



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der K Bau GmbH, W, vertreten durch Taro Wirtschaftstreuhandgesellschaft mbH, 1040 Wien, Belvederegasse 2, vom 30. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk vom 17. Mai 2005 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1. Juli 2004 bis 31. Dezember 2004 im Beisein der Schriftführerin Monika Holub nach der am 23. Mai 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Als Arbeitgeber werden Sie für zu entrichtende Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 in Höhe von € 33.088,74 zur Haftung herangezogen. Der Dienstgeberbeitrag wird für den Zeitraum 1.Juli 2004 bis 31.Dezember 2004 mit € 5.415,52 und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit € 537,77 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Die K Bau GmbH (Berufungswerberin, Bw.) mit Sitz in W wurde laut Prüfungsauftrag für den Zeitraum 1.November 2002 bis 31.Dezember 2003 einer Lohnsteuerprüfung und für den Zeitraum 1.Jänner 2000 bis 21.Dezember 2003 einer Sozialversicherungs- und Kommunalsteuerprüfung unterzogen.

Prüfungsbeginn war der 25.Jänner 2005. Der Prüfungsauftrag wurde nicht auf weitere Zeiträume ausgedehnt. Dennoch wurde während dieser Lohnsteuerprüfung in Unterlagen betreffend das Jahr 2004 Einsicht genommen, welcher Zeitraum sich außerhalb des Prüfungszeitraumes befand. Von der Bw. wurden dennoch Werkverträge betreffend Juli 2004 bis Dezember 2004 vorgelegt.

Diese Werkverträge wurden seitens des Finanzamts als Dienstverträge klassifiziert, mit der Begründung, dass für die abgabenrechtliche Beurteilung der wahre wirtschaftliche Sachverhalt heranzuziehen sei (Niederschrift über die Schlussbesprechung v.4.4.2005, S2).

Aufgrund dessen wurde mit dem nunmehr bekämpften Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 7-12/2004 Lohnsteuer mit € 34.898,68 Dienstgeberbeitrag (DB) € 5.736,56 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) € 560,93 festgesetzt.

In der Berichtsbeilage auf welche im bekämpften Haftungs- und Abgabenbescheid verwiesen wird, wird begründend ausgeführt, dass die Gestellung der Arbeitsgeräte und Materialien durch die auftraggebende Bw. erfolgt sei. Die Entlohnung erfolge nach dem Kollektivvertrag, die Arbeit werde an einem vom Auftraggeber vorgegeben Arbeitsort unter Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden ausgeübt, wobei der Vertragspartner der Bw. verpflichtet sei, "seine ganze Arbeitkraft" ausschließlich in den Dienst der Bw. zu stellen. Er könne sich daher nicht am allgemeinen Wirtschaftsverkehr beteiligen. Überdies erfolgten Kontrollen der auftraggebenden Bw. hinsichtlich Ort, Art und Zeit der Beschäftigung. Dienstverhältnisse könnten auch kurzfristige sein oder für vorübergehende Tätigkeiten eingegangen werden.

In der nach genehmigter Wiedereinsetzung in den vorigen Stand eingebrachten Berufung vom 30.Juni 2005 wird ausgeführt, dass nach Lehre und Rechtssprechung bei Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit als wesentliche Merkmale einerseits das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses und andererseits die persönliche Weisungsgebundenheit, sowie die organisatorische Eingliederung der natürlichen Person sei.

Bei Untersuchung des Gesamtbildes der Tätigkeit komme es auf die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen an. Unter umfangreicher - teilweise nicht fallbezogen zugeordneter - Wiedergabe der Judikatur, wird ausgeführt, dass die Auftragnehmer in ihrer Zeiteinteilung völlig selbständig seien, es würden keine Urlaubsgelder ausbezahlt, die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen würden vom Auftraggeber getragen und die Auftragnehmer könnten sich bei ihrer Tätigkeit vertreten lassen.

Überdies hätten alle vermeintlichen Dienstnehmer vor Aufnahme ihrer Tätigkeit einen Gewerbeschein gelöst und sich bei der Sozialversicherung und dem jeweiligen Finanzamt als neue Selbständige angemeldet bzw. um Vergabe einer Steuernummer ersucht.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wird nach Wiedergabe der Judikatur ausgeführt, dass aus den vorliegenden Erklärungen einzelner Werkvertragsnehmer ersichtlich sei, dass die Merkmale eines Dienstverhältnisses überwiegen würden, sodass aus den persönlichen und wirtschaftlichen Zusammenhängen zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer Dienstnehmereigenschaft für die betroffenen neuen Gewerbetreibenden abzuleiten sei.

In der mündlichen Verhandlung vom 23. Mai 2007 wurde ergänzend vorgebracht, dass es sich bei den vorliegenden Auftragnehmern um echte Unternehmer handelte, die weisungsfrei ein eigenes Werk zu erbringen hätten. Es werde ein Erfolg geschuldet, der zu einem bestimmten Zeitpunkt abzuliefern war. Es gab keinerlei persönliche Abhängigkeit von der Bw.

