangsläufig dazu führen, dass derselbe Sachverhalt im Steuerrecht einerseits und im bürgerlichen Recht oder Sozialversicherungsrecht andererseits unterschiedlich zu beurteilen ist. Die in anderen Rechtsgebieten verwendeten Begriffe des

"Arbeitnehmers" sind für das Einkommensteuerrecht somit nicht maßgebend, sondern können allenfalls ein Indiz für die steuerliche Arbeitnehmereigenschaft darstellen. Diese unterschiedlichen Ergebnisse erkannte der VfGH jedoch nicht als unsachlich (vgl. das Erkenntnis vom 8.6.1985, B 488/80).

Dagegen sind nach § 23 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb solche aus einer selbstständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbstständige Arbeit anzusehen ist.

Nicht entscheidend sind die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung einer Vereinbarung als Dienst- oder Werkvertrag bzw. der Vertragswille der Parteien, da die Besteuerung immer den tatsächlichen Umständen entsprechen muss und für die Beurteilung der Inhalt einer Tätigkeit wesentlich ist.

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienst- oder Werkverhältnis wird daher stets das Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit sein, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise und der Verkehrsauffassung Gewicht beizumessen sind. Unter den dargestellten Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbstständigkeit oder jene der Unselbstständigkeit überwiegen.

Die Art der erbrachten Leistung ist grundsätzlich kein entscheidendes Abgrenzungskriterium zwischen selbstständiger und nichtselbstständiger Tätigkeit; zu prüfen und zu beurteilen ist alleine, wie die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird (VwGH 10.4.1985, 83/13/0154).

Im vorliegenden Berufungsfall ist strittig, ob der Bw, der polnischer Staatsbürger ist, seine Leistungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses (als nichtselbstständig Tätiger) erbracht hat und damit die Abweisung des Antrages auf Vergabe einer Steuernummer zu Recht erfolgte, oder als selbstständig Tätiger (Einkünfte aus Gewerbebetrieb).

Grundsätzlich ist dazu anzumerken, dass die steuerliche Beurteilung einer Tätigkeit als selbstständig oder nichtselbstständig in jedem Veranlagungsjahr für sich und ohne Bindung an Feststellungen für vergangene Zeiträume zu erfolgen hat. Entscheidend ist allein, wie die Tätigkeit im jeweiligen Veranlagungszeitraum (gegenständlich im Jahr 2005) tatsächlich ausgeübt wurde (VwGH 4.3.1986, 84/14/0063).

Für den vorliegenden Fall ergeben sich damit folgende Überlegungen:

a) Weisungsgebundenheit:

Weisungsgebundenheit liegt vor, wenn der Arbeitnehmer verpflichtet ist, den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen.

Ein sachliches – und damit das Vorliegen einer selbstständigen Tätigkeit nicht ausschließendes - Weisungsrecht ist anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige dazu verhalten ist, innerhalb eines bestimmten örtlichen und zeitlichen Bereiches tätig zu werden. Ebenso spricht die Verpflichtung, eine Arbeit sach- und termingerecht fertig zu stellen, für eine sachliche Weisungsgebundenheit.

Das für ein Dienstverhältnis sprechende persönliche Weisungsrecht fordert dagegen einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit und ist durch eine weit reichende Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit gekennzeichnet.

Eine beschäftigte Person wird aber nicht schon dadurch persönlich unabhängig, dass sich auf Grund ihrer Erfahrungen und/oder der Natur der zu verrichtenden Arbeiten Weisungen über die Reihenfolge und den näheren Inhalt der Arbeiten erübrigen, die Person somit den Arbeitsablauf selbst bestimmt, sofern sie nur der stillen Autorität des Empfängers der Arbeitsleistung, das heißt seinem Weisungs- und Kontrollrecht unterliegt. Unter diesen Umständen kann ein Dienstverhältnis auch vorliegen, wenn der Dienstgeber praktisch überhaupt nicht in den Arbeitsablauf eingreift; er muss lediglich potenziell die Möglichkeit haben, die Arbeit durch Weisungen zu organisieren.

Der Bw gab an, hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitsfortgang und Arbeitsqualität von einem Polier der Fa. N kontrolliert worden zu sein. Dieser habe auch bestimmt, auf welcher Baustelle und wo auf der Baustelle er zu arbeiten habe (vgl. die Fragen 28, 29 und 32 aus dem "Fragenkatalog zur Selbstständigkeit von EU-Ausländern").

Den Organen des Zollamtes F fiel im Rahmen zweier Kontrollen auf, dass alle Arbeiter ihre Anweisungen von einer Person erhielten. Darüber hinaus ist dem Strafantrag des Zollamtes F zu entnehmen, dass bei den durchgeführten Arbeiten weder eine räumliche noch eine arbeitsspezifische Trennung der einzelnen Firmen bzw. Arbeiter vorhanden gewesen sei. Alle Arbeiter seien bunt gemischt tätig gewesen. Aus der Befragung der Arbeiter gehe hervor, dass nahezu alle über das gleiche Einkommen verfügten.

G3 gab im Zuge seiner anlässlich einer Kontrolle auf der Baustelle Europark S durchgeführten niederschriftlichen Vernehmung am 2. Oktober 2005 an, dass die Bauaufsicht und Arbeitseinteilung vor Ort durch Ing. MW erfolge.

Der bei der Baustellenkontrolle am 2. Oktober 2005 ebenfalls anwesende MM gab bei seiner niederschriftlichen Vernehmung an, den Auftrag für die Natursteinplatten von der Fa. N erhalten zu haben. Er sei für das Erdgeschoss zuständig, habe dort die Aufsicht und teile die Leute entsprechend ein. Er habe die Fa. N angerufen, wenn er Leute benötige, und diese habe ihm Leute geschickt. Am Freitag habe er dem vor Ort anwesenden Bauleiter der Fa. N mitgeteilt, dass er zusätzliche Leute benötige, woraufhin ihm die anwesenden sechs Polen

(nämlich der Bw, P1 sowie die vier Gesellschafter der Fa. W, nämlich die polnischen Staatsbürger G1, G2, G3 und G4) geschickt worden seien.

Diese Aussage stimmt mit den Angaben des Bw vom 28. Juli 2005, die Fa. N habe bestimmt, auf welcher Baustelle zu arbeiten sei, überein.

