



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der W OEG, zuletzt K, vertreten durch Marksteiner & Partner GmbH & Co KEG, Wirtschaftstreuhänder, 4310 Mauthausen, Kirchenberg 13, vom 27. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr betreffend die Abweisung eines Antrages auf Vergabe einer Steuernummer (§ 92 BAO), vertreten durch Gottfried Buchroithner, vom 13. Oktober 2005 nach in Linz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 17. Juni 2005 ersuchte die steuerliche Vertreterin der Fa. W OEG (in der Folge kurz: Bw) das zuständige Finanzamt um Vergabe einer Steuernummer.

Bekannt gegeben wurde in diesem Zusammenhang die Eröffnung eines Gewerbebetriebes per 16. Juni 2006, dessen Gegenstand die Verfugung von keramischen Fliesen, Kunst- und Natursteinplatten sei. Als Mitunternehmer, persönlich haftende Gesellschafter und zeichnungsberechtigte Personen wurden die polnischen Staatsbürger G1, G2, G3 und G4, alle wohnhaft in K, namhaft gemacht.

Vorgelegt wurden ein undatierter Gesellschaftsvertrag, der beim Finanzamt am 20. Juni 2005 einlangte, und ein Firmenbuchauszug.

Im Rahmen einer durch das Finanzamt durchgeführten Nachschau wurde am 28. Juli 2005 in einer Niederschrift im Wesentlichen festgehalten, dass Ing. MW sowohl bei der Fa. N GmbH &

Co KG (in der Folge kurz: Fa. N) als auch bei der Bw als gewerberechtlicher Geschäftsführer mit zwanzig Wochenstunden angestellt sei. Ein Büro stehe ebenso wenig zur Verfügung wie eine technische Ausstattung wie Fax oder EDV. Die Buchhaltung und Lohnverrechnung habe die Steuerberatungsgesellschaft Marksteiner & Partner in Mauthausen übernommen, während die Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsunterlagen an der Wohn- und gleichzeitig Firmensitzadresse K, aufbewahrt würden. Der Bw stehe ein auf G3 zugelassenes Firmenfahrzeug zur Verfügung. Auftraggeberin sei die Fa. N in X. Zurzeit seien sämtliche Gesellschafter auf einer Baustelle in D (Panoramahaus D) tätig. Mit der Auftraggeberin werde ein- bis zweimal monatlich abgerechnet. Pro m<sup>2</sup> verfügter Fläche werde ein Preis von 3,50 € und pro Regiearbeitsstunde ein Preis von 22,00 € verrechnet (vgl. die Niederschrift über die Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme vom 28. Juli 2005).

Den von den einzelnen Gesellschaftern ausgefüllten Fragebögen zur Selbstständigkeit von EU-Ausländern ist im Wesentlichen zu entnehmen, dass G1 und G2 die deutsche Sprache weder verstanden noch lesen konnten, wogegen G4 diese etwas verstand und etwas lesen konnte und G3 die deutsche Sprache zwar lesen konnte, aber nur etwas verstand. Demzufolge seien Verträge vor der Unterzeichnung von Ing. MW kontrolliert worden. Als Auftraggeberin nannten die vier Gesellschafter der Bw die Fa. N. Mit dieser seien die vertraglichen Leistungen im Einvernehmen festgelegt worden. Die Fa. N bestimme, auf welcher Baustelle bzw. wo auf der Baustelle die vier Gesellschafter der Bw zu arbeiten hätten. Diese kontrolliere auch die Arbeitszeit, den Arbeitsfortgang und die Arbeitsqualität. Eine Meldung bei Arbeitsbeginn und –ende sei nicht erforderlich. Die Gesellschafter könnten kommen und gehen, wann sie wollten, doch sei eine Fertigstellung des Auftrages bis zum vereinbarten Termin erforderlich. Zu melden sei lediglich eine längere Abwesenheit. Eine Vertretung durch eine andere Person sei aber nicht möglich. Die Abrechnung erfolge nach m<sup>2</sup>, die Bezahlung erfolge ein- bis zweimal monatlich. Das Haftungs- und Gewährleistungsrisiko trage die Auftragnehmerin. Die Gesellschafter hätten außer den Einkünften aus dem Werkvertrag keine weiteren Einkünfte und hätten bereits Honorarnoten gelegt.