Vorgelegt wird ein Bescheid des magistratischen Bezirksamtes für den 21. Bezirk, aus welchem hervorgehen soll, dass trotz eines umfangreichen Ermittlungsverfahrens im gegenständlichen Fall keine nichtselbständige Tätigkeit vorliegt.

Überdies werden für alle betroffenen Auftragnehmer Unterlagen vorgelegt und der steuerliche Vertreter der Berufungswerbers (Bw.) verweist darauf, dass Sprachkenntnisse nicht wesentlich sind für die Einstufung.

Der Vertreter des Finanzamtes teilt mit, dass die Einstufung der betroffenen Personen als Arbeitnehmer aufgrund der Aussagen von Herrn Z1 erfolgte, der gegenüber dem Finanzamt ausgesagt habe, dass er monatlich € 300,00 erhalten habe, das Material vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werde, Arbeitsort und Arbeitseinsatz ebenfalls vom Auftraggeber bestimmt würden. Das weist nach Ansicht des Finanzamts darauf hin, dass ein Abhängigkeitsverhältnis vorliegt.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung gibt der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. Herr PK an:

„Meine Vertragspartner haben mich angerufen, möglicherweise ausgelöst durch unsere Inserate in einer polnischen Zeitung in Österreich namens Polonika bzw. sind wir als Baufirma im 21. Bezirk bekannt. Die Baustellen wurden von den Auftragnehmern besichtigt und wurde vor Ort ein Pauschalpreis vereinbart. Ein schriftlicher Kostenvoranschlag wurde nur von mir an meine Auftraggeber erstellt. Die Pauschalvereinbarung erfolgte nach Besichtigung auf Grund der Kostenschätzung durch den Auftragnehmer.“

„Das Material für die Bauvorhaben kaufe ich zum Teil in Polen bzw. Österreich und stelle es den Subauftragnehmern zur Verfügung, welche dieses dann verarbeiten. Auch wenn die Arbeit nicht voll ordnungsgemäß erledigt wurde, wurde immer das vereinbarte Pauschale“

bezahlt. Es gibt keine Stundenaufzeichnungen und keine Stundenverrechnung, sondern nur einen Pauschalpreis.

Die Arbeiten betrafen großflächige Verspachtelungen von Rigidplatten, um sie haltbarer zu machen. Eine besondere Ausbildung ist nicht erforderlich, nur etwas Geschick und Erfahrung mit Rigidplatten.

Ich bin bei den Baustellen vor Ort und organisiere den Arbeitsablauf (wer macht wann was). Ich fungiere als Bauleiter und organisiere den Einsatz der einzelnen Subauftragnehmer. Wir haben auch eigene angemeldete Maurer, die die echten Maurerarbeiten durchführen. Es handelt sich dabei um ausgebildete Maurergesellen.

Wenn es irgendwie möglich ist, versuche ich zumindest einmal täglich meine Baustellen zu besuchen. Ansonsten bin ich telefonisch jederzeit erreichbar. Ich kontrolliere die Arbeitsqualität und den Fortschritt. Bei behördlichen Kontrollen war immer alles in Ordnung.

Die Subunternehmer stellen auf den Baustellen keine eigenen Tafeln auf. Es ist vollkommen ungleichmäßig, wie lange diese Subunternehmer für mich tätig sind.

Die Abrechnung erfolgte üblicherweise in bar, weil die Auftragnehmer keine Bankverbindungen hatten. Es erfolgte die Barzahlung nach Abschluss der Tätigkeit bzw. nach dem Arbeitsfortgang. Wenn finanzielle Mittel vorhanden waren, wurde auch ein Akonto von uns geleistet. In der Regel wurde spätestens 14 Tage nach Abschluss der Arbeiten abgerechnet. Die Rechnungen wurden von den Auftragnehmern ausgestellt.

Wenn ein Subauftragnehmer erkrankt, meldet er sich bei mir, damit ich zeitlich umdisponieren kann. Die Subauftragnehmer haben keine eigenen Dienstnehmer.

Wenn die Arbeiten nicht qualitätsvoll erledigt werden, sage ich das gleich vor Ort, wenn ich es sehe, rüge den Auftragnehmer und erwarte Verbesserung.

Mangelhafte Leistungen habe ich immer voll bezahlt, auch wenn die Arbeiten noch einmal gemacht werden mussten, ich habe diese Schäden nicht weiterverrechnet, weil ich nicht wollte, dass über unsere Firma schlecht geredet wird. Es ist etwa dreimal vorgekommen."

In der mündlichen Verhandlung wurden die beiden Zeugen Z1 und Z2 einvernommen. Weitere geladene Zeugen erschienen nicht.