Ing. MW selbst gab an, auf den Baustellen Panoramahaus D und Hauptbahnhof F als Bauleiter der Fa. N beschäftigt gewesen zu sein. Er bestritt aber, dass der Bw beaufsichtigt oder kontrolliert worden sei. Vielmehr sei die Arbeitseinteilung des Bw von baustellentypischen Einflüssen wie dem Wetter oder der Erbringung von Vorleistungen von anderen Firmen abhängig gewesen.

Auch die steuerliche Vertretung führte, zum Kontrollrecht durch die auftraggebende Fa. N befragt, aus, dass der Bw selbst für den reibungslosen Ablauf seiner Arbeiten verantwortlich gewesen sei und die Arbeiten sich am gesamten Baustellenablauf orientiert hätten. Im Gegensatz zu Ing. MW brachte die steuerliche Vertreterin vor, dass auf den Baustellen Panoramahaus D, Hauptbahnhof F und Europark S keine Poliere und Bauleiter der Fa. N anwesend gewesen seien (Schreiben vom 6. März 2006, Pkt. 5). Kontrollen seien zwar durchgeführt worden, doch sei es üblich, dass jeder Bauherr die Arbeiten der beauftragten Unternehmen hinsichtlich Qualität und Termineinhaltung kontrolliere.

Nicht richtig sei, dass Ing. MW die Angaben eigenständig gemacht habe; tatsächlich habe er als Dolmetsch lediglich übersetzt.

Da der Wahrheitsgehalt der übrigen Aussagen des Bw vom 28. Juli 2005 nicht bestritten wurde, ist nicht entscheidungswesentlich, ob Ing. MW die Aussagen selbstständig gemacht oder den Bw lediglich übersetzt hat. Ebenso wenig entscheidend ist, ob ein Polier der Fa. N auf den Baustellen anwesend war oder dort eine andere, der Fa. N zuzurechnende Aufsichtsperson Anweisungen erteilt hat.

Wesentlich ist dagegen, dass der Bw sowohl nach seinen eigenen Aussagen als auch nach den Angaben von MM seine Arbeitseinteilung nicht selbstständig vornahm, sondern durch eine der Fa. N zuzurechnende Person beaufsichtigt und eingeteilt wurde.

X1, der ein Einzelunternehmen mit dem Gegenstand Fußboden-, Platten- und Fliesenlegerei betreibt und laut Angaben des DI P ebenfalls auf der Baustelle Panoramahaus D gearbeitet hatte, teilte mit, dass ein Polier auf der Baustelle nicht anwesend gewesen und er nicht kontrolliert worden sei. Diese Aussage ist aber insofern zu relativieren, als X1 lediglich eine ihn betreffende Beaufsichtigung verneinte und angab, von 10. April bis 6. Mai 2005 auf der Baustelle D für die Fa. N tätig gewesen zu sein, somit zu einem Zeitpunkt, als der Bw sich

noch nicht in Österreich aufhielt (dieser kam laut Fragenbeantwortung vom 28. Juli 2005 erst am 27. Juni 2005 nach Österreich).

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass den unmittelbar im Zuge der durchgeführten Kontrollen gemachten Aussagen mehr Glaubwürdigkeit beizumessen ist als den späteren Angaben, weil die ersten Aussagen einerseits zeitnahe und andererseits noch ohne Wissen der abgaberechtlichen Konsequenzen erfolgt sind. Welche Überlegungen zur Schlussfolgerung führen sollten, die am 28. Juli 2005 im Zuge einer Nachschau bzw. bei Überprüfungen durch die Zollbehörden gemachten Angaben hätten nicht der Wahrheit entsprochen, hingegen aber hätten die zu späteren Zeitpunkten – und unter Beiziehung der steuerlichen Vertreterin – abgegebenen Erklärungen den wahren Sachverhalt wiedergeben, ist nicht erkennbar.

Widersprüche – und damit berechtigte Zweifel am Wahrheitsgehalt der späteren Angaben und Aussagen – ergeben sich auch daraus, dass G3 bei seiner niederschriftlichen Vernehmung durch ein Organ des Zollamtes S am 2. Oktober 2005 erklärte, ein schriftlicher Vertrag für die Tätigkeit auf der Baustelle Europark S existiere nicht. Dies wurde von Ing. MW bestätigt. Dennoch legte die Fa. N dem Zollamt S mit Schreiben vom 20. Oktober 2005 eine schriftliche, bereits mit 1. Oktober 2005 datierte Vereinbarung, abgeschlossen zwischen der Fa. N und der Fa. W über die Vergabe von Subunternehmerleistungen vor. Am 14. November 2005 wurde dem Finanzamt gemeinsam mit der Berufungsschrift eine schriftliche, ebenfalls bereits mit 1. Oktober 2005 datierte Vereinbarung, abgeschlossen zwischen der Fa. W und dem Bw, über die Vergabe von Subunternehmerleistungen übermittelt.

Zumindest in dieser Vereinbarung entsprechen auch die Angaben zur Entlohnung nicht den tatsächlichen Verhältnissen. Dem der Vereinbarung angehefteten Bestellschein ist zu entnehmen, dass das Überarbeiten von ca. 70 m² Fugen à 3,50 € entlohnt werde, wogegen der Bw angab, auf dieser Baustelle mit 25,00 € pro Stunde entlohnt worden zu sein.

Damit übereinstimmend gab Ing. MW im Zuge seiner Befragung am 2. Oktober 2005 an, dass auf dieser Baustelle die Bezahlung in Arbeitsstunden gemäß den Aufzeichnungen des anwesenden Bauleiters – dies sei in diesem Fall er – erfolge. Der Regiestundensatz betrage 25,00 €/Stunde.

Widersprüche ergeben sich weiters aus den Ausführungen des DI P in seiner Eigenschaft als handelsrechtlicher Geschäftsführer der Fa. N GmbH, die persönlich haftende Gesellschafterin der Fa. N GmbH & Co KG ist, gegenüber dem Magistrat der Stadt W1. Der zum Strafantrag des Zollamtes S abgegebenen Rechtfertigung vom 10. Februar 2006 ist zu entnehmen, dass er vom Subauftragsverhältnis zwischen der Fa. W und dem Bw keine Kenntnis gehabt habe. Dem gegenüber legte die steuerliche Vertreterin mit Eingabe vom 6. März 2006 der Rechtsmittelbehörde aber an die Fa. N gerichtete Schreiben vom 30. Juni, 10. August und 30.

September 2005 vor, mit welchen die Fa. W dieser die Subauftragsverhältnisse betreffend die Bauvorhaben D, F und S zur Kenntnis gebracht haben will.

