



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
SENAT 14

GZ. RV/1744-W/07

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Plachetka & Partner Steuerberatungs-GmbH, 2340 Mödling, Enzersdorfer Str. 7, vom 31. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 17. Jänner 2007 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für die Jahre 2003 bis 2005 nach der am 19. Februar 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeföhrten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend das Jahr 2003 wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend das Jahr 2004 wird als unbegründet abgewiesen. Der Bescheid betreffend das Jahr 2004 bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend das Jahr 2005 wird teilweise Folge gegeben. Der Bescheid betreffend das Jahr 2005 wird abgeändert.

Die Höhe der Abgaben beträgt:

Jahr	Lohnsteuer	Dienstgeberbeitrag	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag
2004	535,02	1.223,38	108,74
2005	786,51	1.232,14	109,53

## **Entscheidungsgründe**

Bei der Bw., die auf Basis eines Einzelunternehmens in der Baubranche, im Bereich Innenausbau und Stukkatur, tätig ist, wurde gemäß Prüfungsauftrag vom 22. November 2005 eine Prüfung hinsichtlich Lohnsteuer, Sozialversicherung sowie Kommunalsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 durchgeführt.

Im Zuge dieser Prüfung wurde die Feststellung getroffen, dass die von diversen „Subunternehmern“ gegenüber der Bw. verrechneten Leistungen nicht auf Werkverträgen beruhten, sondern dass es sich dabei um Leistungen handle, die als Leistungen aus Dienstverhältnissen zu beurteilen seien. Es seien daher die dementsprechenden lohnabhängigen Abgaben vorzuschreiben.

Bei den in Rede stehenden Tätigkeiten handle es sich laut den Angaben in den vorliegenden „Aufträgen“ und Rechnungen um das „Verspachteln von bereits montierten Gipskartonplatten“, um „Bauhilfsarbeiten“ sowie „Trockenbauarbeiten“.

Die Nachversteuerung der, an die als „Spachtler“ tätigen Personen, ausbezahlten Bezüge sei unter Zugrundelegung eines Stundensatzes von Euro 22,00 erfolgt. Da der auf Basis der vorliegenden Abrechnungen ermittelte Stundensatz (Regiestunde) über dem Kollektivvertrag gelegen sei, sei weiters ein Sonderzahlungsanteil herausgerechnet worden.

Im an die Bw. ergangenen Prüfungsbericht vom 11. Jänner 2007 wird auf die Bestimmung des § 47 Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 EStG 1988 verwiesen, wonach ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, was dann der Fall ist, wenn die tätige 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.

Es sei von einer selbständigen Tätigkeit von „Spachtlern“ regelmäßig nicht auszugehen, da gerade bei dieser Arbeitnehmergruppe eine Einbindung in eine Organisation (Baustellenorganisation) bzw. eine entsprechende Weisungsgebundenheit und Ortsgebundenheit vorliege. Es könne kein Werkvertrag angenommen werden, da in einem Werkvertrag die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges vereinbart werde, nicht aber eine auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen. Ein nennenswertes Unternehmerrisiko sei etwa im Bereich der Beistellung von eigenem Handwerkszeug durch die Arbeitskräfte nicht zu erkennen. Bereits die Art der in den „Werkverträgen“ geforderten Leistungen – verspachteln – lasse darauf schließen, dass der Vertragswille in erster Linie auf die Erbringung von Arbeitsleistungen auf eine bestimmte Zeit gerichtet sei, was wiederrum für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spräche.

Im Prüfungsbericht sind für die Jahre 2004 und 2005 die Nachforderungen an Dienstgeberbeitrag (DB), Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) und Lohnsteuer (L), konkret zu den einzelnen Personen, auf Basis der vorgelegten Abrechnungen und Aufträge und den daraus jeweils ermittelten Einsatzzeiträumen, angeführt (Details s. Bericht, Seiten 2 – 17). Eine Lohnsteuerbemessung sei nur hinsichtlich jener Personen erfolgt, die bisher weder zur Einkommensteuer veranlagt noch steuerlich erfasst waren.

Neben diesen Nachforderungen wurden weiters Abfuhrdifferenzen hinsichtlich L, DB und DZ für die Jahre 2003 und 2005 festgestellt.

Infolge der auf Seite 18 des Prüfungsberichtes summarisch angeführten Feststellungen wurde die Bw. als Arbeitgeberin mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 17. Jänner 2007 für die Jahre 2003, 2004 und 2005 für die Einhaltung und Abfuhr der nachstehenden Abgaben in Anspruch genommen:

Jahr	L	DB	DZ
2003	- 27,00	0,02	0,00
2004	535,02	1.223,38	108,74
2005	1.249,37	1.490,54	132,50

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** vom 31. Jänner 2007 wird gegen die getroffenen Feststellungen, dass bei den betroffenen Subunternehmern überwiegend die Eigenschaften von Dienstverhältnissen vorlägen bzw. dass nach § 47 (2) Z 1 und 2 EStG Dienstverhältnisse gegeben seien, ausgeführt, dass die, für eine Nichtselbständigkeit sprechenden Kriterien (gem. Erlass BMF-080000/0003-IV/2/2006 vom 30.3.2006) nicht vorlägen.

In ihren Ausführungen zu einzelnen Kriterien (z.B. Dauerschuldverhältnis, Weisungsgebundenheit, Organisatorische Eingliederung etc.) bezieht sich die Bw. weiters auf die Lohnsteuer-Richtlinien (Rz. 934, 935, 936, 958, 960), die Einkommensteuer-Richtlinien (Rz. 5403, 5405) sowie die darin angeführte Judikatur.

Ergänzend führt die Bw. zu einzelnen Kriterien aus:

- Dauerschuldverhältnis, Vertretungsmöglichkeit:

Grundsätzlich bestehe für jeden Subunternehmer der Bw. die Möglichkeit sich durch einen Subunternehmer vertreten zu lassen um die umfangreichen Pönalebestimmungen (Euro 160,00 pro Tag) sowie Kosten aus dem Terminverzug zu vermeiden. Die diesbezüglichen Bestimmungen seien schriftlich und im Zuge der Prüfung vorgelegt worden. Die Subunternehmer schuldeten der Bw. zu keiner Zeit ihre Arbeitskraft, sondern das fertiggestellte Werk wie branchenüblich bei jedem anderen Subunternehmer.

- Weisungsgebundenheit

Für die Selbständigkeit spräche, dass die Art der Ausführung der Arbeit nicht vorgeschrieben werde. Wie, mit welcher Methode, Werkzeug oder Ähnlichem die Trockenbauarbeiten durchgeführt werden sollten, unterliege nicht den Anordnungen der Bw. Die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten werde weder mit Stunden noch genauen Beginn- oder Endigungszeiten festgelegt. Einzig und allein wann der Subunternehmer der Bw. beginnen könne (eine Absprache mit dem Bauleiter sei naturgemäß in der Baubranche üblich) und eine Frist für die Endigung seien vereinbart. Dies sei nicht nur branchenüblich, sondern auch logisch nachvollziehbar – z.B. könnte ein Fliesenleger erst mit dem Verlegen von Fliesen beginnen, wenn alle Wände verspachtelt seien, andererseits könne erst verspachtelt werden, wenn der Installateur alle Leitungen verlegt habe.