Einem Aktenvermerk des Nachschauorgans vom 1. August 2005 und einer E-Mail vom 2. August 2005 ist zu entnehmen, dass bei der Fragenbeantwortung durch die Gesellschafter Ing. MW als Dolmetsch fungiert und dieser die Fragen selbstständig, ohne Rücksprache mit den Gesellschaftern, beantwortet habe.

Bereits vor Beantragung einer Steuernummer für die Bw hatten die vier polnischen Staatsbürger G1, G2, G3 und G4 mit am 20. Mai 2005 beim Finanzamt eingelangten Anträgen jeweils für sich als Einzelunternehmer um die Vergabe einer Steuernummer anlässlich der Eröffnung eines Gewerbebetriebes ersucht. Die diese Anträge abweisenden Bescheide vom 13. Oktober 2005 blieben unangefochten und sind in Rechtskraft erwachsen.

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

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

Nach Ansicht der Finanzverwaltung gehe daraus hervor, dass der vorgebliche Werkvertragsnehmer nicht ein Werk, sondern, wie ein Dienstnehmer, seine Arbeitskraft schulde. Auf eine organisierte Vorgangsweise könne geschlossen werden, da die Abfragen der Wohnsitze der "Werkvertragsnehmer" identische Wohnungsadressen ergeben hätten, eine identische Beantwortung der gestellten Fragen erfolgt sei und eine identische Namensnennung der beratenden Personen vorliege. Insgesamt sei davon auszugehen, dass der vorgebliche "Werkvertragsnehmer" dem Willen des Auftraggebers in gleicher Weise unterworfen sei, wie dies bei einem Dienstnehmer der Fall sei. Wenngleich die Formalvoraussetzungen wie Vorliegen eines Gewerbescheins, Anmeldung zur Sozialversicherung der selbstständig Erwerbstätigen, Ansuchen um Vergabe einer Steuernummer und UID-Nummer zum Teil vorlägen, seien nach gängiger Rechtsprechung für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis nicht die vertraglichen Abmachungen maßgeblich, sondern das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei - unter Hinweis auf die VwGH-Erkenntnisse vom 25.10.1994, 90/14/0184, und vom 20.12.2000, 99/13/0223, - auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen sei.

---

In der gegen den angeführten Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung brachte die steuerliche Vertreterin der Bw im Wesentlichen vor, dass die Gesellschafter der Bw in Österreich selbstständig ein Unternehmen führen möchten und deshalb beantragt werde, ihr samt ihren Gesellschaftern G1, G2, G3 und G4 Steuernummern zu vergeben. Beantragt werde weiters eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat.

Die vier Gesellschafter seien am 17. Mai 2005 mit der Absicht, als Unternehmer in Österreich selbstständig zu arbeiten, nach Österreich gekommen. Am selben Tag sei das Gewerbe - das Verfugen von keramischen Fliesen, Kunststein- und Natursteinplatten - bei der Bezirkshauptmannschaft Freistadt angemeldet worden. Die Gesellschafter hätten anschließend die Steuerberatungskanzlei aufgesucht und die Versicherungsanmeldung bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft sowie den Betriebseröffnungsbogen beim Finanzamt eingebracht. Sie hätten von Beginn an eine Gesellschaft gründen wollen, doch sei durch Urlaubszeit und Schwierigkeiten bei der Wahl des Unterschriftstermins beim Notar wegen zeitlich knapp kalkulierter Arbeitsaufträge der Gesellschaftsvertrag erst später unterschrieben worden. Der Antrag auf Eintragung ins Firmenbuch sei am 20. Juni 2005 beim Firmenbuch eingelangt. Die Wohnung in K, hätten die Gesellschafter durch einen polnischen Landsmann vermittelt bekommen und diese Wohnung gleichzeitig als Firmensitz angegeben. Ing. MW sei am 18. Juli 2005 bei der GKK als gewerberechtlicher Geschäftsführer angemeldet worden. Seit 28. Juli 2005 dürfe die Bw auch das Gewerbe "Steinmetzmeister einschließlich Kunststeinerzeugung und Terrazzomacher" ausüben, wie einer Kopie des beiliegenden Gewerberegisterauszuges zu entnehmen sei.