Auf Grund der dargestellten Aktenlage und Überlegungen ist davon auszugehen, dass tatsächlich eine über die rein sachliche, auf den Arbeitserfolg gerichtete Weisungsgebundenheit hinausgehende Unterordnung des Bw unter den Willen der Fa. N gegeben war. Sämtliche Personen hatten auf den jeweiligen Baustellen mit den anderen dort tätigen Personen bestimmte Arbeitsleistungen zu erbringen, sodass das Aufgabengebiet und die konkrete Art der Durchführung vorgegeben waren und nur der gemeinsame und – durch eine andere Person – koordinierte Arbeitseinsatz zu dem gewünschten Ergebnis führen konnte. Dass sich die Arbeiter auf den jeweiligen Baustellen weitgehend selbst organisiert hätten, entspricht nicht den bei den Baustellenkontrollen gemachten Beobachtungen. Standen aber die erwarteten Arbeitsleistungen fest und erklärten sich die arbeitenden Personen dazu bereit, die Arbeiten in der geforderten Art und Weise durchzuführen, liegt darin ein nicht unbeträchtliches Maß an Fremdbestimmtheit.

b) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:

Eine Eingliederung in den organisatorischen Geschäftsbetrieb zeigt sich u.a. in der Vorgabe des Arbeitsortes und die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Eine Eingliederung beinhaltet die Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften, wie beispielsweise die Regelung der Arbeitszeit, der Arbeitspause, Überwachung der Arbeit durch Aufsichtspersonen und eine disziplinarische Verantwortlichkeit. Zu berücksichtigen sind das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit und die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden. Eine faktische Bindung an die Arbeitszeit in einem Betrieb genügt (vgl. VwGH 23.9.1981, 2505/79). Die Planung und Vorbereitung der Tätigkeit übernimmt der Arbeitgeber.

Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben spricht nach der Rechtsprechung für die Eingliederung.

Eine Eingliederung liegt nicht vor, wenn die Tätigkeit nur gewissen Bindungen an die Dienstzeit des Auftraggebers unterliegt, um etwa eine Abstimmung einzelner Projektphasen im Rahmen eines Gesamtprojektes zu ermöglichen. Auch Werkverträge enthalten ihrer Natur nach eine bestimmte Leistungszeit und einen bestimmten Leistungsort (VwGH 2.6.82, 81/13/0190).

Auf Großbaustellen ist ein unkoordiniertes Arbeiten diverser Firmen nicht möglich; vielmehr ist nur der koordinierte Arbeitseinsatz zahlreicher Personen zielführend. Diese Organisation und diese Koordination sind typische Arbeitgeberaufgaben. Wie bereits oben dargestellt, oblag die Koordination aber nicht dem Bw selbst, sondern einem Vertreter der Fa. N. Der Bw war somit

auf der Baustelle in einen Arbeitsablauf eingegliedert, der von Ing. MW bzw. einer anderen Person vorgegeben wurde. Zwar seien laut dessen Auskunft die Planung, Vorbereitung und der Tagesablauf auf der Baustelle ausschließlich durch den Bw bestimmt worden, doch wurde diese Behauptung trotz der Aufforderung, zweckdienliche Unterlagen vorzulegen, nicht durch Planungsunterlagen o.ä. untermauert.

Ebenso wenig wurde das Vorbringen der steuerlichen Vertreterin, einmal wöchentlich sei eine Besprechung zwischen Bauherr und Subunternehmer durchgeführt worden, bei welcher der Baufortschritt und die Qualität der Verarbeitung besprochen bzw. Kontrollen bezüglich der Qualität der Verlegung durchgeführt worden seien, durch geeignete Unterlagen glaubhaft gemacht. Dies erscheint umso befremdlicher, als es im Wirtschaftsleben gängige Praxis ist, das Ergebnis von Besprechungen bzw. Qualitätskontrollen zu Beweis Zwecken und zur Abwehr auftretender Ansprüche zumindest in Protokollform schriftlich festzuhalten.

Eine Eingliederung ist auch anzunehmen, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Arbeitsmittel zur Verfügung stellt.

Allerdings teilte die Wirtschaftskammer Oberösterreich mit, dass für den Bereich der Fliesenleger durchaus üblich sei, dass dem Subunternehmer das Arbeitsmaterial zur Verfügung gestellt werde.

Hat ein Arbeiter die für die Durchführung der ihm aufgetragenen Arbeiten sein eigenes Werkzeug zur Verfügung zu stellen, so handelt es sich dabei um eine bei verschiedenen handwerklichen Berufen durchaus übliche Vorgangsweise, die nicht dazu führt, eine selbstständige Tätigkeit anzunehmen (VwGH 17.3.66, 1574/65).

Die Fa. N stellte dem Bw das gesamte Material (Kleber, Zement, usw.) zur Verfügung, wogegen dieser eigenes Werkzeug wie Verfugungsschwämme und –papier, Spachteln und Rührwerkzeug besaß (Fragenkatalog, Fragen 26 und 27).

X1 brachte ebenfalls vor, dass ihm die Fa. N das Arbeitsmaterial zur Verfügung gestellt habe, wogegen er zur Beistellung des Werkzeuges verpflichtet gewesen sei.

Die Zurverfügungstellung von Arbeitsmaterial spricht zwar in der Regel für eine nichtselbstständige Tätigkeit, doch kann diesem Unterscheidungskriterium im vorliegenden Fall keine entscheidungswesentliche Bedeutung zukommen, da nach den Angaben der Wirtschaftskammer OÖ die Beistellung von Arbeitsmaterial in der Baubranche durchaus üblich ist und solches naturgemäß nicht nur den Arbeitnehmern, sondern auch den Subunternehmern zur Verfügung gestellt wird. Ebenso ist es in der Baubranche Usus, sein persönliches Handwerkzeug zu verwenden.