- Organisatorische Eingliederung

Im Fall der Bw. werde keine Vorgabe von Arbeitszeit, sondern ein Fixgeschäft bezüglich der Fertigstellung des Werkes gem. § 919 ABGB vereinbart. Der Arbeitsort ergebe sich naturgemäß aus dem Ort an dem der Erfolg des Werkes geschuldet werde (=Baustelle). Es liege somit keine organisatorische Eingliederung vor.

- Arbeitskleidung und Arbeitsmittel

Diese werden vom Subunternehmer beigestellt. Es sei dies vertraglich vereinbart und auch so bei der Einvernahme des Subunternehmers (lt. den der Bw. vorgelegten Vernahmeprotokollen) angegeben worden.

- Arbeitsort

Dieser werde vom Auftraggeber vorgegeben. Der Ort ergebe sich aus dem Bauvorhaben und zähle eindeutig nicht zu einem Unterscheidungskriterium zwischen Dienstverhältnis und Werkvertrag.

- Arbeitszeit

Diese werde nicht vom Auftraggeber vorgegeben. Es handle sich um Fixgeschäfte. Charakteristika von Fixgeschäften seien laut Rechtsprechung, dass der Endpunkt der Frist von vornehmerein in einer Weise festgelegt sein müsse, der jegliches Ermessen ausschließe. D.h. die Bw. gebe nur vor, wann der Zeitpunkt der Fertigstellung liegen müsse, jedoch keinerlei Zeitangaben wieviel Stunden, an welchen Tagen etc. gearbeitet werden müsse (s. VwGH 22.4.1992, 88/14/0082). Die Vorgabe der vorübergehenden Dauer der Tätigkeit schließe das Unternehmerwagnis des Subunternehmers auf keinen Fall aus.

- Auslagenersätze

Da Fahrt- und Werkzeugkosten nicht durch die Bw. sondern durch die Subunternehmer getragen werden, liege wieder ein Indiz für eine Unternehmereigenschaft vor.

- nur ein oder wenige Auftraggeber

Gemäß den Einkommensteuerrichtlinien werde das Unternehmerwagnis nicht dadurch ausgeschlossen, dass einige Subunternehmer nur für die Bw. als einzige Auftraggeberin tätig

---

seien. Es obliege dem Auftragnehmer wieviel Aufträge er annehme.

- Verrechnungsmodus

Es werde mit den Subunternehmern nicht nach Zeitlohn, sondern zu vereinbarten Festpreisen, Pauschalen und/oder nach tatsächlichen Aufmaßen verrechnet. Beispielhaft werde der Werkvertrag mit K.W., Projekt R-Gasse, 1140 Wien vom 2.6.2005 vorgelegt.

- Haftung

Die Bw. habe mit den beauftragten Subunternehmern Pönalevereinbarungen bezüglich Fristüberschreitung und Verschnitt getroffen. Weiters gebe es bei größeren Projekten auch Vereinbarungen über 5% Haftrücklass von der Bruttoschlussrechnungssumme (Werkverträge dazu seien im Zuge der Prüfung vorgelegt worden).

- Auftragnehmer bedienen sich keiner Hilfskräfte

Es sei korrekt, dass sich einige Subunternehmer keiner Hilfskräfte bedienten, da sie mit den derzeitigen Aufträgen ihr Auslangen fänden oder erst seit wenigen Jahren bestünden und nicht über so große Aufträge verfügten, die hohe Personalnebenkosten rechtfertigen würden. Neben dem Bezug auf die Einkommensteuerrichtlinien Rz. 5403 verwies die Bw. darauf, dass R.K., K.W., K.C. und A.M. aufgrund ihrer unternehmerischen Erfolge im Jahr 2005 eine Kommanditgesellschaft gegründet hätten und seitdem Dienstnehmer beschäftigen können. Dass sie in der Aufbauphase ihrer Einzelunternehmen noch keine Dienstnehmer beschäftigen konnten, liege in der kostenorientierten Umsicht eines Unternehmers und könne somit nicht zum Nachteil der Bw. ausgelegt werden.

- Es würden keine Sozialleistungen ausbezahlt oder an die Bw. verrechnet. Es lägen keine Dienstverhältnisse iSd ASVG vor. Vielmehr bestehe aufgrund der Lösung der Gewerbescheine eine Pflichtversicherung nach GSVG.

- Unternehmerwagnis

Nach Verweis auf die Lohnsteuerrichtlinien Rz. 958, wonach ein Unternehmerrisiko insbesondere dann vorliege, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig seien, führte die Bw. aus, dass die Subunternehmer nicht exclusiv an ihre Firma gebunden seien, sondern es deren Entscheidung obliege, wieviel und für wen sie arbeiten. Dies gehe auch aus den Aussagen der Subunternehmer hervor, beispielsweise aus dem Schreiben des A.B. vom 28.11.2006. Darin bringe dieser vor, „...Ich bin selbständiger Einzelunternehmer was bedeutet dass ich alleine arbeite. Ich habe genug Aufträge von einem Auftraggeber. Habe keine Zeit noch mehr Aufträge von anderen zu erledigen. Ich muss mich auch einmal ausschlafen können.“ Die Aussage sei ein ausreichendes Indiz für seine Selbständigkeit und sein Unternehmerwagnis.

- Vertragsgestaltung

Aus dem Vertrag gehe eindeutig der Wille des Abschlusses eines Werkvertrages hervor. Das

---

„Tatbild“ des Steuerrechts über ein Dienstverhältnis sei durch die vorangegangenen Punkte bereits widerlegt worden.

Zusammenfassend führte die Bw. zu den einzelnen Subunternehmern an:

- 1) J.B. – dieser sei nur einmal für einen Auftrag für die Bw. tätig gewesen. Es könne daher von keinem Dauerschuldverhältnis sondern von einer einmaligen Auftragsarbeit gesprochen werden. Die Abrechnung sei nach vereinbarten Festpreisen Euro 3,00/m<sup>2</sup> erfolgt.
- 2) R.K. – dieser arbeite nach seinen Auskünften als Gewerbetreibender nicht nur für die Bw. Er sei weiters Gründungsmitglied einer KEG, aus der er aus persönlichen Gründen später ausgetreten sei. Während der Zeit als selbständiger Gewerbetreibender habe er, wie bei allen Werkverträgen vereinbart, mit eigenem Werkzeug (z.B. Tucker, Spachteln, verschiedenen Leitern etc.) gearbeitet. Er habe sich die Arbeit selbständig eingeteilt und er konnte sich vertreten lassen.
- 3) K.W. – dieser sei der Bw. noch aus der unselbständigen Tätigkeit des Ehemannes der Bw. vor Gründung des Gewerbebetriebes bekannt gewesen. Seit 2004 arbeite er als Subunternehmer für die Bw. im Werkvertrag. Er habe neben der Bw. auch für andere Firmen gearbeitet. Er habe selbständig ohne Beaufsichtigung und mit eigenen Werkzeugen gearbeitet.
- 4) A.M. – dieser sei dem Gatten der Bw. sowie K.W. bekannt gewesen. Er sei für Trockenbaurbeiten für einzelne Bauprojekte der Bw. beauftragt worden. Er habe nach vorher vereinbarten Festpreisen mit eigenem Werkzeug gearbeitet. Im Jahr 2005 habe er die K.KEG mitbegründet, sei aber 2006 wieder ausgestiegen.
- 5) J.S. – dieser sei nur im Juni 2005 für die Bw. selbständig ohne Beaufsichtigung tätig gewesen. Er habe eigenes Werkzeug mitgebracht und die Abrechnung sei nach Festpreisen erfolgt.
- 6) A.B. – dieser sei sowohl 2004 als auch 2005 für die Bw. tätig gewesen. Er habe mit umfangreichem, eigenem Werkzeug auf den Baustellen gearbeitet, sich die Arbeitszeit selbst eingeteilt und entweder nach Festpreisen oder Pauschalen abgerechnet.
- 7) K.C. – dieser sei 2004 für die Bw. tätig gewesen. 2005 sei er ebenfalls Gründungsmitglied der K.KEG gewesen. Er habe selbständig ohne Beaufsichtigung gearbeitet, konnte sich vertreten lassen, habe eigenes Werkzeug verwendet und entweder nach Festpreisen (Regiestunden) oder m<sup>2</sup>-Preisen abgerechnet.