Der Antrag der Bw. auf Einvernahme aller Auftragnehmer des Streitzeitraumes wurde abgelehnt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der Einvernahme der Zeugen Z1 und Z2, dem Akteninhalt (hier vor allem die Antworten auf den übermittelten Fragebögen), den Angaben des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bw. in der mündlichen Verhandlung ergab sich folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Bei den betroffenen Personen handelt es sich um polnische Staatsbürger, die in Wien wohnen. Alle haben einen Gewerbeschein, meist über das freie Gewerbe „Verspachteln von vormontierten Gipskartonplatten“. Die Auftragnehmer treten von sich aus via Funktelefon an den Auftraggeber (in diesem Fall die Bw.) heran und fragen, ob sie Arbeit bekommen können.

Die Bw. besichtigt gemeinsam mit der betroffenen Person die Baustelle und teilt mit, wieviel sie für die Erledigung der anstehenden Verspachtelungsarbeiten zahlen wird. Ist der Auftragnehmer einverstanden wird ein schriftlicher Auftrag unterfertigt. Die mit den Auftragnehmer abgeschlossenen Verträge sind vollkommen gleichlautende schriftliche "Auftragserteilungen für laufende Arbeiten" auf Firmenpapier der Bw.

Die Auftragnehmer kalkulieren den Preis nicht selbst, sondern er wird vom Auftraggeber vorgegeben. Die Auftragnehmer machen für die von ihnen angebotenen Tätigkeit keine Werbung (stellen auch keine eigenen Bautafeln auf der Baustelle auf), verfügen nur über Kleinwerkzeug wie Bohrmaschine und Spachtelzeug und haben keine Mitarbeiter. Der Sitz ihrer Unternehmen befindet sich an der Wohnadresse, neben einem Schreibtisch und allenfalls einem PC gibt es keine Büroeinrichtung.

Eine besondere Ausbildung ist für die ausgeführte Tätigkeit nicht erforderlich, weshalb der UFS von Bauhilfsarbeiteraktivitäten ausgeht.

Die Auftragnehmer haben keinen Anspruch auf Urlaubs- oder Krankengeld und können sich nicht vertreten lassen. Krankheit ist an die Bw. zu melden. Die Anwesenheit der Auftragnehmer wurde zwar nicht ausdrücklich über Zeitaufzeichnungen kontrolliert, doch war die Arbeitszeit insofern geregelt, als es der Schlüssel für die Baustelle – meist Wohnungen – bei der Bw. verwahrt wurde. Daher konnten die Auftragnehmer die Baustelle nicht selbstständig betreten oder verlassen. Sie waren während dieser Zeit auch nie allein auf der Baustelle. Die Bw. verfügte neben den Auftragnehmern über angestelltes Personal. Dieses bestand ausschließlich aus ausgebildeten Maurern. Die Bw. hatte keine angestellten Bauhilfsarbeiter. Die Ausgaben der Auftragnehmer beschränkten sich auf Kosten für Benzin, Telefon, Arbeitskleidung und Sozialversicherungsbeiträge in der Mindesthöhe.

Das verarbeitete Material wird zur Gänze von der Bw. zur Verfügung gestellt.

Die Auftragnehmer hatten während ihrer Tätigkeit für die Bw., welche sich oft über Monate erstreckte (zB.: Z2 arbeitete von Mai 2004 bis Anfang 2006 für die Bw.) keine weiteren Auftraggeber.

Der Arbeitsfortgang wurde laufend kontrolliert und koordiniert, wenn nicht persönlich durch Herrn PK so doch telefonisch dargestellt, als telefonisch festgestellt wurde, wer eben auf der Baustelle war und was gemacht wurde.

Die vereinbarten Arbeiten werden meist in bar abgerechnet, wobei keine gleichmäßigen Abrechnungszeiträume eingehalten werden.

Wenn die Arbeit trotz Vor-Ort-Kontrolle durch Herrn PK als nicht ausreichend qualitätsvoll eingestuft wird, wird sie auf Kosten der Bw. als Auftraggeberin verbessert oder neu gemacht.

Strengstens kontrolliert wurde das Alkoholverbot auf den Baustellen. Wer Bier oder andere alkoholische Getränke auf der Baustelle zu sich nahm „*musste gehen*“ (lt. Herrn PK) und wurde auch nicht mehr beschäftigt.

Im Lohnsteuerakt finden sich mehrere ausgefüllte Fragebögen der betroffenen Werkvertragspartner. Aus diesen geht hervor, dass alle Auftragnehmer polnische Staatsbürger sind, welche zum Zwecke der Einkunftszielung nach Österreich kamen, in Polen mangels Einkünften keine Steuern bezahlen und auch nicht sozialversichert sind. Weiters geht aus diesen Fragebögen hervor, dass sämtliche Werkvertragsnehmer kaum der deutschen Sprache mächtig sind und diese auch nicht lesen oder schreiben können. Als Auftraggeber wird immer die Bw. genannt, in einzelnen Fällen auch ein zusätzlicher anderer Auftraggeber.