Dem gegenüber sind die Angaben des Bw zur Identität seiner Auftraggeberin sehr wohl bedeutsam. Wiederholt bezeichnete er die Fa. N als seine Auftraggeberin (Frage 8, 10, 26, 28, 29 und 32), sodass die Stellungnahme der steuerlichen Vertreterin vom 6. März 2006 zu Punkt 11, es habe Übersetzungsprobleme gegeben und die Frage sei falsch verstanden worden, als bloße Schutzbehauptung einzustufen und davon auszugehen ist, dass die zwischen der Fa. W und dem Bw abgeschlossenen Vereinbarungen nicht die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegeln und der Bw in Wahrheit nicht mit der Fa. W, sondern mit der Fa. N vertraglich verbunden war. Dazu fügt sich ein, dass G3 im Zuge seiner niederschriftlichen Einvernahme vom 2. Oktober 2005 von sich und seinen "fünf Kollegen" (nämlich die vier Gesellschafter der Fa. W, P1 und der Bw) sprach. Darüber hinaus gab er an, sowohl Arbeitsmaterial als auch Arbeitskleidung würden von der Fa. N beigestellt. Die Bauaufsicht und Arbeitseinteilung erfolge vor Ort durch Ing. MW. Er und seine Kollegen seien gestern von Ing. MW angerufen worden, um auf dieser Baustelle in S Reparaturarbeiten durchzuführen.

Dem Strafantrag des Zollamtes S ist weiters zu entnehmen, dass Ing. MW nicht nur die Gesellschafter der Fa. W, sondern auch den Bw mit Ausbesserungsarbeiten beauftragt hatte.

Wie die dem Bw seitens der Fa. N erteilte Auftragsbestätigung vom 17. Mai 2005 zeigt, war der Bw vor Gründung der Fa. W bereits für die Fa. N tätig.

Sowohl der Umstand, dass der Bw das gesamte Jahr 2005 für nur einen Auftraggeber - laut eigenen Angaben für die Fa. N - tätig war und diese Aufträge seine Arbeitszeit derart in Anspruch nahmen, dass es ihm nicht möglich gewesen ist, noch weitere Aufträge anzunehmen, als auch die ersten übereinstimmenden Angaben, dass auf den Baustellen Ing. MW anwesend gewesen sei und die Arbeiten nach seinen Anweisungen durchgeführt und von ihm kontrolliert worden seien, sprechen für eine Eingliederung des Bw in den geschäftlichen Organismus der Fa. N.

Zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden befragt, brachte die steuerliche Vertreterin vor, dass unterschiedlich viele Wochenstunden gearbeitet worden sei und sich die Arbeitszeit nach dem Baufortschritt der vorgelagerten Arbeiten und den Terminen für nachgelagerte Arbeiten gerichtet habe; Bautageberichte oder sonstige Arbeitsaufzeichnungen gebe es aber nicht.

Ing. MW gab an, dass die durchschnittliche Wochenarbeitszeit der Gesellschafter der Fa. W zwischen 50 und 60 Stunden betragen habe. Da der Bw über kein eigenes Fahrzeug verfügte, konnte dieser, da stets auf derselben Baustelle gearbeitet wurde, gemeinsam mit den Gesellschaftern der Fa. W zu den Baustellen fahren. Leisteten aber die Gesellschafter der Fa. W ein wöchentliches Arbeitspensum zwischen 50 und 60 Stunden und fuhr der Bw gemeinsam mit diesen zu bzw. von den Baustellen, ist davon auszugehen, dass seine Arbeitsdauer gleich wie die der Gesellschafter war.

X1 brachte vor, dass es Bautageberichte gegeben habe.

Das behauptete Fehlen jeglicher Zeitaufzeichnungen ist unglaublich. Zum einen ist ein unselbstständiger Arbeitnehmer in der Regel zur Dokumentation der geleisteten Arbeitsstunden verpflichtet, zum anderen stellt die eingesetzte Arbeitszeit für einen selbstständig Tätigen ein nicht unwesentliches Kriterium einer sinnvollen Kostenkalkulation dar.

Wenngleich in erster Linie auf den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt und nicht auf die vertragliche Gestaltung abzustellen ist, fällt dennoch auf, dass der Bw als Erbringer von Subunternehmerleistungen nach Punkt 12. des Vertrages vom 1. Oktober 2005 sämtliche Rechnungen mit prüffähigen Abrechnungsplänen und Aufmassaufstellungen zu belegen gehabt hätte, sodass sich auch aus dieser Vertragsbestimmung die im allgemeinen Geschäftsverkehr übliche Gepflogenheit, über die durchgeführte Tätigkeit und die Tätigkeitsdauer Aufzeichnungen zu führen, ergibt.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung am 6. Oktober 2006 gab G3, zur Arbeitszeit befragt, an, dass die übliche Arbeitszeit zwischen 7.00 und 17.00 Uhr – zu Mittag eine Stunde Mittagspause – gewesen sei und bestätigte das von Ing. MW vorgebrachte ungefähre wöchentliche Arbeitspensum von 50 bis 60 Stunden.

Mit der vertraglichen Bindung an die Auftraggeberin und Leistung eines wöchentlichen Arbeitspensums von 50 bis 60 Stunden bestand faktisch keine Möglichkeit mehr, den Einsatz der Arbeitskraft selbst zu bestimmen.

Aus der Aussage des Bw im Zuge der Erstbefragung am 28. Juli 2005, die Fa. N als Auftraggeberin habe nicht nur bestimmt, auf welcher Baustelle der Bw zu arbeiten habe, sondern auch, wo auf dieser Baustelle, ist erschießbar, dass die Planung und Vorbereitung der Tätigkeit der Fa. N und nicht dem Bw oblag. Dies entspricht auch dem typischen Charakter einer Tätigkeit auf einer Baustelle, auf welcher der Bauleiter den jeweiligen Einsatzort und die Arbeitszeit bestimmt und die zu verrichtenden Arbeiten dem ausführenden Personal zuteilt. Dass den gegenteiligen, späteren Aussagen in der Regel, sofern nicht gewichtige gegenteilige Argumente dagegen sprechen, eine geringere Aussagekraft als den erstmalig gemachten Angaben beizumessen ist, wurde bereits oben erläutert.

Wenngleich die Tätigkeit für einen einzigen Auftraggeber nicht schon per se die Selbstständigkeit ausschließt, ist dennoch für ein Dienstverhältnis kennzeichnend, dass der Bw nur für einen einzigen Auftraggeber tätig geworden ist und für diesen eine wöchentliche Arbeitsleistung von etwa 50 bis 60 Stunden erbracht hat, da ein Dienstverhältnis eine enge Bindung an den Willen des Arbeitgebers mit sich bringt und dies bei einer Vielzahl von Arbeitgebern zu kaum überwindbaren Schwierigkeiten führen würde.