Die Bw. beeinspricht mit der Berufung zum einen die im Bericht vom 17.1.2007 angeführten Abfuhrdifferenzen aus dem Monat Dezember 2005. Die Beträge seien bereits am 19.10.2006

---

(Prüfungsbeginn sei der 22.11.2006 gewesen) gemeldet und mit dem bestehenden Guthaben gegengerechnet worden.

LSt 12/2005 – Euro 462,86

DB 12/2005 – Euro 258,40

DZ 12/2005 – Euro 22,97.

Zum anderen beantragt die Bw. die Aufhebung der Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 vom 17. Jänner 2007.

Mit **Berufungsvorentscheidung (BVE)** der Abgabenbehörde erster Instanz vom 23. April 2007 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Abgabenschuldigkeit für das Jahr 2005 neu festgesetzt.

Die Stattgabe erfolgte hinsichtlich der festgestellten Abfuhrdifferenzen aus dem Monat Dezember 2005. Diese Beträge seien, wie die Bw. richtig vorgebracht habe, bereits mit Buchungstag 19. Oktober 2006 auf dem Finanzamtskonto erfasst gewesen.

Hinsichtlich der weiteren Feststellungen könne dem Berufungsbegehren jedoch nicht entsprochen werden.

Wie in der Begründung der BVE unter Verweis auf § 47 Abs. 2 EStG 1988 angeführt ist, lägen Dienstverhältnisse vor, die jeweils die Lohnabgabenpflicht auslösten.

In der BVE wird u.a. dem Vorbringen der Bw., dass sich jeder „Subunternehmer“ vertreten lassen könne und Pönalezahlungen für die Nichterfüllung des Auftrages zu einem bestimmten Zeitpunkt vereinbart gewesen seien, entgegengehalten, dass nicht die Vertragsgestaltung, sondern die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse entscheidend seien. Es seien bei keinem Auftrag Pönalezahlungen oder eine Vertretung nachgewiesen worden. Die Verspachtelungsarbeiten seien nur in enger Abstimmung mit der bauausführenden Firma möglich gewesen. Die Art der Verspachtelungen habe sich aus den von der Firma zur Verfügung gestellten Materialien ergeben.

In den Einkommensteuererklärungen der einzelnen Personen seien keine Ausgaben für Arbeitsmittel bzw. Arbeitskleidung enthalten. Somit müsse davon ausgegangen werden, dass das Werkzeug vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt werde. Es sei nicht nachweisbar ob und in welchem Umfang der „Subunternehmer“ Arbeitsmittel zur Verfügung stelle.

Betreffend der Arbeitszeit wird festgehalten, dass grundsätzlich nur dann gearbeitet werden könne, wenn die Baustelle geöffnet und entsprechendes Material zum Verspachteln vorhanden sei. Somit ergebe sich aber eine Bindungswirkung für den Auftragnehmer.

Die Entlohnung sei pauschal erfolgt. Der von der Bw. angeführte Haftrücklass sowie die

---

Angaben zur Legung einer Schlussrechnung binnen 14 Tagen nach Arbeitsfertigstellung seien im Zuge der Prüfung nicht nachvollziehbar gewesen.

Die Gewährung von Auslagenersätzen sei ein Indiz für ein Dienstverhältnis, jedoch kein zwingendes Merkmal. Werden Fahrtkosten durch den Dienstgeber nicht ersetzt und habe diese der Dienstnehmer zu tragen, stelle dies für sich kein Argument für das Nichtvorliegen eines Dienstverhältnisses dar.

Eine tatsächliche Haftung der „Subunternehmer“ habe nicht nachgewiesen werden können; jedoch sei die Haftung der Bw. gegenüber einem Bauträger nachvollziehbar gewesen.

Schließlich entspreche die Vertragsgestaltung der Bw. nicht den tatsächlichen Verhältnissen. Vielmehr sei der Umstand gegeben, dass die betreffenden Personen im Bundesgebiet über keine Arbeitsbewilligung verfügt hätten und dies durch die Scheinselbständigkeit umgangen werden sollte. Daraus würden dem Auftraggeber keine sozialen Verpflichtungen erwachsen und es fielen keine Lohnabgaben an.

Mit Schreiben vom 23. Mai 2007 wurde die **Vorlage der Berufung** vom 31. Jänner 2007 an den unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung in mündlicher Verhandlung beantragt. Ergänzend zum Berufungsvorbringen wurde darin u.a. ausgeführt:

In den Vernehmungsprotokollen der Herren K.C. und R.K. sei schriftlich dokumentiert, dass sich die Subunternehmer vertreten lassen könnten und dass das Haftungsrisiko von ihnen zu tragen sei. Es sei die Verwendung von eigenen Arbeitsmitteln und Arbeitskleidung von den befragten Subunternehmern in den Einvernahmen bestätigt worden. Dass die Arbeitskleidung in der Einkommensteuererklärung nicht abgesetzt worden sei, lasse darauf schließen, dass diese schon vorhanden gewesen oder ältere Alltagskleidung verwendet worden sei.

Daraus, dass bei jedem Bauvorhaben in enger Abstimmung der einzelnen Gewerbe gearbeitet werde um die zeitliche Reihenfolge und die Fertigstellungstermine einhalten zu können, ergebe sich keine Weisungsgebundenheit iSd Arbeitsrechtes.

Die Arbeiten könnten naturgemäß nur am Ort der Baustelle ausgeführt werden. Die Arbeitsdauer ergebe sich daraus. Es werde nur der Leistungsbeginn und ein Fertigstellungstermin festgelegt. Somit liege keine organisatorische Eingliederung vor.

Zur Arbeitszeit werde nochmals festgehalten, dass lediglich der Beginn der Arbeiten und der Fertigstellungstermin vereinbart waren. Die genauen Arbeitszeiten hätten sich die Subunternehmer selbst eingeteilt (s. auch VwGH 22.4.1992, 88/14/0082 und 4.3.1986, 84/14/0063 sowie EStR Rz 5405). Die Rechnungen seien von den Subunternehmern nach Fertigstellung der Arbeiten gelegt worden. Bei auftragsgemäßer Erfüllung des Vertrages seien die Beträge ohne Abzüge angewiesen worden.