Als Tätigkeit wird "Verspachteln und das Aufstellen von Rigipswänden" genannt, wobei das zu verarbeitende Material vom Auftraggeber beigestellt wird. Kleinwerkzeug und allenfalls eine Bohrmaschine zur Ausführung der Spachtelarbeiten stünde im Eigentum der Auftragnehmer. Der Auftraggeber teile mit auf welcher Baustelle und wo auf dieser Baustelle der Auftragnehmer tätig werden solle und auch welche Arbeiten auszuführen wären. Arbeitszeit, Arbeitsfortgang und Arbeitsqualität würden ebenfalls durch den Auftraggeber (Bw.) kontrolliert. Arbeitsbeginn und Arbeitsende sowie Urlaube wären jedoch nicht zu melden, die Zeiteinteilung sei frei, Krankheit sie jedoch zu melden. Die Auftragnehmer geben übereinstimmend an, dass sie sich bei ihrer Tätigkeit nicht vertreten lassen können. Die Abrechnung erfolge bar nach Fertigstellung des Auftrages. Die Auftragnehmer geben an, neben dem Werkvertrag keine weiteren Einkünfte zu erzielen.

Nach Durchsicht der von der Bw. in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Unterlagen für alle zu Dienstnehmern erklärten Personen wird ergänzend festgestellt:

Der Zeuge Z1 war im strittigen Zeitraum Jänner 2004 bis Dezember 2004 nicht für die Bw. tätig. Seine spätere Tätigkeit war aber mit den übrigen betroffenen Personen ident und kann daher als aussagekräftig für die Ermittlung des Sachverhaltes herangezogen werden.

Die Auftragnehmer C1 und C2 erbrachten keine Verspachtelungsarbeiten sondern nahmen Reinigungsarbeiten an einer Baustelle vor. C1 erhielt für August 2004 € 1.200.- und für September 2004 € 1.000.- für diese Tätigkeit. C2 erhielt für die Wohnungsräumung im August 2004 € 1.200.-. Andere Tätigkeiten wurden von diesen Auftragnehmern nie ausgeführt.

Die von den Auftragnehmern ausgestellten Rechnungen lassen sich in zwei Arten einteilen, nämlich händisch ausgestellte Rechnungen und Rechnungen die Ausdrucke aus einem Textverarbeitungsprogramm sind.

Zu den händischen Rechnungen ist festzuhalten, dass alle Rechnungen nach dem 30.9.2004 händisch und mit derselben Handschrift auf demselben Rechnungsvordruckformular ausgestellt sind. Vor dem 30.9.2004 wurden die Rechnungen mittels EDV-Ausdruck erstellt. Diese EDV-Ausdrucke haben ein vollkommen identes Druckbild, nur der Name des Rechnungsausstellers wechselt. Die Identität der Rechnungen geht soweit, dass sogar Druckfehler übernommen wurden.

Überdies ist erkennbar, dass zu bestimmten Daten zB. 30.12., 30.11., 30.10., 12.10., 3.9. Häufungen von Rechnungen vorliegen (zT. sogar in identer Höhe zB. 12.10. 3x 1.900.-, 25.11. 4x 357.-).

Aus diesen Gründen geht der UFS davon aus, dass alle Rechnungen (es handelt sich nicht um Gutschriften) von einer Stelle zentral ausgestellt wurden und nicht von den Leistenden selbst. Da nur die Bw. alle diesen Daten kennen konnte, ist davon auszugehen, dass eine dem Einflußbereich der Bw. zuzuordnende Stelle/Person (entweder der Gesellschafter-Geschäftsführer selbst, ein sonstiger Angestellter oder die steuerliche Vertretung der Bw.) die Rechnungen ausstellte.

Wenn man die Leistungszeiträume der Rechnungen vergleicht ist feststellbar, dass auf den einzelnen Baustellen immer mehrere Auftragnehmer gleichzeitig arbeiteten (zB. R-Strasse arbeiteten im November 2004 7 Auftragnehmer gleichzeitig an der Verspachtelung von Gipskartonplatten, im August 2004 7 Auftragnehmer in der J-Gasse, im November 2004 8 Auftragnehmer in der A-Gasse 4). Weiters ist erkennbar, dass die Auftragnehmer nicht einen Auftrag fertig machten und dann abrechneten und zur nächsten Baustelle übergingen, sondern dass in den einzelnen Rechnungen meist mehrere Baustellen abgerechnet werden und dieselben Baustellen bei denselben Auftragnehmern mehrfach vorkommen, daher Teilleistungen abgerechnet werden.

Die Abrechnung erfolgt daher offenbar nicht nach Fertigstellung eines bestimmten Auftrages, sondern nach anderen – nicht feststellbaren - Kriterien.