Für die Bejahung einer persönlichen Abhängigkeit genügt, wenn die übernommene Verpflichtung den Arbeitenden während dieser Zeit so in Anspruch nimmt, dass er über diese Zeit auf längere Sicht nicht frei verfügen kann und damit seine Bestimmungsfreiheit ausgeschaltet ist (VwGH 27.11.1990, 89/08/0178). Dieses Kriterium ist aber bei der durch Ing. MW vorgebrachten und durch G3 bestätigten wöchentlichen Arbeitsleistung zweifellos als erfüllt anzusehen. Insbesondere sind auch aus den im Zuge der Baustellenkontrolle des Zollamtes Salzburg vom 2. Oktober 2005 von MM gemachten, bereits oben unter Punkt a) gemachten Angaben sowohl ein Weisungsrecht der Fa. N gegenüber dem Bw als auch seine Eingliederung erkennbar.

Auch G3 gab am 2. Oktober 2005 gegenüber der Zollbehörde S an, dass er mit seinen fünf Kollegen heute mit dem gemeinsamen Firmenauto aus F gekommen sei. Gestern seien sie von Ing. MW angerufen worden, um auf der Baustelle in S Reparaturarbeiten vorzunehmen. Sie würden heute mit den Arbeiten fertig werden und danach wieder zur anderen Baustelle nach F fahren.

Dies zeigt aber deutlich, dass dem vorgeblich selbstständigen Bw in Wahrheit die Stellung eines Arbeitnehmers zukam, der dem Anruf und der Auftragserteilung seines Arbeitgebers Folge leistete und auf der Baustelle arbeitete, die ihm zugewiesen wurde und auf der seine Arbeitskraft benötigt wurde. Eine Entscheidungsfreiheit des Bw kann dem dargestellten Verhalten nicht entnommen werden.

Wenngleich im vorliegenden Fall bereits die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus massiv auf die Nichtselbstständigkeit des Bw hinweisen, ist dennoch, wenn noch keine abschließende und verlässliche Beurteilung, ob eine selbstständige oder nichtselbstständige Tätigkeit ausgeübt wurde, möglich ist, an Hand weiterer Merkmale zu prüfen, ob die Merkmale der Selbstständigkeit oder Nichtselbstständigkeit überwiegen.

Als weitere Merkmale für die Nichtselbstständigkeit gelten insbesondere das Fehlen eines Unternehmerwagnisses und die Unzulässigkeit einer Vertretung.

c) Unternehmerwagnis:

Unternehmerisiko bedeutet, dass sich Erfolg und Misserfolg einer Tätigkeit unmittelbar auf die Höhe der Tätigkeitseinkünfte auswirken.

Das Unternehmerwagnis besteht darin, dass ein Steuerpflichtiger die Höhe seiner Einnahmen beeinflussen und seine Ausgaben selbst bestimmen kann. Hängt der Erfolg einer Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens ab, und

muss ein Steuerpflichtiger für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen, sprechen diese Umstände für ein Unternehmerwagnis. Ebenso spricht für ein Unternehmerwagnis die Möglichkeit, Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und somit den Umfang des Tätigwerdens zu bestimmen. Abzustellen ist auf die tatsächlichen Verhältnisse.

Das Erfordernis, die - wie im vorliegenden Fall gegeben - mit der Tätigkeit verbundenen Ausgaben selbst zu tragen, spricht zwar für das Vorliegen einer selbstständigen Tätigkeit, doch kann eine derartige Vereinbarung auch Bestandteil eines Dienstvertrages sein, weil ein Großteil der Dienstnehmer insbesondere Kosten für Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte nicht ersetzt erhalten und gerade für aus eigenem zu tragende, im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehende Aufwendungen die Möglichkeit besteht, diese als Werbungskosten steuerlich geltend zu machen.

Der Steuerpflichtige muss in der Lage sein, durch eigene Geschäftseinteilung, durch die Auswahl von Hilfskräften oder eine zweckdienliche Organisation seines Betriebes, den Ertrag seiner Tätigkeit in nennenswerter Weise zu beeinflussen. Im Vordergrund steht dabei, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmeschwankungen trifft. In die Betrachtung einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben (vgl. VwGH 23.4.2001, 2001/14/0052). Das Unternehmerwagnis besteht somit im Wesentlichen darin, dass die Höhe der Einkünfte eines Steuerpflichtigen weitgehend vom Erfolg seines Tätigwerdens abhängen.

Das Unternehmerwagnis wird zwar nicht grundsätzlich durch das Tätigwerden für nur einen Auftraggeber ausgeschlossen, doch spricht dieses Kriterium ebenso für die Nichtselbstständigkeit einer Tätigkeit wie der Umstand, dass der Bw sich keiner Hilfskräfte bediente.

Aus der Aktenlage ergibt sich, dass der Bw, wenngleich er nach der Gründung der Fa. W mit dieser Subunternehmerverträge schloss, seit seinem Aufenthalt in Österreich bis zur Nichterteilung der Steuernummer tatsächlich lediglich für eine Auftraggeberin - nämlich die Fa. N - tätig geworden ist.

Betrachtet man den Zeitraum von Juli bis Oktober 2005, in welchem der Bw seinen Angaben zufolge unternehmerisch tätig gewesen ist, so lässt sich aus diesem Beobachtungszeitraum ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis zumindest auf der Einnahmenseite nicht ableiten. Auf der Ausgabenseite bestand ein solches, wie oben angeführt, insbesondere in der Tragung der Reise- und Aufenthaltskosten, welche dem Bw nicht ersetzt wurden.

Für ein Unternehmerwagnis spricht ferner die Verpflichtung, Gewährleistungsarbeiten auf eigene Kosten durchzuführen und für die durchgeführten Arbeiten persönlich zu haften. Beides war vereinbarungsgemäß vorgesehen und wurde vom Bw bei seiner Befragung am 28.

Juli 2005 auch bestätigt. Tatsächlich wurden gegenüber dem Bw weder Gewährleistungsansprüche noch Haftungsansprüchen geltend gemacht. Auch der Übernahme von Gewährleistungs- und Haftungsansprüchen kommt aber lediglich Indizwirkung zu, da vielfach eine Ersatzpflicht auch für Dienstnehmer im Schadensfall festgelegt ist.

Die steuerliche Vertreterin führte im Schreiben vom 6. März 2006 zwar an, dass der Bw die Kalkulationen der Baustellen und Aufträge durchgeführt habe, legte aber trotz ausdrücklicher Aufforderung, Unterlagen für die Preisgestaltung vorzulegen, solche nicht vor. Nicht erkennbar ist daher, welche Faktoren für die Preisbildung ausschlaggebend gewesen sind bzw. inwieweit der Bw in seiner Preisgestaltung frei war oder ob ihm diese von der Fa. N vorgegeben wurde.