Da die Subunternehmer eine Gewährleistungsverpflichtung treffe, hätten sie auch für allfällige Mängelbehebungen auf eigene Kosten Sorge zu tragen.

---

Die Subunternehmer hätten in den betreffenden Zeiträumen nicht nur Werkverträge mit der Bw. abgeschlossen, sondern seien auch noch für andere Auftraggeber tätig gewesen.

Im Zuge des Verfahrens vor dem UFS wird, nach Einsicht in die der Abgabenbehörde erster Instanz vorgelegenen Unterlagen (u.a. Vernehmungsprotokolle aus dem Mai 2006 mit K.W., K.C. und R.K., ZMR-Abfragen, Kontrollmitteilung zu A.B., Versicherungsdatenauszüge), festgestellt, dass es sich bei den insgesamt sieben in Rede stehenden „Subunternehmern“ (A.B., A.M., J.B., J.S., K.W., K.C., R.K.) um polnische Staatsbürger handelt, die zum Teil erst seit dem Jahr 2004 in Österreich aufhältig waren und die die deutsche Sprache, nach eigenen Angaben, gar nicht oder nur geringfügig beherrschten. Bei K.W., R.K. und K.C. handelt es sich um Vater, Sohn und Schwiegersohn, die gemeinsam an der Adresse des Vaters wohnen. Die Wohnadresse ist, wie bei den anderen „Subunternehmern“, auch gleichzeitig der Sitz der „Unternehmen“.

Für einige der Personen liegen Auszüge aus dem Gewerberegister über die jeweilige Eintragung des Gewerbes „Verspachteln von bereits montierten Gipskartonplatten ...“ vor. Sämtliche in Rede stehende Personen waren im fraglichen Zeitraum bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft als „gewerblich selbständig Erwerbstätige“ gemeldet, wobei die Versicherungsbeiträge nur teilweise geleistet wurden. Zum Teil ist auch eine steuerliche Erfassung gegeben. Wie aus den Vernehmungsprotokollen hervorgeht, hätten sie die Tätigkeit aufgrund von schriftlichen oder mündlichen „Aufträgen“ auf verschiedenen Baustellen für die Bw. ausgeübt.

Schriftliche „Aufträge“ wurden im Zuge der Prüfung zu A.B., J.B. sowie K.W. vorgelegt. Die „Aufträge“ enthalten jeweils eine oder auch mehrere Projekt-(Baustellen)adressen. Die Arbeiten sind darin mit „Bauhilfsarbeiten“ oder „Trockenbauarbeiten“ bezeichnet. Es sind keine Angaben über den konkreten Auftrags- oder Arbeitsumfang und keine konkreten Preisangaben oder, wenn doch, nur ein Zirka-Pauschalpreis enthalten. Hinsichtlich des Preises wird zum Teil auf Zusatzvereinbarungen und Anhänge verwiesen, die jedoch nicht vorliegen. Angaben über Beginn und Fertigstellungsfrist der zu erbringenden Leistungen (d.h. über einen Leistungszeitraum) sind nur in den an K.W. gerichteten Aufträgen eingefügt. Die vorliegenden Kopien der durch die verschiedenen Subunternehmer an die Bw gerichteten Eingangsrechnungen sind in Aufbau sowie der Anordnung des Inhalts vielfach nahezu identisch. Als Leistungszeitraum ist meist ein Monat (z.B. Feb. 05, August 04 etc.) angegeben. Angaben, ob es sich um eine Teil- oder Schlussrechnung handelt, sind nicht enthalten. Die Leistungen sind nicht im Detail angeführt und werden entweder als Pauschalbeträge oder nach m2-Preisen oder nach Regiestunden abgerechnet.

In der am 19. Februar 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde die Berufung betreffend den Haftungs- und Abgabenbescheid für das Jahr 2003 vom 17. Jänner 2007 seitens der Bw. zurückgenommen. Die Zurücknahme wurde in der Niederschrift zur Berufungsverhandlung protokolliert.

Weiters wird festgehalten, dass die in der Berufung beeinspruchten Abgabendifferenzen aus dem Monat Dezember 2005 bereits mit Buchungstag 19. Oktober 2006 auf dem Finanzamtskonto erfasst waren, sodass der Berufung in diesem Punkt zu folgen ist.

Nach Vortrag des bisher vorliegenden Sachverhaltes werden die ergänzenden Ausführungen der Vertreterin der Bw., der anwesenden Bw. und der Vertreter des Finanzamtes in der Verhandlungsniederschrift festgehalten.

Die Vertreterin der Bw. vermeint, dass die Bw. im Zuge der Prüfung zum Thema nicht befragt worden sei. Nach Ansicht der Bw. lägen sämtliche Kriterien vor, die auf ein Überwiegen der Selbständigkeit schließen lassen und ergebe sich dies auch aus den Niederschriften mit den „Spachtlern“. Der Vertreter des Finanzamtes wendet ein, dass aufgrund des Sachverhaltes und der Fakten zu den einzelnen Personen sehr wohl eine Abhängigkeitsverhältnis zur Bw. bestehe und die Selbständigkeit nicht gegeben sei. Die Durchführung der GPLA-Prüfung sei aufgrund einer Kontrollmitteilung (Niederschriften mit den tätigen „Spachtlern“) erfolgt. Die Vertreterin der Bw. verweist beispielhaft auf die Niederschrift mit Herrn R.K. worin dieser angibt, dass er eigene Arbeitsmittel besessen und verwendet habe. Dagegen wendet die Vertreterin des Finanzamtes ein, dass die vorgelegten Belege nicht jenen Zeitraum betreffen, in dem dieser für die Bw. tätig war, sondern aus einem späteren Zeitraum stammten.

Dass in der BVE festgehalten sei, dass keine Pönalezahlungen geleistet worden seien, könne kein Indiz gegen die Selbständigkeit sein. Bei ordnungsgemäßer Behebung eines Mangels habe es keine Ursache für ein Pönale gegeben. Die Bw. selbst vermeint zum Thema Ausbesserungsarbeiten/Pönale, dass sie als Unternehmerin für die ordnungsgemäße Leistungserbringung hafte und dass dies auch auf ihre Subunternehmer zutreffe. Verbesserungsarbeiten seien durch die Subunternehmer zu erbringen, das Material dafür werde von der Bw. zur Verfügung gestellt.

Die Bw. ergänzt weiters, dass es keine Urlaubsvereinbarungen und kein Konkurrenzverbot für die Subunternehmer gebe.

Zum Thema organisatorische Eingliederung verweist der Vertreter des Finanzamtes auf die Niederschrift mit R.K.. Darin sei enthalten, dass die Vorgabe der Arbeitszeit, der Arbeitsvorgang (Anmerkung: gemeint war wohl Arbeitsfortgang) und die Arbeitsqualität durch die Bw. kontrolliert werden und dies für die organisatorische Eingliederung in das

Unternehmen der Bw. spreche. Die Bw. verweist dazu auf einen Widerspruch und zwar darauf, dass R.K. im Anschluss angibt, dass er sich seine Arbeitszeit frei einteile.

Die Bw. wiederholt abschließend ihren Antrag der Berufung Folge zu geben.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Haftungs- und Abgabenbescheid für das Jahr 2003:**

Die gegen den angeführten Bescheid vom 17. Jänner 2007 erhobene Berufung wurde im Zuge der Berufungsverhandlung vom 19. Februar 2008 zurückgenommen. Die Zurücknahme wurde in der Verhandlungsniederschrift protokolliert.