Die Einvernahme aller übrigen Auftragnehmer erschien nicht notwendig, da aufgrund der im Wesentlichen deckungsgleichen Aussagen der beiden Zeugen und des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bw., sowie des umfangreichen Belegmaterials der Sachverhalt eindeutig geklärt ist. Weitere Zeugenaussagen würden keine anderen Sachverhaltselemente mehr zu Tage fördern können. Es wäre überdies auch faktisch nur unter sehr großem Aufwand, wenn überhaupt, möglich alle 17 betroffenen Auftragnehmer zu erreichen. Daher war aus Gründen der Verwaltungsökonomie von weiteren Zeugeneinvernahmen abzusehen.

Vorausgeschickt wird, dass das Abgabenverfahrensrecht kein Beweisverwertungsverbot kennt. Wenn auch der ursprüngliche Prüfungszeitraum nicht den nunmehr strittigen Zeitraum 1/2004 bis 7/2004 umfasste, war die Abgabenbehörde dennoch berechtigt für diesen Zeitraum vorgelegte Unterlagen rechtlich zu würdigen und die entsprechenden Konsequenzen aus dieser Würdigung zu ziehen.

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 jedoch Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbstständig und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen. Bei Vorliegen von Merkmalen, die für die Selbstständigkeit sprechen, und solchen, die der Annahme der Selbstständigkeit entgegenstehen, ist auf das Überwiegen abzustellen.

Der Verwaltungsgerichtshof zeigt 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 Dienstverhältnis anzusehen ist, kann dazu führen, dass derselbe Sachverhalt im Steuerrecht einerseits und im bürgerlichen Recht oder Sozialversicherungsrecht oder Ausländerbeschäftungsrecht 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). Der von der Bw. vorgelegte Bescheid des Magistrats der Stadt Wien über die Einstellung eines Verfahrens wegen des Verdachtes der Übertretung des § 28 Abs. 1 Z 1 lit. a AusländerbeschäftigungG betrifft einerseits einen polnischen Kraftfahrer und ist daher mit

dem strittigen Sachverhalt überhaupt nicht zu vergleichen. Andererseits gehen die Bestimmungen des Ausländerbeschäftigungsgesetzes von einem anderen Begriff des Beschäftigungsverhältnisses aus, als das EStG und können daher nicht für die hier zu beurteilende Rechtsfrage von entscheidender Bedeutung sein.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 23 EStG sind solche aus einer selbstständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht 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 Bezeichnungen 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 entscheidend 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).

Strittig ist im vorliegenden Fall ausschließlich die Frage, ob die Bw. hinsichtlich der von ihr im Baugewerbe beschäftigten natürlichen Personen als Dienstgeberin oder Auftraggeberin eines Werkvertrages anzusehen ist. Die Höhe der der Lohnsteuer, DB und DZ unterzogenen Beträge wird von der Bw. nicht bestritten.

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.

Aus den im Akt abgelegten Fragebögen der Auftragnehmer und den Aussagen der Zeugen ist erkennbar, dass diese hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitsfortgang und -qualität von der Bw. kontrolliert zu werden. Die Zeiteinteilung selbst ist zwar grundsätzlich frei, die Auftragnehmer können aber de facto ihre Tätigkeit nicht dann verrichten wann sie wollen, da sie für den Zutritt zur Baustelle den Schlüssel benötigen, über welchen nur die Bw. verfügt. Auffallend ist dass im Krankheitsfall nach übereinstimmenden Aussagen der befragten Auftragnehmer und der Bw. eine Meldung erforderlich ist, im Urlaubsfall aber nicht. Dieser Umstand ist ungewöhnlich, da es für den Auftraggeber bei Schulden eines Arbeitserfolges irrelevant sein müsste aus welchen Grund der Auftragnehmer auf der Baustelle nicht anwesend ist. Die diesbezüglichen Aussagen und die de facto zeitliche Begrenzung der Arbeitszeit lassen daher den Schluss zu, dass keine freie Zeiteinteilung vorlag.

Das Fehlen der Weisungsfreiheit ergibt sich auch aus dem Umstand, dass eine dauernde Kontrolle vor Ort erfolgte und zwar sowohl hinsichtlich der Anwesenheit als auch hinsichtlich der erbrachten Arbeitsleistung. Dies ergibt sich aus der eindeutigen Aussage des Zeugen Z2 auf die Frage nach der Kontrolle (Arbeitszeit, Arbeitsfortschritt, Qualität). „*Es wurde immer alles kontrolliert. Wir haben üblicherweise bis 17:00 Uhr täglich gearbeitet, manchmal kürzer. Die Anwesenheit wurde kontrolliert. Es gab immer einen telefonischen Kontakt ob wir auf der Baustelle sind und was wir gerade machen. Wir waren nie ohne Aufsicht.*“

Hinzu tritt ein weiterer Aspekt der persönlichen Kontrolle nämlich das absolute und strikte Alkoholverbot. Dieses grundsätzlich begrüßenswerte und auch sinnvolle Verbot scheint jedoch auf Baustellen üblicherweise nicht zu gelten und ist die Durchsetzung eines noch so sinnvollen Betriebsgrundsatzes dieser Art gegenüber fremden Unternehmern, welche nicht der

unmittelbaren persönlichen Kontrolle und Weisung des Auftraggebers unterliegen, nach den Erfahrungen des Alltags nicht vorstellbar.