Nach Erhalt des bekämpften Bescheides sei das Dienstverhältnis mit Ing. MW einvernehmlich beendet worden. Die Gesellschafter der Bw hätten ihre derzeitige Baustelle geräumt, seien nach Polen zurückgekehrt und arbeiteten nicht illegal auf der Baustelle weiter. Allerdings könne diese korrekte Vorgangsweise noch zu einem großen finanziellen Schaden führen, wie den späteren Erläuterungen zu entnehmen sei.

Die Bw sei daran interessiert, nicht nur für ein Unternehmen als Subunternehmer zu arbeiten, sondern öffentlich am Markt aufzutreten und für verschiedene Auftraggeber – Unternehmen, aber auch Private – zu arbeiten. Am Anfang sei es aber – auch für österreichische Unternehmen - üblich, nur für ein Unternehmen zu arbeiten. Es gebe viele Branchen - wie beispielsweise die EDV-Branche - wo selbstständige Einzelunternehmer Jahre lang auf Werkvertragsbasis nur für ein Unternehmen arbeiteten. Als ersten Schritt werde die Bw in der nächsten Ausgabe "Telefonbuch Freistadt" beim OÖ Telefonbuchverlag ein Werbeinserat schalten. Weiters seien sowohl ein Firmenhandy mit der Nummer 1 als auch ein Laptop mit mobilem Internetzugang angeschafft worden (j@wp.pl). An diverse potenzielle Auftraggeber würden Werbebriefe (laut Beilage) verschickt werden, um neue Aufträge zu lukrieren.

Zu Punkt 1. der Bescheidbegründung sei festzuhalten, dass die Arbeitseinteilung, wie eine Baustelle abgewickelt werde bzw. wer wofür zuständig sei, die Gesellschafter der Bw einvernehmlich treffen würden. Auf Grund der Werkverträge mit ihren Auftraggebern seien zeitliche Termine vorgegeben, die die Bw einzuhalten habe. Die Gestaltung der zeitlichen Arbeitsabfolge sei ihr völlig selbst überlassen. Wichtig sei, wie bei Bauaufträgen üblich, die qualitativ einwandfreie und termingerechte Auftragsabwicklung.

Zu Punkt 2. der Bescheidbegründung sei auszuführen, dass die vier Gesellschafter der Bw ursprünglich nur das Gewerbe "Verfugen von keramischen Fliesen, Kunst- und Natursteinplatten" angemeldet hätten. Mit der Einstellung von Ing. MW als gewerberechtlichen Geschäftsführer sei das Gewerbe "Steinmetzmeister einschließlich Kunststeinerzeugung und Terrazzomacher" angemeldet worden. Die Gesellschafter hätten außerdem nur jenes Gewerbe angemeldet, das sie auf Grund ihrer Qualifikation tatsächlich ausführen könnten. Ein vergleichbares österreichisches Unternehmen melde auch nur das Gewerbe an, das es tatsächlich ausübe.