Die Berufung wird daher gem. § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt. Das Berufungsverfahren ist diesbezüglich beendet.

Der Haftungs- und Abgabenbescheid vom 17. Jänner 2007 für das Jahr 2003 tritt damit in formelle Rechtskraft.

#### **Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2004 und 2005**

Gem. § 47 Abs. 1 EStG 1988 wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) erhoben, wenn im Inland eine Betriebsstätte des Arbeitgebers besteht.

Gem. § 41 Abs. 1 FLAG haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag (DB) zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Weiters besteht die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ).

Dienstnehmer sind gem. § 41 Abs. 2 FLAG u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

Gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige 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.

Der Begriff des Dienstverhältnisses ist durch § 47 EStG jedoch nicht abschließend definiert, sondern wird als Typusbegriff durch eine Vielzahl von Merkmalen bestimmt, die nicht alle in gleicher Intensität vorhanden sein müssen (VfGH 1. 3. 2001, G109/00).

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In jenen Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger

Rechtsprechung des VwGH (vgl. z.B. Erkenntnis vom 19. 9. 2007, 2007/13/0071; 10.11.2004, 2003/13/0018) auf weitere Abgrenzungskriterien Bedacht zu nehmen, wozu insbesondere das Fehlen eines Unternehmerrisikos zählt. Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und damit den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Hingegen ist für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses kennzeichnend, dass der Arbeitnehmer verpflichtet ist, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen und demgegenüber der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen hat.

Im berufungsgegenständlichen Fall ist strittig, ob die seitens der Bw. auf verschiedenen Baustellen für Trockenbauarbeiten bzw. Verspachtelungen eingesetzten Personen, kurz im Weiteren „Spacktler“ genannt, aufgrund eines Dienst- oder Werkvertragsverhältnisses tätig geworden sind.

Gegen die Höhe der im Zuge der Prüfung als Bemessungsgrundlagen für die Festsetzung der Lohnsteuer, des DB und DZ herangezogenen Beträge wurden seitens der Bw. keine Einwendungen erhoben.

Die Bw. trifft im berufungsgegenständlichen Zeitraum mit den in Rede stehenden Personen (A.B., A.M., J.B., J.S., K.W., K.C., R.K.) mündlich oder schriftlich Vereinbarungen über die zu erbringenden Arbeiten. Es ist dazu festzustellen, dass es sich bei den sieben Personen um polnische Staatsbürger handelt, die, außer K.W., erst seit dem Jahr 2004 in Österreich aufhältig waren und die die deutsche Sprache, nach eigenen Angaben, gar nicht oder nur geringfügig beherrschen. Die angeführten Personen waren, bis auf J.B. und J.S., zwischen 3 bis zu 10 Monaten in Folge für die Bw. tätig. Wie aus den Niederschriften zur Befragung von z.B. K.C., R.K. und K.W. hervorgeht, ging es bei den Arbeiten um sogenannte „Spacktlerarbeiten“, d.h. um das Verspachten von Gipskartonplatten. Bei K.W., R.K. und K.C. handelt es sich um Vater, Sohn und Schwiegersohn, die gemeinsam an der Adresse des K.W. wohnen. K.W. war der Bw. schon früher bekannt und hat dieser die Kontakte für die anderen hergestellt. Die Wohnadresse ist, wie jeweils auch bei den anderen „Subunternehmern“ üblich, gleichzeitig der Sitz des jeweiligen „Subunternehmens“. A.M. war sowohl dem Gatten der Bw. als auch K.W. bereits bekannt.

Schriftlich liegen mehrere als „Auftrag“ bezeichnete Vereinbarungen mit A.B., J.B. sowie K.W. vor.

Die Bw. geht in allen Fällen davon aus, dass Werkverträge abgeschlossen worden seien und die Subunternehmer nicht ihre Arbeitskraft, sondern das fertiggestellte Werk geschuldet

---

hätten, wie es, ihrer Ansicht nach, bei Subunternehmern in der Baubranche üblich sei - folglich lägen keine Dienstverhältnisse vor. Unter Verweis auf den Erlass BMF-080000/0003-IV/2/2006 vom 30.3.2006 argumentiert die Bw., dass gemäß diesem die Kriterien, die für eine Nichtselbständigkeit sprächen, nicht vorlägen.

Dazu ist anzumerken, dass es sich konkret bei diesem Erlass (wie aber bei Erlässen im Allgemeinen) um eine interne Verwaltungsanweisung handelt, der grundsätzlich kein normativer Gehalt beigemessen werden kann. Auch aus den in der Folge von der Bw. zitierten Einkommensteuer- bzw. Lohnsteuerrichtlinien können über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten nicht abgeleitet werden, da diesen, wie der VwGH in seiner Rechtsprechung ausführt, als Verwaltungsanweisungen ebenfalls kein normativer Gehalt zukommt.

Mit einem Werkvertrag iSd § 1151 ABGB wird grundsätzlich die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, d.h. zur Herstellung eines Werkes als eine in sich geschlossene Einheit, in der Regel bis zu einem bestimmten Termin, vereinbart. Die zu erbringende Leistung wird im Werkvertrag selbst konkretisiert und individualisiert. Ein Werkvertrag stellt ein Zielschuldverhältnis dar, dem keine auf Dauer angelegte Leistungserbringung zu Grunde liegt. Mit der Erbringung der Leistung endet das Vertragsverhältnis. Das Interesse des Bestellers und die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind lediglich auf das Endprodukt als solches gerichtet.

Den aus den Jahren 2004 und 2005 vorliegenden „Aufträgen“ mit A.B. und J.B. sind der ähnliche, wenig konkretisierte Inhalt und die Gestaltung gemeinsam. Neben dem Namen der Vertragspartner enthalten sie jeweils eine oder auch mehrere Objekt-(Baustellen)adressen. Die Arbeiten sind mit „Bauhilfsarbeiten - Innenausbau“ oder „Spachtelung“ oder „Trockenbauarbeiten“ bezeichnet. In keinem Fall ist der tatsächliche Umfang des Auftrages bzw. die konkrete Leistung, d.h. eine Angabe über das zu erbringende „Werk“, enthalten. Als Auftragswerte finden sich Zirkaangaben (z.B. „Auftragswert ca. € 1.000,--“ oder „ca. € 6.000,00“). Hinsichtlich der Abrechnungsform ist angeführt, dass die „*Abrechnung in Detail nach Beendigung aller Arbeiten*“ erfolgen soll. Es sind keinerlei Termine angeführt, weder Angaben über den Beginn der Tätigkeit noch Angaben über einen Fertigstellungstermin. Vereinbarungen hinsichtlich Haftung oder Pönale sind ebenfalls nicht enthalten.