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 Zeit nicht frei verfügen kann und damit seine Bestimmungsfreiheit ausgeschaltet ist (VwGH 27.11.1990, 89/08/0178). Aus den ausgefüllten Fragebögen und den Aussagen der Zeugen, aber auch aus den lückenlosen Abrechnungen der Auftragnehmer geht hervor, dass die Auftragnehmer für die Bw. für einen längeren Zeitraum ausschließlich tätig waren und auch weiterhin sein wollten. In den Fragebögen wird auf diese Frage geantwortet "*solange es Arbeit gibt*". Wie ebenfalls aus den Fragebögen erkennbar ist, waren die Auftragnehmer zT. zwar auch für (einen) anderen Auftraggeber tätig - das spricht grundsätzlich gegen das Vorliegen von Nichtselbstständigkeit – jedoch ist auch erkennbar, dass die Auftragnehmer allenfalls in zeitlicher Abfolge für einen weiteren Auftraggeber tätig waren, keinesfalls aber für mehrere Auftraggeber gleichzeitig. Für ein Dienstverhältnis ist die Tätigkeit für einen einzigen Auftraggeber kennzeichnend. Zwar schließt das Tätigwerden für nur einen Auftraggeber das Vorliegen einer selbstständigen Tätigkeit ebenso wenig von vornherein aus, wie eine nur kurz dauernde oder vorübergehende Beschäftigung ein Dienstverhältnis ausschließt, doch würde eine Mehrzahl von Arbeitgebern, wenn jeder von ihnen ein nicht unbeträchtliches Ausmaß der täglich zur Verfügung stehenden Arbeitszeit für sich beanspruchen würde, zu kaum überwindbaren Schwierigkeiten führen.

Überdies nannten lediglich zwei Auftragnehmer auch andere Auftraggeber als die Bw., doch sind die dazugehörenden Angaben in keiner Weise nachvollziehbar, weil anders als im Fall der Bw., weder eine Adresse des anderen Auftraggebers noch eine Ansprechperson genannt werden. Es liegt daher der Schluss nahe, dass diese andern Auftraggeber nicht wirklich existieren oder aber keine Rechtsbeziehungen eingegangen wurden.

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 disziplinäre 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.

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). Bezogen auf die strittigen Werkverträge ist anzumerken, dass zumindest die schriftlichen Auftragserteilungen weder einen Arbeitsort definieren noch einen bestimmten Leistungszeitraum angeben. In den offenbar danach ausgestellten Auftragsschreiben sind nur das Bauvorhaben und der Pauschalpreis jedoch kein Termin oder Leistungszeitraum angeführt.

Wie oben ausgeführt waren die Auftragnehmer de facto an bestimmte Arbeitszeiten gebunden. In der schriftlichen Auftragserteilung findet sich der Hinweis, dass die Arbeiten termingerecht auszuführen sind, ein Termin für die Fertigstellung wurde jedoch nie vereinbart. Die Arbeiten an den einzelnen Baustellen wurden von Herrn PK eingeteilt und koordiniert, wobei die Auftragnehmer an verschiedenen Baustellen der Bw. arbeiteten und daher regelmäßig eine Arbeitsverteilung stattzufinden hatte. Diese wurde wie aus den Aussagen deutlich erkennbar ausschließlich von der Bw. vorgenommen.

Weiters ist aus dem Sachverhalt erkennbar, dass die Bw. über keinerlei angestellte Bauhilfsarbeiter verfügte sondern nur über Maurergesellen. Aus den Erfahrungen des Alltages ist jedoch bekannt, dass neben gelernten Fachkräften jedes Bauunternehmen auch Bauhilfskräfte auf Baustellen benötigt um einfachere Arbeiten durch ungelernte und damit billigere Arbeitskräfte zu erledigen. Wenn daher ein Bauunternehmen keine derartigen Arbeitskräfte beschäftigt, fehlt dem wirtschaftlichen Organismus Bauunternehmen ein wesentlicher Teil. Die Auftragnehmer erfüllen genau diese fehlende Funktion weshalb von einer Eingliederung in das Unternehmen der Bw. auszugehen ist.