Insbesondere ist die für die Erbringung einer bestimmten Leistung aufgewendete Zeit ein wesentlicher Parameter für eine Preiskalkulation. Den Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens entspricht nicht, dass dem Zeitfaktor bei der Preisgestaltung keinerlei Bedeutung beigemessen wird und keinerlei Zeitaufzeichnungen geführt werden.

Der Bw gab bei seiner Befragung am 28. Juli 2005 zur Frage, wer die vertraglichen Leistungen festgelegt hat, an, dass dies im Einvernehmen zwischen der Auftraggeberin und dem Bw erfolgt sei. Mit der Auftraggeberin sei ein- bis zweimal monatlich verrechnet worden.

Auf das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses ließe nicht nur der fehlende Kostenersatz schließen, sondern auch, dass gegenständlich die Entlohnung nicht nach Stunden, sondern nach m² (mit Ausnahme der Arbeiten auf der Baustelle Europark II in S) und damit nach Leistung erfolgte.

Im Ergebnis ist aber nicht erkennbar, inwieweit der Bw die Höhe seiner Einnahmen durch besonderen Fleiß oder besondere Geschicklichkeit hätten beeinflussen können. Dadurch wäre es ihm unter Umständen - sofern er sein Arbeitstempo nicht ohnedies mit anderen auf den Baustellen tätigen Personen abzustimmen hatte – zwar möglich gewesen, seine Arbeiten vor dem geplanten Termin zu beenden, mangels Vorhandenseins weiterer Aufträge und mangels Kontaktaufnahmen zu weiteren potenziellen Auftraggebern aber mit dem Ergebnis, die dadurch gewonnene Zeit keine Einnahmen zu lukrieren und nicht mit dem Ergebnis, allenfalls weitere Aufträge anzunehmen und auf diese Weise seine Einnahmen zu erhöhen.

Anhaltspunkte für Bemühungen, dass der Bw tatsächlich danach getrachtet hätte, für die zu bearbeitenden Flächen eine möglichst kurze Zeit aufzuwenden, um dann neue Aufträge annehmen zu können und dadurch die Einnahmen zu steigern, liegen nicht vor.

G3 gab im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung an, dass den polnischen Staatsbürgern die Bearbeitung einer bestimmten Fläche bis zu einem bestimmten Termin

vorgegeben gewesen sei. Auch daraus ist ableitbar, dass der Bw zwar möglicherweise danach trachten konnte, durch erhöhtes Arbeitstempo seine Arbeit vor dem festgesetzten Termin zu beenden, dies aber nicht mit dem Ergebnis, durch sein Engagement seine Einnahmen bzw. seinen Verdienst zu steigern.

Auf Grund des nicht bestrittenen Arbeitspensums von rund 50 bis 60 Wochenstunden bzw. des Vorbringens, der Bw sei mit seinen Aufträgen vollständig ausgelastet gewesen, war diesem die Ausübung einer Tätigkeit für einen weiteren Auftraggeber bzw. eine freie Arbeitszeiteinteilung schon aus faktischen Gründen nicht möglich. Ein dem Bw verbleibender Spielraum für eine eigene unternehmerische Gestaltung ist nicht erkennbar, dies umso weniger, als er wegen der gemeinsamen Benützung eines Kraftfahrzeuges mit den fünf anderen polnischen Staatsbürgern in seiner Arbeitseinteilung auch an diese Personen gebunden war.

Eine Entlohnung, die sich ausschließlich am wirtschaftlichen Erfolg einer Tätigkeit orientiert, ist für einen Arbeitnehmer zwar selten, kommt im Wirtschaftsleben aber dennoch vor. Sie begründet insbesondere dann kein auf das Merkmal der Selbstständigkeit hinweisendes Unternehmerwagnis, wenn der Steuerpflichtige diesem gegenüber in einem wirtschaftlichen Abhängigkeitsverhältnis steht.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182) steht der Annahme einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit weder entgegen, dass ausschließlich die Leistung bezahlt wird, noch der Umstand, dass ein Anspruch auf Urlaubsgeld oder Entgeltfortzahlung während einer Krankheit nicht besteht, wenn entgegen stehende Merkmale überwiegen.

Eine Rechnungslegung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes schließt ein Dienstverhältnis ebenso wenig aus wie der Ausweis eines Haftrücklasses, da Rechnungen auch zu Unrecht ausgestellt sein können (vgl. VwGH 16.2.1994, 90/13/0251). Zwar erweckt derjenige, der Rechnungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes legt, den Anschein, selbstständiger Unternehmer zu sein, doch bestimmt sich nach den oben aufgezeigten Kriterien, ob die Rechnungslegung zu Recht erfolgt ist.

Dass dem Bw trotz Tragung der Fahrtkosten – wobei zu berücksichtigen ist, dass dieser gemeinsam mit P1 und den vier Gesellschaftern der Fa. W deren Firmenfahrzeug benützte und dadurch die Fahrtkosten minimiert wurden – und Wohnungskosten am Baustellenort kein unternehmerischer Spielraum verblieb und nicht erkennbar ist, inwieweit er die Möglichkeit gehabt hätte, seine Einkünfte durch entsprechende Leistungen zu steigern, spricht gegen ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko. Gerade diese fehlende Einflussnahme ist ein typisches Merkmal für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

d) Vertretungsbefugnis:

Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber seine Leistung persönlich zu erbringen und kann sich nicht vertreten lassen. Kann sich dagegen ein Auftragnehmer generell - und nicht nur im Einvernehmen mit dem Auftraggeber und nur bei seiner Verhinderung - vertreten lassen und steht das Bestimmungsrecht darüber nicht dem Auftraggeber zu, sondern im Belieben des Auftragnehmers, dann liegt in der Regel ein Werkvertrag vor.

Die der Rechtsmittelbehörde vorliegende, mit der Fa. W geschlossene Vereinbarung betreffend die Vergabe von Subunternehmerleistungen enthält keine Vertretungsregelung.

Der Bw verneinte am 28. Juli 2005 die Frage, ob er sich bei seiner Arbeit durch eine andere Person vertreten lassen dürfe.

Dem gegenüber brachte die steuerliche Vertreterin im Schreiben vom 6. März 2006 vor, dass eine Vertretung grundsätzlich immer erlaubt gewesen sei. Diese habe dem Auftraggeber aber gemeldet werden müssen, damit dieser den neuen Ansprechpartner eruieren habe können.