Die vorliegenden mit K.W. abgeschlossenen schriftlichen Aufträge sind ein wenig anders gestaltet. Sie enthalten aber gar keine Preisangaben oder Auftragswerte. Die darin als „Trockenbauarbeiten“ bezeichneten Leistungen sind wie bei den anderen „Aufträgen“ nicht konkretisiert, Angaben zum Arbeits- bzw. Leistungsumfang fehlen ebenso. Zum Teil sind der Arbeitsbeginn und ein Fertigstellungstermin angegeben, zum Teil wird dazu auf „separate Vereinbarung“ verwiesen. Hinsichtlich der Verrechnung ist angeführt „*Die Verrechnung erfolgt*

*zu den mit Ihnen abgestimmten Einheitspreisen und nach tatsächlichem Aufmaß. Aufmaße sind gemeinsam mit unserem Bauleiter zu erstellen. ... In der Rechnung sind die Leistungen detailliert auszuführen. ...". Weiters ist in diesem Fall die Bestimmung enthalten „Die Durchführung der Arbeiten hat unbedingt in unseren Namen (Anmerk.: im Namen der Bw.) zu erfolgen!"*

Die von K.W., A.M., K.C. und R.K. an die Bw. gerichteten Rechnungen sind sowohl in ihrem äußereren Erscheinungsbild als auch im Inhalt nahezu identisch, sodass es als wahrscheinlich angenommen werden kann, dass die Rechnungen zentral erstellt worden sind. Die Rechnungen enthalten unter „*Betrifft*“ eine einzelne Baustellenadresse und haben als Leistungszeitraum jeweils ein Monats angegeben. Der Text lautet z.B. „*Laut Vereinbarung für erbrachte Leistungen, erlaube ich mir in Rechnung zu stellen.*“ Konkrete Angaben zur erbrachten Leistung sind nicht enthalten. Hauptsächlich erfolgt die Angabe eines Pauschalbetrages, machmal auch die Angabe von Regiestunden. Die monatlichen Rechnungen von A.B. sind ähnlich strukturiert. Die darin mit Pauschalbeträgen abgerechneten Arbeiten werden als Bauhilfsarbeiten-Innenausbau ohne nähere Details bezeichnet.

Festgehalten wird, dass den „Aufträgen“ jegliche präzise Angaben über das zu erbringende „Werk“ fehlen. Des weiteren fehlen konkrete Angaben, die auf eine Gesamtheit, ein einheitliches Werk würden schließen lassen. Vereinbarungen, die die Auftragnehmer verpflichten die Arbeiten bis zu einem bestimmten Termin zu erbringen und abzuschließen sind nicht enthalten. Damit liegen aber die für einen Werkvertrag maßgeblichen Eigenschaften und Inhalte nicht vor.

Bei den erbrachten Leistungen (den „Spachtlerarbeiten“) handelt es sich um einzelne manuelle Beiträge, die in dieser Form keine geschlossene Einheit darstellen; sodass auch deshalb von keiner Herstellung eines Werkes auszugehen ist. Die Tätigkeit „Verspachteln“ von Gipskartonplatten umfasst einfache Hilfsarbeiten, die im unmittelbaren zeitlichen Ablauf mit von anderen Unternehmern (hier: auf einer Baustelle) zu erbringenden Dienstleistungen stehen. Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt stellen diese Hilfsarbeiten bzw. einfachen manipulativen Tätigkeiten Dienstleistungen und kein selbständiges Werk dar. Sie können daher nicht den Inhalt und die Grundlage eines Werkvertrages bilden (vgl. VwGH 27.10.1999, 98/09/0033, 21.3.1995, 94/09/0163).

Insgesamt führt die Beurteilung der vorliegenden Vereinbarungen zum Schluss, dass diese nicht als Werkverträge zu qualifizieren sind. Die behauptete Selbständigkeit der für die Bw. tätigen Personen wird mit diesen Vereinbarungen nicht schlüssig begründet.

Wie der VwGH in seiner ständigen Judikatur ausführt, ist es für das Bestehen eines Dienstverhältnisses nicht maßgebend welche Bezeichnung die Vertragspartner der

Vereinbarung geben auf der die Tätigkeit beruht; z.B. Werkvertrag, Dienstvertrag etc., entscheidend allein ist der wirtschaftliche Gehalt der Tätigkeit. Das Gesamtbild der Tätigkeit ist danach zu beurteilen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen. Für diese Beurteilung sind insbesondere die Kriterien Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das Unternehmerwagnis heranzuziehen.

Weisungsgebundenheit liegt vor, wenn der Arbeitnehmer verpflichtet ist, den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen. Die damit in direktem Zusammenhang stehende persönliche Abhängigkeit und weitgehende Unterordnung führt zur Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit. Das persönliche Weisungsrecht fordert somit einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit. Ein rein sachliches bzw. technisches Weisungsrecht, welches das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit nicht ausschließen würde, bezieht sich lediglich auf die im Rahmen eines Werkvertrages vereinbarte Werkleistung und somit nur auf den Arbeitserfolg. Wie schon oben ausgeführt, wurden jedoch durch die „Spachtler“ keine eigenständigen Werke erbracht und stellen die getroffenen Vereinbarungen keine Werkverträge dar, sodass ein rein sachliches Weisungsrecht der Bw. auszuschließen ist.

Beurteilt man die Situation der „Subunternehmer“ der Bw. so ergibt sich, dass beim „*Verspachteln von bereits montierten Gipskartonplatten unter Ausschluss jeder einem reglementierten Gewerbe vorbehaltenen Tätigkeit*“ (so, das in den vorliegenden Auszügen aus dem Gewerberegister angeführte Gewerbe) nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt von Hilfsarbeiten auszugehen ist. Es handelt sich um einfache manipulative Tätigkeiten, wie sie auf Baustellen üblich sind, die keine besondere Ausbildung erfordern und bei denen der Gestaltungsspielraum des Ausführenden begrenzt ist. Aus den unpräzisen und wenigen Angaben in den vorliegenden „Aufträgen“ ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass es sich bei der Tätigkeit der „Spachtler“ um eine selbständige Tätigkeit handelt und nicht um eine übliche unselbständige Beschäftigung, nämlich ein Dienstverhältnis als Hilfsarbeiter.

Wie aus den Niederschriften mit einigen der „Spachtler“ hervorgeht, wird auf die Frage „*Wer kontrolliert die Arbeitszeit, den Arbeitsfortgang und die Arbeitsqualität?*“ klar geantwortet, dass die Festlegung der zu erbringenden Arbeiten durch den Vertreter (Gattent) der Bw., Herrn J.O. erfolgte und dieser bzw. auch K.W. die Arbeitszeit, den Arbeitsfortgang und die Arbeitsqualität kontrollierten. Die Antwort auf die Frage „*Wer bestimmt wo, wie und wie lange Sie ihre Arbeit ausführen sollen?*“ mit „*Ich teile mir selbst ein: die Arbeitszeit,...*“ stellt zur vorherigen Antwort keinen Widerspruch dar. So wie es in jedem Dienstverhältnis üblich ist, wird die Durchführung der Arbeit nicht in jedem Moment ununterbrochen kontrolliert, sodass zwar eine gewisse Eigenverantwortlichkeit auch im Bezug auf die Arbeitsteilung gegeben

---

ist, aber doch im Gesamten eine weitgehende Unterordnung und Weisungsgebundenheit des Dienstnehmers vorliegt.