Auffallend ist überdies, dass wie aus den Abrechnungen ersichtlich an einer Baustelle zeitgleich mehrere Auftragnehmer tätig waren. Wenn Arbeiten auf Baustellen an einen Subunternehmer vergeben werden, ist es dessen Aufgabe für die termingerechte und vollständige Erledigung dieses Auftrages Sorge zu tragen. Es ist jedoch bei Vorliegen eines Subauftrages absolut unüblich, dass mehrere Subauftragnehmer an derselben Baustelle dieselben Aufgaben – Verspachteln von Gipskartonplatten – ausführen. Die Größe der hier betroffenen Baustellen würde dieses auch nicht erforderlich machen. Wahrscheinlicher ist vielmehr, dass die Bw. anstelle der benötigten Bauhilfsarbeiter eine erforderliche Anzahl von Personen mittels Werkvertrag engagierte und dort einsetzte wo sie gerade gebraucht wurden.

Das erklärt auch die verschiedenen Baustellenabgaben auf den Rechnungen der Auftragnehmer. Auch daraus kann die Eingliederung in das Unternehmen der Bw. erkannt werden.

Als weitere Merkmale für die Nichtselbstständigkeit gelten insbesondere das Fehlen eines Unternehmerwagnisses, die Unzulässigkeit einer Vertretung oder eine laufende Lohnzahlung.

c) Unternehmerwagnis:

Unternehmerrisiko bedeutet, dass sich Erfolg und Misserfolg einer Tätigkeit unmittelbar auf die Höhe der Einkünfte 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.

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. Das Unternehmerwagnis besteht somit im Wesentlichen darin, dass die Höhe der Einkünfte eines Steuerpflichtigen weitgehend vom Erfolg seines Tätigwerdens abhängen.

Relevant sind auch die Aussagen zur Preisgestaltung. Der Zeuge Z1 gibt glaubhaft an, dass der Preis für die beauftragten Arbeiten von der Bw. bestimmt wird. Die übrigen Antworten zu dieser Frage waren derart unklar, dass nicht erkennbar war, wie die Preisvereinbarung sonst zustande gekommen wäre. Auf Grund welcher Parameter die Festlegung der in den Rechnungen ausgewiesenen Pauschalpreise erfolgte und inwieweit der Werkzeugverschleiß, Kleinmaterial und das Kilometergeld, wohl aber auch die aufzuwendende Arbeitszeit und eine Gewinnkomponente auf die Preisgestaltung Einfluss genommen haben, ist nicht nachvollziehbar. Welche Überlegungen zum Ansatz der angeführten Preise geführt haben, ist nicht ersichtlich. Die Kalkulation richtete sich daher offenbar nach dem Unternehmen und der Preisgestaltung der Bw. und nicht nach der Kalifikation der Auftragnehmer.

Zudem ist nicht erkennbar, inwieweit die Auftragnehmer die Höhe ihrer Einnahmen durch besonderen Fleiß oder besondere Geschicklichkeit hätten beeinflussen können und dadurch ein Unternehmerwagnis zu tragen gehabt hätten. Unabhängig davon, ob sie besonders rasch oder langsam arbeiteten, war der Erfolg ihrer Tätigkeit mangels Berücksichtigung der aufgewendeten Zeit stets derselbe.

Insbesondere ist nicht erkennbar, wie lange die Auftragnehmer für die einzelnen Aufträge arbeiteten. Auch auf den im Akt befindlichen Rechnungen sind nur teilweise Leistungszeiträume angeführt, wobei auch diese oft mehrere Wochen und mehrere Baustellen umfassen.

Gegen ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko spricht, dass durch die Vereinbarung eines Pauschalpreises für die Auftragnehmer offenbar keine Möglichkeit bestand, ihre Einkünfte durch entsprechende Leistungen zu steigern. Gerade diese fehlende Einflussnahme ist ein typisches Merkmal für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Ein dem Auftragnehmer verbleibender Spielraum für eine eigene unternehmerische Gestaltung ist nicht erkennbar.

Hinzu kommt, dass die ausgabeseitig anfallenden Aufwendungen für die Tätigkeit von der Bw. getragen wurden, da sie das benötigte Arbeitsmaterial nicht nur kaufte sondern auch auf der Baustelle zur Verfügung stellte. Das eigene Werkzeug der Auftragnehmer beschränkte sich nach ihren Angaben auf Bohrmaschine und Kleinwerkzeug. Weitere ausgabeseitige Aufwendungen, neben den üblichen Aufwendungen für die Fahrt zum Arbeitsplatz und die Anschaffung von Arbeitskleidung waren für die Tätigkeit nicht erforderlich. Eine ausgabenseitige Beeinflussung der Einkünfte (etwa billigerer Materialeinkauf) war daher für die Auftragnehmer gar nicht möglich.

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 Auftragnehmer verneinten einheitlich die Frage, ob sie sich bei ihrer Arbeit durch eine andere Person vertreten lassen könnten. Eine Vertretung hat auch unstrittig nie stattgefunden und hatten die Auftragnehmer auch kein Personal an das sie Arbeiten hätten delegieren können. Hat ein Steuerpflichtiger nicht die Möglichkeit, Arbeiten zu delegieren oder sich sonst vertreten lassen, so spricht dieser Umstand für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

e) Lohnzahlung:

Werden fortlaufende, im Wesentlichen gleich bleibende Arbeiten mit einem fortlaufenden, gleich bleibenden Betrag entlohnt, spricht dieser Umstand für ein Dienstverhältnis.