Dass der Bw sich bei seiner Arbeit tatsächlich hätte vertreten lassen, wurde weder behauptet, noch ist eine solche Vertretung aktenkundig.

Wiederum in der Annahme, dass die ersten Angaben der Wahrheit am nächsten kommen, wird daher diese Angabe des Bw vom 28. Juli 2005 als glaubwürdiger erachtet als die späteren, widersprechenden Vorbringen und davon ausgegangen, dass dem Bw eine Vertretung weder erlaubt gewesen ist, noch eine solche tatsächlich stattgefunden hat.

Werden aber keine eigenen Arbeitskräfte beschäftigt und hat ein Steuerpflichtiger auch nicht die Möglichkeit, Arbeiten zu delegieren, so spricht auch dieser Umstand für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

e) Weitere Kriterien:

Zum Unterschied zwischen der im berufsgegenständlichen Zeitraum selbstständig und nunmehr nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit des Bw brachte die steuerliche Vertreterin vor, dass sich die Tätigkeit nicht unterscheide. Als nichtselbstständiger Arbeitnehmer sei der Bw aber nicht verpflichtet und nicht berechtigt, an Baubesprechungen teilzunehmen. Er dürfe keine Verträge unterschreiben und hafte nicht persönlich für die ausgeführten Arbeiten.

Der Bw war ursprünglich als Einzelunternehmer für die Fa. N und laut Berufungsvorbringen in weiterer Folge nach Gründung der Fa. W für diese tätig. Nunmehr, nach Ablehnung seines Antrages auf Vergabe einer Steuernummer, arbeitet er auf Grund der ihm vom Arbeitsmarktservice Freistadt erteilten Beschäftigungsbewilligung für die Zeit von 6. März 2006 bis 5. März 2007 als Arbeitnehmer (Steinmetz) für die Fa. K&P Steinmetz OEG.

Zu den Regelungen betreffend Urlaub, Krankheit und Kostenersatz befragt, gab G3 bei der mündlichen Verhandlung an, dass im berufungsgegenständlichen Zeitraum keiner der polnischen Staatsbürger krank oder in Urlaub gewesen sei. Wäre jemand krank geworden, wäre dies im "Büro" zu melden gewesen.

Im derzeit bestehenden Arbeitsverhältnis hätten sie Anspruch auf bezahlten Urlaub und Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall und seien bei der Bauarbeiterurlaubskasse gemeldet. Auch seit Bestehen des Dienstverhältnisses sei bisher niemand krank gewesen. Auf Grund der Auftragslage sei die Inanspruchnahme von bezahltem Urlaub bislang nicht möglich gewesen. Im Sommer seien die polnischen Staatsbürger wegen eines Baustopps sechs Wochen lang in unbezahltem Urlaub gewesen.

Ihre nunmehrige Arbeitgeberin stelle ihnen bei den Baustellen, auf denen sie arbeiteten, ein Quartier zur Verfügung, das diese auch bezahle. Reisekosten fielen dadurch nicht an.

Protokolle oder sonstige Unterlagen über die Teilnahme an Baubesprechungen bzw. über die Geltendmachung von Haftungsansprüchen, die als wesentliche Unterscheidungsmerkmale zwischen selbstständiger und nichtselbstständiger Betätigung vorgebracht wurden, wurden nicht vorgelegt.

Grundsätzlich ist die Art der erbrachten Leistungen kein entscheidendes Abgrenzungskriterium zwischen selbstständiger und nichtselbstständiger Tätigkeit. Wenngleich dem Bw nunmehr – wenn auch tatsächlich noch nicht konsumiert – bezahlter Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall und Ersatz der Wohnungskosten gewährt werden, übt er dennoch als nunmehr nichtselbstständig Beschäftigter nicht nur eine unveränderte Tätigkeit aus, sondern sind auch seine Rechte und Pflichten hinsichtlich Arbeitszeit, Weisungsunterworfenheit oder Meldung im Krankheitsfall im Wesentlichen unverändert geblieben.

So stellte auch das Zollamt F im Zuge der durchgeführten Baustellenkontrollen fest, dass bereits das äußere Erscheinungsbild der von den polnischen Staatsbürgern ausgeübten Tätigkeit bzw. die Bedingungen, unter denen diese tätig wurden, insgesamt keinen wesentlichen Unterschied zur Betätigung anderer Arbeitnehmer erkennen ließen.

Die nunmehrige Tätigkeit als Arbeitnehmer der Fa. K&P Steinmetz OEG lässt im Vergleich zu der im berufungsgegenständlichen Zeitraum ausgeübten Tätigkeit als selbstständiger Unternehmer weder hinsichtlich des Aufgabenbereiches noch des tatsächlichen Arbeitsablaufes Änderungen erkennen, noch wurden solche vorgebracht.

Sozialleistungen, wie die Gewährung von bezahltem Urlaub oder Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, sind zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses, doch

bedeutet ihr Fehlen nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber nicht seine Arbeitskraft schuldet (vgl. VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

Zweifelhaft ist ferner, ob am angegebenen Unternehmenssitz, der gleichzeitig auch Wohnadresse des Bw war, tatsächlich ein Unternehmen betrieben worden ist. Im Allgemeinen gilt selbst bei Fehlen einer gesonderten örtlichen Einrichtung die Wohnung, wo der Steuerpflichtige die Unterlagen aufbewahrt oder die ihm als Kontaktadresse dient, als Betriebsstätte (Doralt, EStG, Kommentar, Teil I bis III, 3. Aufl., § 23 Tz 15).

In der anlässlich der Neuaufnahme angefertigten Niederschrift vom 28. Juli 2005 wurde festgehalten, dass die Unterlagen der Lohnverrechnung und Buchhaltung an der Wohnadresse zwar aufbewahrt werden würden, sich dort aber weder ein Büro noch eine gehobene technische Ausstattung wie Fax oder EDV befänden. Demzufolge wurde auf den vorgelegten Rechnungen des Bw zwar eine Bankverbindung, aber weder eine Telefon- oder Fax-Nummer angegeben, wogegen die Fa. N bereits auf ihren Bestellungen Telefon- und Faxnummer sowie die E-Mail-Adresse angab.