Entgegen der Behauptung der Bw., dass der Zeitpunkt der Fertigstellung der Arbeiten jeweils festgelegt gewesen sei, sind den Unterlagen („Aufträgen“) keine Vereinbarungen über fixe Termine für den tatsächlichen Tätigkeitsbeginn bzw. Fertigstellungstermin für den jeweiligen Auftrag (die Baustelle) zu entnehmen. In den Rechnungen an die Bw. ist jeweils einen Monat als Leistungszeitraum angegeben; näheren Terminisierungen und Zeiträume sind nicht enthalten. Die Rechnungen sind mangels diesbezüglicher Angaben weder als Teil- noch als Schlussrechnungen zu qualifizieren und sagen nichts über einen fixierten Leistungszeitraum aus. Keiner der befragten „Spacktler“ hat schlüssige Angaben darüber gemacht, dass er an einer Baustelle oder einem Projekt konkret von einem bestimmten Tag an, in einer bestimmten Zeit ein bestimmtes „Werk“ zu erbringen hatte.

Aufgrund der monatlichen Abrechnungen ist vielmehr auf eine regelmäßige Beschäftigung der angeführten Personen bei der Bw. und somit auf Dienstverhältnisse zu schließen.

Es liegen Rechnungen z.B. hinsichtlich folgender Leistungszeiträume vor:

K.W. – Oktober 2004, Dezember 2004, Jänner 2005, Februar 2005, Februar-März 2005, April-Mai 2005;

A.B. – jeweils für die Monate Juli bis November 2004, Jänner bis Juni 2005, August bis November 2005;

A.M. – jeweils für die Monate Oktober bis Dezember 2004, Dezember-Jänner 2005, Februar 2005, April 2005;

R.K. – Jänner-Februar 2005, März 2005, Mai 2005;

K.C. – Dezember 2004.

Dafür, dass Dienstverhältnisse vorliegen spricht hier auch der Umstand, dass die „Spacktler“ ihre Tätigkeit großteils nur für ein bestimmtes Unternehmen, die Bw., allenfalls noch für ein weiteres Unternehmen ausgeübt haben, nicht aber für eine unbegrenzte, oftmals wechselnde Zahl von Auftraggebern, wie dies bei einer selbstständigen Tätigkeit der Fall wäre. Dass ein Teil der betroffenen Personen (nachweislich K.W., K.C., R.K.) beim Magistratischen Bezirksamt gem. § 340 Abs. 1 GewO 1994 ein Gewerbe für Verspachtelungsarbeiten hat eintragen lassen, ist für die Beurteilung der Tätigkeit nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt nicht maßgeblich. Ebenso unbedeutlich ist dabei die Meldung der Beschäftigten bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, da es bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit nicht darauf ankommt, in welches äußere Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet haben.

---

Zum weiteren Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. ergibt sich aus dem Sachverhalt, dass es sich bei den erbrachten Tätigkeiten, entgegen dem Vorbringen der Bw., um keine Fixgeschäfte iSd § 919 ABGB handelt. Wie angeführt, sind in den „Aufträgen“ keine Vereinbarungen bezüglich einer Erfüllung der Arbeiten zu einer bestimmten Zeit oder in einer bestimmten Frist enthalten. Die Vereinbarungen lauten lediglich auf die Übernahme von „Trockenbauarbeiten“ oder „Bauhilfsarbeiten – Spachtelung“ zu Pauschalpreisen ohne nähere Spezifizierung.

Aufgrund dessen, dass hier von Hilfsarbeiten ohne Notwendigkeit spezieller Vorkenntnisse die Rede ist, dass die betreffenden Personen weder der deutschen Sprache (ausreichend) mächtig waren, noch vor ihrer Ansässigkeit in Österreich Verbindungen zum österreichischen Markt hatten und sie infolge der verwandtschaftlichen Beziehungen oder auf Empfehlungen den Kontakt zur Auftraggeberin, der Bw., bekommen haben, wird das Vorliegen selbständiger Tätigkeiten ausgeschlossen. Die genannten Umstände lassen es in wirtschaftlicher Betrachtungsweise wenig glaubwürdig erscheinen, dass die einzelnen „Spachtler“ eigenständig in der Lage waren auf den Ablauf (zeitlich, organisatorisch) der durchzuführenden Arbeiten an den jeweiligen Baustellen Einfluß zu nehmen und entsprechende Vereinbarungen zu treffen. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die „Spachtler“ im Rahmen der Auftragserfüllung der Bw., die ja die eigentliche Auftragnehmerin gegenüber den bauführenden Unternehmungen war, als Dienstnehmer tätig wurden und dass die Bw. die Organisation der Arbeitsabläufe durchführte und auch die Einteilung der Arbeiten und Arbeiter traf. Auch die für die Arbeit erforderlichen Materialien wurden von der Bw. bzw. an der Baustelle zur Verfügung gestellt. Die – behauptete – Verwendung von eigenem Arbeitsmaterial der „Spachtler“, wie Tucker, Spachteln, Kübel, ist dabei nur von untergeordneter Bedeutung. Dass die Arbeitsorte außerhalb der Unternehmensadresse der Bw. lagen, ergibt sich aus der Natur der Tätigkeiten und ist der Beurteilung, dass die organisatorische und zeitliche Eingliederung der in Rede stehenden Personen in den geschäftlichen Organismus der Bw. gegeben war, nicht abträglich.

Wenn die Bw. vermeint, dass hier nur von selbständigen Subunternehmern auszugehen ist, dann stellt sich die Frage nach der Unternehmereigenschaft und dem Unternehmerwagnis der betroffenen Personen.

Grundsätzlich kann schon die Unternehmereigenschaft der in Rede stehenden Personen in Zweifel gezogen werden. Wie bereits dargestellt, handelt es sich bei den „Spachtlern“ um polnische Staatsbürger, die erst Mitte 2004 nach Österreich gekommen sind. Sie sind der deutschen Sprache nicht oder nur unzureichend mächtig. Sie haben die „Aufträge“ aufgrund ihrer verwandtschaftlichen Beziehungen bzw. auf Empfehlungen erhalten und nehmen nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil. D.h. sie bieten ihre Tätigkeit nicht am Markt an,

---

haben keine betrieblichen Strukturen, meist kein Büro oder Lager und sind (wenn überhaupt) nur über Mobiltelefon zu erreichen.

Unter Unternehmerwagnis versteht man die Beeinflußbarkeit der Höhe der Einnahmen durch eigene Geschäftseinteilung und der Ausgaben z. B. durch Wahl der Mittel und durch geeignete Organisation des Betriebes.

Die Bw. verweist auf die Judikatur des VwGH und bringt vor, dass der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig seien. Sie vermeint weiters, dass die „Spachtler“ nicht exklusiv an die Bw. gebunden gewesen seien, es ihrer Entscheidung obliegen wäre, wieviel oder für wen sie arbeiten und sie Aufwendungen für Fahrt- und Werkzeugkosten zu tragen gehabt hätten.