Im vorliegenden Fall erfolgte die Abrechnung der Bw. mit ihren Auftragnehmern zwar in Abständen von nicht mehr als einem Monat, die ausbezahlten Beträge waren jedoch völlig unterschiedlich. Nicht außer Acht gelassen werden darf jedoch, dass die Abrechnung und die Ausstellung der Rechnung nicht durch die Auftragnehmer erfolgte sondern offenbar durch die Bw. durchgeführt und von den Auftragnehmern bestätigt wurde. Diese Form der Abrechnung spricht ebenfalls für die Annahme einer nichtselbstständigen Tätigkeit. Ein echter Unternehmer stellt seine Rechnungen auf eigenem Papier selbst aus. Für nicht selbständige Personen errechnet der Dienstgeber die Gegenleistung und zieht allfällige Anzahlungen oder Lohnakonti ab. Diese Vorgehensweise wurde im vorliegenden Fall gewählt.

Die Annahme, dass eine andere Person als eine der Bw. zuzurechnende Personen die Abrechnung für die Auftragnehmer zentral vorgenommen habe, ist vollkommen unwahrscheinlich und wird daher gar nicht in Erwägung gezogen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182) steht eine leistungsbezogene Bezahlung der Annahme einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit jedoch nicht entgegen, wenn entgegen stehende Merkmale – also für die Annahme einer nichtselbstständigen Tätigkeit sprechenden Kriterien - überwiegen.

Nicht außer Acht gelassen werden darf letztlich, dass die Bw. selbst durch ihren Gesellschafter-Geschäftsführer erklärt, dass mangelhafte Leistungen der Auftragnehmer nicht zu einer Kürzung des Entgelts oder zu einem Schadenersatz bei Ersatzvornahme führten. Selbst bei mangelhafter Leistung wurde das gesamt vereinbarte Entgelt bezahlt und die Verbesserung auf Kosten der Bw. vorgenommen. Diese Vorgehensweise ist unter Unternehmern nicht anzunehmen. Aus diesem Verhalten der Bw. ist zu erkennen, dass die Auftragnehmer eben nicht einen Erfolg sondern ihre Arbeitsleistung schuldeten.

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Gemäß § 41 FLAG § 41 Abs 1 und Abs 2 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des EStG 1988 stehen.

Gemäß § 122 WirtschaftskammerG sind die einzelnen Kammermitglieder verpflichtet von der Summe der in ihren Unternehmungen nach § 2 leg.cit. anfallenden Arbeitslöhne einen

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu berechnen und abzuführen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, gilt. Die Umlage ist in einem Hundertsatz dieser Beitragsgrundlage zu berechnen. Dieser Hundertsatz beträgt für das Jahr 2004 0,40% der Bemessungsgrundlage.

Insgesamt überwiegen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im vorliegenden Fall bei allen Auftragnehmern außer bei C1 und C2 jene Kriterien, die für die Annahme einer nicht selbständigen Tätigkeit und damit für ein Dienstverhältnis iSd § 47 EStG 1988 sprechen.

Aus diesen Gründen war die Berufung hinsichtlich dieser Personen abzuweisen.

Hinsichtlich C1 und C2 ist festzuhalten, dass zwar auch in diesem Fall die Rechnungen offenbar nicht von den beiden Leistungserbringern selbst ausgestellt wurden, diese jedoch Leistungen erbrachten, die als Ergänzung zur Tätigkeit der Bw. anzusehen sind.

Räumungsarbeiten werden von Bauunternehmen üblicherweise nicht selbst ausgeführt sondern erforderlichenfalls andere Unternehmen damit beauftragt. Hinzu tritt, dass in diesem Fall die Auftragnehmer nicht über einen längeren Zeitraum oder an mehreren Baustellen unter Aufsicht und Kontrolle der Bw. tätig waren, sondern dass offenbar ein Objekt zu räumen war, was von den Auftragnehmern auch durchgeführt wurde. Die vorhergehenden Ausführungen treffen daher auf die beiden Auftragnehmer C1 und C2 nicht zu. Es handelt sich in diesen Fällen um Aufträge an fremde Unternehmer, weshalb der Berufung diesbezüglich zu folgen war.

Für C1 wurde wie aus dem Akteninhalt ersichtlich seitens des Finanzamtes eine Haftung für Lohnsteuer von € 658,23 und für C2 von € 1.151,71 zu Unrecht geltend gemacht.

Bemessungsgrundlage für DB/DZ war hinsichtlich C1 ein Betrag von € 2.373,39.- und für C2 € 3.415,90. Der festgesetzte DB ist somit insgesamt um € 260,52 der festgesetzte DZ insgesamt um € 23,16 zu verringern.

Wien, am 30. Mai 2007