Eine Anfrage bei der Postzustellung ergab, dass für diese weder durch das Vorhandensein einer Firmentafel noch sonstige Kenntlichmachung die Ausübung eines Gewerbes an der genannten Adresse erkennbar war. Die steuerliche Vertretung bestätigte mit Schreiben vom 31. August 2006 das Fehlen einer Firmentafel und die nur gelegentliche Entleerung des Briefkastens, da der Bw von den Baustellen nicht jeden Tag oder jede Woche nach Hause gekommen sei. Kontaktaufnahmen des Bw zu anderen potenziellen Auftraggebern sind nicht dokumentiert. Inwieweit interessierte Auftraggeber bei Nichtaufscheinen des Bw im Telefonbuch bzw. Nichtvorhandensein einer Büroausstattung von sich aus an den Bw herantreten hätten können, ist nicht erkennbar. Die Ausübung einer Gewerbetätigkeit an der Wohnadresse war auch sonst nach außen hin nicht erkennbar; darüber hinaus war der Bw an der Firmenadresse kaum anwesend.

Konkrete Anhaltspunkte dafür, dass der Bw tatsächlich eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt hätte bzw. als Unternehmer aufgetreten wäre und auch nur ansatzweise über eine als "Unternehmen" zu bezeichnende Organisation verfügt hätte, sind nicht erkennbar.

Der Bw hatte an der angegebenen Adresse weder ein Büro eingerichtet, noch war die Ausübung einer Gewerbetätigkeit an dieser Adresse nach außen hin erkennbar. Er unternahm auch keinen Versuch, mit anderen potenziellen Auftraggebern Kontakte zu knüpfen und war darüber hinaus an der Firmenadresse kaum anwesend. Dies allein ist für sich für die Beantwortung der Frage, ob der Bw selbstständig oder nichtselbstständig tätig gewesen ist, zwar nicht entscheidend, stellt aber zumindest ein weiteres Indiz dar, das gemeinsam mit den

übrigen Verfahrensergebnissen dazu beiträgt, nicht von der Ausübung einer selbstständigen Tätigkeit auszugehen.

Die Annahme, dass tatsächlich eine nichtselbstständige Tätigkeit ausgeübt worden ist, stützt nicht zuletzt der Umstand, dass Unterlagen, die entsprechend der getroffenen Vereinbarung vorgesehen gewesen wären und die üblicherweise Voraussetzung für die ordnungsgemäße Abwicklung von Bauaufträgen sind, wie beispielsweise Abrechnungspläne, Aufmassaufstellungen, Abnahmebescheinigungen und Befunde, Bautages- oder Regieberichte, nicht vorgelegt wurden. Das Vorhandensein einer eigenen betrieblichen Struktur konnte nicht glaubhaft und nachvollziehbar dargelegt werden.

Ebenso wenig besteht eine Anknüpfung an die Meldung zur Sozialversicherung, eine Eintragung im Firmenbuch oder das Melden einer Gewerbeausübung bei der Gewerbebehörde, da eine Besteuerung nicht auf dem Vertragswillen der Parteien zu fußen, sondern den tatsächlichen Umständen zu entsprechen hat.

Auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise ist bei der Beurteilung, ob eine selbstständige oder nichtselbstständige Tätigkeit vorliegt, Gewicht beizumessen (VwGH 1.12.1992, 88/14/0115). Die Tätigkeit als Bauhilfsarbeiter (hier: Verfugen von Fliesen und Platten) bildet typischerweise den Inhalt eines Arbeitsverhältnisses (VwGH 19.12.2002, 2001/09/0080, ergangen zum AusLBG; dort wurde das Verlegen von Kunststeinbodenplatten als Bauhilfstätigkeit qualifiziert).

Wenngleich für die Entscheidung über die gegenständliche Berufung unerheblich, bleibt dennoch anzumerken, dass die Vermutung nahe liegt, die Unternehmensgründung sei zwecks Umgehung arbeits- und ausländerbeschäftigungsrechtlicher Bestimmungen erfolgt, um für einen ausländischen Staatsangehörigen eine Erwerbsmöglichkeit zu schaffen.

Die Abgabenbehörde hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 2 BAO).

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln gibt.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss, wenn eine Partei für sie nachteilige Tatsachen bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl. VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

Gegenständlich geht die Rechtsmittelbehörde auf Grund obiger Überlegungen im Ergebnis davon aus, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt nicht auf den Abschluss eines Werkvertrages mit der Fa. W hindeutet, sondern der Bw - ähnlich einem Arbeitnehmer - von der Fa. N mit Arbeiten beauftragt worden ist. Sowohl die am 28. Juli 2005 gegenüber der Abgabenbehörde gemachten Angaben des Bw als auch die seitens der Zollbehörden vorgenommenen Baustellenüberprüfungen widersprechen den getroffenen Vereinbarungen und den im Verfahrensverlauf gemachten Angaben der steuerlichen Vertreterin des Bw.

Wenngleich sich in der vorgelegten Vereinbarung über die Vergabe von Subunternehmerleistungen – für die Baustellen D und F liegt eine derartige Vereinbarung nicht vor - kaum Indizien für ein Dienstverhältnis finden lassen, sprechen gegenständlich bereits die sich aus § 47 Abs. 2 EStG ergebenden (Haupt)Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, insbesondere gestützt auf die am 28. Juli 2005 zur tatsächlichen Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses gemachten Aussagen, für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zur Fa. N. Die schriftlichen Vereinbarungen entsprachen zudem, wie oben dargestellt, in mehreren Punkten nicht den im Ermittlungsverfahren zutage getretenen tatsächlichen Verhältnissen, sondern bestanden nur "auf dem Papier". Erforderlich ist eine Beurteilung des Gesamtbildes der Beschäftigung.

Obwohl auch Merkmale erkennbar sind, die für eine selbstständige Tätigkeit typisch sind - insbesondere eine leistungsbezogene Entlohnung, der fehlende Kostenersatz, die Übernahme eines Haftungs- und Gewährleistungsrisikos, keine Ansprüche auf Urlaubsgeld und auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall - überwiegen beim vorliegenden Arbeitsverhältnis des Bw aus steuerrechtlicher Sicht insgesamt die Merkmale eines Dienstverhältnisses gegenüber den Merkmalen einer selbstständigen Tätigkeit.

Vor allem die eigenen Angaben des Bw im Zuge seiner Erstbefragung am 28. Juli 2005 sowie die durch die Zollbehörden vorgenommenen Baustellenkontrollen lassen auf das Vorliegen einer regelmäßigen, an Arbeitszeit und Arbeitsort gebundenen, weisungsgebundenen und beaufsichtigten Beschäftigung des Bw schließen, sodass vom Vorliegen einer unselbstständig ausgeübten Tätigkeit auszugehen ist.

Linz, am 6. Oktober 2006