Zu Punkt 3. der Bescheidbegründung sei anzumerken, dass die Bw ausschließlich leistungsbezogene Verträge abschließe. Die Abrechnung erfolge auf Grund der verfügten m<sup>2</sup> zu einem marktüblichen Preis. Nach Anmeldung des Steinmetzgewerbes seien auch Platten verlegt worden, wobei die Preise für die Verlegung (verlegt und verfugt) zwischen 16,00 € und 18,00 € für den Boden und zwischen 44,00 € und 55,00 € für Fassaden betragen würden. Nur die Verfugung werde mit durchschnittlich 5,00 €/m<sup>2</sup> angeboten. Laut Auskunft der Wirtschaftskammer OÖ, wobei auf ein Telefonat mit dem Landesinnungsmeister B vom 27. Oktober 2005 verwiesen werde, sei die Verrechnung nach m<sup>2</sup> besonders bei Großbaustellen handelsüblich. Der marktübliche Preis für die Verlegung von Bodenplatten bewege sich im Schnitt bei 20,00 €, wobei laut Auskunft der Wirtschaftskammer ein Preis von 16,00 € bis 18,00 € keinesfalls als Dumpingpreis zu bezeichnen sei. Bei der Preisgestaltung seien auf jeden Fall die Gesamtquadratmeter der verlegten Fläche und die Untergrundbeschaffenheit zu beachten.

Zu Punkt 4. der Bescheidbegründung sei festzustellen, dass der Wert des von der Behörde als geringwertig angesehenen Werkzeuges laut beiliegender Inventarliste rund 2.900,00 € betrage. In diesem Gewerbe werde wenig hochwertiges und teures Werkzeug benötigt; vielmehr komme es auf die Handfertigkeit und das Können der einzelnen Person an. Ein Fliesenleger könne mit lediglich einer Flex zum Fliesen schneiden, einer Spachtel zum Auftragen des Klebers, einem Kübel, einer Malerbürste, einer Wasserwaage und einem Rollmeter, eventuell noch einem Gummihammer, Fliesen verlegen. Dieses Werkzeug sei in jedem Baudiskont um rund 100,00 € zu erwerben. Die Bw habe weiters, wie den beiliegenden Verträgen zu entnehmen sei, am 27. Juni 2005 einen Firmenbus gekauft bzw. über Leasing

---

finanziert. Die Anmeldung sei in Österreich erfolgt. Wie aus Punkt 4. des mit der Fa. N abgeschlossenen Werkvertrages ersichtlich sei, stellten die Auftraggeber der Bw weder Werkzeuge noch Fahrzeuge zur Verfügung.

Punkt 5. der Bescheidbegründung sei insoweit zuzustimmen, als das verlegte Material in der Regel durch den Auftraggeber zur Verfügung gestellt werde. Die Bw betreibe nicht den Handel mit Material, sondern lediglich die Verlegung und Verfugung, was nicht handelsunüblich sei. Bei Großbaustellen würden die Bauleiter die Aufträge vergeben, wobei es durchaus vorkomme, dass das Material auf Grund der besseren Konditionen direkt von Großhändlern beschafft und von Kleinunternehmen verarbeitet werde. Auch bei Privatkunden sei eine ähnliche Vorgangsweise üblich, weil viele Häuselbauer ihr Material in Großmärkten kauften und die Fliesenverlegung anschließend von einem Unternehmen durchgeführt werde. Bei der Materialbeschaffung sei sowohl bei Klein- als auch bei Großaufträgen nur der Preis maßgeblich. Kleine Unternehmen hätten beim Material zu geringe Spannen, als dass sie die Preise der Großhändler unterbieten könnten.

Punkt 6. der Bescheidbegründung sei entgegen zu halten, dass sich die Bw sehr wohl vertreten lassen könne, obwohl dies kaum der Fall sein werde. Alle vier Gesellschafter seien gleichberechtigt und hätten dieselben Fähigkeiten. Sollte daher einer der Gesellschafter erkranken, könne ein anderer seine Arbeit übernehmen. Sollten mehrere Gesellschafter ausfallen, müsste ein anderes Unternehmen mit der Fertigstellung des Auftrages beauftragt werden, da die Aufträge zeitgerecht fertig zu stellen seien, um ein Pönale zu vermeiden. Die Bw sei alleine dafür verantwortlich, ihre Aufträge zeitgerecht zu erfüllen.