Der Sachverhalt lässt nicht erkennen, dass die eingesetzten Personen tatsächlich ein Unternehmerwagnis zu tragen hatten. Den Argumenten der Bw. ist entgegenzuhalten, dass weder die vorliegenden schriftlichen Aufträge, die Angaben der einvernommenen Personen, noch die Rechnungen darauf schließen lassen, dass die „Spachtler“ Einfluß auf die Gestaltung ihrer Einnahmen nehmen konnten bzw. genommen haben. Es liegen keine Unterlagen über die Gestaltungsmöglichkeit oder z.B. Kalkulation der schließlich verrechneten Preise der „Spachtler“ vor. Es wurden keine einzelnen Werke abgerechnet, die allenfalls unterschiedlich rasch oder geschickt zu erledigen gewesen wären, sondern es wurden jeweils „Leistungen“, „Bauhilfsarbeiten“ monatlich mittels Pauschalbeträgen verrechnet. Der Verweis der Bw. auf eine mögliche Tätigkeit der „Spachtler“ für mehrere Auftraggeber spricht nicht gegen das Vorliegen von Dienstverhältnissen, da das Bestehen von mehreren Dienstverhältnissen nebeneinander, in der heutigen Zeit, nicht mehr als ungewöhnlich zu beurteilen ist.

Ausgabenseitig ist ebenfalls kein wesentliches Unternehmerrisiko festzustellen. Wenn die „Spachtler“ ihre Fahrtkosten selbst zu tragen hatten, so ist dies nicht als unüblich oder als ein Indiz für Selbständigkeit zu bewerten, da auch in gewöhnlichen Dienstverhältnissen beschäftigte Arbeitnehmer die Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsplatz meist selbst zu tragen haben. Aufwendungen für die Beistellung von Kleinwerkzeugen sind bei den einzelnen Personen zum Teil gar nicht bzw. nur in geringem Umfang vorgelegen bzw. konnte mangels Angabe des Empfängers auf den wenigen beigebrachten Kassenzetteln keine Zuordnung der Belege durchgeführt werden. In den Einkommensteuererklärungen bzw. Einnahmen- / Ausgabenrechnungen von R.K., K.C., K.W. und A.B. finden sich z.B. Kfz-Aufwendungen und Aufwendungen für Fahrscheine, jedoch keine Aufwendungen für Arbeitsmittel und Werkzeuge.

Wenn die Bw. weiters argumentiert, dass die „Spachtler“ die Haftung für Gewährleistung zu tragen gehabt hätten und es Pönale vereinbarungen gegeben habe, so wird dazu festgestellt,

dass sich außer in den vier vorliegenden Vereinbarungen mit K.W. in keinem der „Aufträge“ mit den anderen „Spachtlern“ Bestimmungen über Haftung oder Schadenersatz finden. Tatsächlich kamen aber auch die in den Aufträgen mit K.W. enthaltenen Bestimmungen (... *Abzug von 10% Deckungsrücklass, ... Von der Bruttoschlussrechnungssumme werden 5% Haftrücklass auf die Dauer der Gewährleistung einbehalten. ... für allgemeine Bauschäden werden von Ihren Schlußrechnungen 2% ohne Schadensnachweis in Abzug gebracht.*) nicht zum Tragen. Es konnte lediglich ein genereller Abzug von 2% Skonto vom Rechnungsbetrag festgestellt werden.

Wenn die „Spachtler“ bei ihrer Befragung angegeben haben, dass sie fehlerhafte Arbeiten selbst korrigieren, so ist darin wohl nur die ordnungsgemäße Erfüllung ihrer Arbeitspflicht zu sehen, jedoch kein Zusammenhang zu einem Unternehmerwagnis bzw. einer unternehmerischen selbständigen Tätigkeit herzustellen. Es sind den „Spachtlern“ aus den (behaupteten) Verbesserungsarbeiten weder nachweislich Kosten für eventuelle Materialkäufe etc. entstanden – das gegebenenfalls dafür nötige Material werde von der Bw. beigestellt – noch konnten Auswirkungen auf die Höhe des Entgeltes und damit den wirtschaftlichen Erfolg der „Spachtler“ festgestellt werden. Ein derartiges Vorgehen entspricht keinesfalls den im Wirtschaftsleben zwischen Unternehmern üblichen Gegebenheiten. Eine tatsächliche Inanspruchnahme zur Haftung ist bei den in Rede stehenden Personen nachweislich nicht festzustellen.

Dem Vorbringen der Bw., dass sich die „Spachtler“ hätten vertreten lassen können, kommt keine praktische Bedeutung zu, da dieser Fall nachweislich nicht eingetreten ist. Anzumerken ist aber, dass K.W. im Zuge seiner Befragung angegeben hat, dass er sich in seiner Arbeit nicht durch eine andere Person vertreten lassen kann.

K.C. hat angegeben „*Wenn ich verhindert wäre, könnte auch jemand anderer die Arbeiten erbringen, .... ich selbst würde für diesen Auftrag keine Rechnung legen.*“ Auf den ersten Blick mag man daraus auf eine Vertretungsbefugnis schließen. Jedoch widerspricht der Verzicht auf Rechnungslegung dem Gedanken der Einnahmen- und Erfolgserzielung eines Selbständigen. Ein Selbständiger, der einen Auftrag übernommen hat und sich dann zu dessen Ausführung einer Hilfsperson / eines Subunternehmers bedient, würde wohl in solch einem Fall nicht auf eine eigene Rechnungslegung gegenüber dem Auftraggeber verzichten, sondern wären etwaige Aufwendungen daraus bei seinem Betriebsergebnis, seinem Erfolg, zu berücksichtigen.

Der Hinweis der Bw. auf die spätere Gründung einer KEG durch einen Teil der in Rede stehenden Personen stellt kein stichhaltiges Argument dafür dar, dass die „Spachtler“ im berufungsgegenständlichen Zeitraum ihre Tätigkeit als Selbständige ausgeübt haben.

---

Zum vorliegenden Sachverhalt wird, aufgrund der in der gesetzlichen Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthaltenen Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen und bei Berücksichtigung der diesbezüglich in der ständigen Judikatur des VwGH enthaltenen weiteren Abgrenzungskriterien, zusammenfassend festgehalten.

Den hier zu beurteilenden Tätigkeiten der als „Spachtler“ für die Bw. arbeitenden Personen liegen keine Werkvertragsverhältnisse zugrunde, sodass mangels solcher Vertragsverhältnisse von keiner selbständigen Tätigkeit der „Spachtler“ auszugehen wäre.

Da aber bei der steuerlichen Beurteilung nicht allein das äußere Erscheinungsbild des Rechtsverhältnisses, das einer Tätigkeit zugrunde liegt, maßgeblich ist, ist das Gesamtbild der Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder die der Unselbständigkeit überwiegen. Im Fall der Bw. ergibt die oben dargestellte Untersuchung und rechtliche Würdigung, dass die tätigen Personen als weisungsgebunden und organisatorisch in das Unternehmen der Bw. eingegliedert zu qualifizieren sind. Bei keiner der in Rede stehenden Personen ist zu erkennen, dass sie ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis zu tragen hatte.

Vielmehr ist davon auszugehen, dass die „Spachtler“ der Bw. ihre Arbeitskraft geschuldet haben und Dauerschuldverhältnisse vorgelegen sind. Damit war jeweils von der Gegebenheit eines Dienstverhältnisses auszugehen, für das die entsprechenden Lohnabgaben zu leisten sind. Dass die in Rede stehenden Personen über keine Arbeitsbewilligungen in Österreich verfügt haben und dies möglicherweise mit der gewählten Gestaltung, nämlich durch die Vorgabe der Selbständigkeit, umgangen werden sollten, sei nur abschließend angemerkt.

Die Entscheidung über die Berufungen war dementsprechend spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 4. März 2008