Zu Punkt 7. der Bescheidbegründung sei darauf zu verweisen, dass die Bw von ihren Auftraggebern hinsichtlich Qualität und der Einhaltung von zeitlichen Vorgaben kontrolliert werde. Dies sei üblich, da jeder Bauherr kontrolliere, ob die Arbeit ordnungsgemäß und zeitgerecht durchgeführt werde. Die Bauleiter seien für die korrekte Abwicklung des Bauvorhabens verantwortlich. Diese kontrollierten die Auftraggeber der Bw, und die Auftraggeber kontrollierten die Bw, was im Baugewerbe ein normaler Vorgang sei.

Abschließend sei festzuhalten, dass die Bw seit ihrem Tätigwerden in Österreich alle Abgaben wie die Sozialversicherungsbeiträge und die Lohnabgaben zeitgerecht und ordnungsgemäß abgeführt habe. Von Beginn an habe die Steuerberatungskanzlei eine ordentliche Buchhaltung geführt. Die beiliegende kurzfristige Erfolgsrechnung weise per 31. August 2005 einen Gewinn vor AfA von 6.972,52 € aus. Die derzeitige Baustelle der Bw in F sei ein Auftrag der Fa. N in X. Sollte die Baustelle bis 25. November 2005 nicht fertig gestellt sein, müsse die Fa. N ein Pönale von 500,00 € pro Tag bezahlen, wobei die geschätzte längere Arbeitszeit ohne die Bw bei zehn Tagen liege, sodass das Pönale 5.000,00 € betrage. Zusätzlich fielen Nebenkosten,

wie beispielsweise Kosten für Ersatzfirmen, etc, an. Eine nicht zeitgerechte Leistungserbringung stelle darüber hinaus sicherlich einen Nachteil bei der Vergabe von Folgeaufträgen der Ö dar. Laut Vereinbarung müsse die Bw an die Fa. N wiederum ein Pönale von 0,5 % der Auftragssumme pro Tag Verzögerung bezahlen.

Nach dem Einlangen des angefochtenen Bescheides habe die Bw die Arbeiten sofort eingestellt. Der Fa. N sei es aber bis heute nicht gelungen, selbstständige Unternehmen bzw. nichtselbstständige Arbeiter zu finden, die die Arbeit übernehmen könnten. Daher werde, sofern der Bw keine Steuernummer vergeben werde, wahrscheinlich ein großer wirtschaftlicher Schaden entstehen. Für die Fa. N sei die Nichtvergabe einer Steuernummer für die Bw absolut überraschend gekommen, da diese in das Firmenbuch eingetragen worden sei und die Vergabe einer Steuernummer im Normalfall kein Problem darstelle.

Der Berufung wurden eine Kopie des Gewerberегистerauszuges, eine kurzfristige Erfolgsrechnung per 31. August 2005, bisher abgeschlossene Werkverträge sowie eine Kopie des in der Berufungsschrift genannten Werbebriefes beigefügt.

Die Gewerbeberechtigungen der einzelnen Gesellschafter, die zuvor jeder für sich die Vergabe einer Steuernummer als Einzelunternehmer beantragt hatten, hatten auf das freie Gewerbe "Verfugen von keramischen Fliesen, Kunst- und Natursteinplatten" lautet.

Ab der Anstellung von Ing. MW als gewerberechtlichen Geschäftsführer lautete das Gewerbe der Bw auf "Steinmetzmeister einschließlich Kunststeinerzeugung und Terrazzomacher".

Die vorgelegten Werkverträge betreffen Vereinbarungen zwischen der Fa. N und der Bw über Subunternehmerleistungen vom 5. Juli 2005 für das Bauvorhaben Panoramahaus D und vom 14. September 2005 für das Bauvorhaben Bahnhof F.

Aus der Erfolgsrechnung sind Barerlöse aus Bauleistungen in Höhe von 22.500,00 € und Aufwendungen in Höhe von 15.527,48 € ersichtlich, wobei an Ausgaben im Wesentlichen Fremdleistungen (1.491,00 €), Reisespesen Inland Dienstgeber (6.218,29 €) sowie die Pflichtversicherung für die Gesellschafter (je 683,50 €) und Beratungskosten (753,51 €) enthalten sind.

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

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

---

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

Das Zollamt L führte zum Sachverhalt aus, dass die persönlich haftenden Gesellschafter der Bw, nämlich G1, G2, G3 und G4 sowie die weiteren polnischen Staatsbürger P1 und P2, alle wohnhaft in K, einen Antrag auf Zuweisung einer Steuernummer gestellt hätten, diese aber in allen Fällen nicht erteilt worden sei. Im Zuge von Finanzamtserhebungen hätten die vorgenannten sechs polnischen Staatsbürger angegeben, für die Fa. N auf der Baustelle "Panoramahaus D" zu arbeiten. Auf Befragung sei festgestellt worden, dass seit den Firmengründungen nur mit der Fa. N Verträge abgeschlossen worden seien, sämtliche Angaben Ing. MW gemacht habe, da keiner der polnischen Staatsbürger der deutschen Sprache in Wort und Schrift mächtig sei, die genannten Personen auf derselben Baustelle in D arbeiteten, das Arbeitsmaterial von der Fa. N zur Verfügung gestellt werde, die Einteilung der Baustelle sowie die Beaufsichtigung durch den Polier der vorgenannten Firma erfolge und eine Vertretung durch andere Personen nicht möglich sei.

Als ausgeübte Tätigkeit hätten die vier Gesellschafter das "Verfugen von Steinplatten" angegeben. Zur Entlohnung hätten sie für das Verfugen von Platten einen Preis von 3,50 €/m<sup>2</sup>, für Regiearbeiten 22,00 € und für die Fugensanierung 15,00 € genannt.

Im Strafantrag des Zollamtes F wurde festgehalten, dass die KIAB V beim Bauvorhaben Bahnhof F zwei Kontrollen durchgeführt habe. Dabei sei festgestellt worden, dass die Ö die Fa. N mit den Arbeiten beauftragt habe. Diese habe den Auftrag im Sub-Weg an die Bw und die Fa. P&K Steinmetz OEG weiter gegeben. Die Bw habe ihrerseits den Auftrag im Sub-Weg an die Firmen P1 und P2 weiter gegeben. Die Kontrollen hätten weiters ergeben, dass bei den durchgeführten Arbeiten weder eine räumliche noch eine arbeitsspezifische Trennung der einzelnen Firmen bzw. Arbeiter feststellbar gewesen sei; vielmehr seien alle Arbeiter bunt gemischt tätig gewesen. Die Arbeiter der Bw hätten Arbeitskleidung mit der Firmenaufschrift der Fa. N getragen. Aufgefallen sei, dass alle Arbeiter ihre Anweisungen von einer Person erhalten hätten. Eine Befragung der Arbeiter habe ergeben, dass nahezu alle über das gleiche Einkommen verfügten. Aus den Verträgen zwischen den beteiligten Firmen gehe hervor, dass die Abrechnung der Arbeiten mit durch die Fa. N fix vorgegebenen Kosten durchgeführt werde. Darüber hinaus sei die Firmenadresse der Bw ident mit der der Subunternehmer P1 und P2. Nach Ansicht der Zollbehörde liege ein künstliches, der Umgehung des AuslBG dienendes Konstrukt vor. Die vier Gesellschafter der Bw gaben zur ausgeübten Tätigkeit "Verfugen von Steinplatten" und zur Entlohnung an, 1.500,00 € monatlich zu verdienen.

Dem Strafantrag des Zollamtes S ist zu entnehmen, dass bei einer am 2. Oktober 2005 durchgeführten Baustellenkontrolle, Europark II in S, die polnischen Staatsbürger G1, G2, G3 und G4, die persönlich haftende Gesellschafter der Bw seien, bei Reparatur- und Ausbesserungsarbeiten (Natursteinplattenverlegung) angetroffen worden seien. Weiters seien P1 und P2, beide gewerblich selbstständige Verfuger von keramischen Fliesen, Kunststein- und Natursteinplatten, anwesend gewesen. Der ebenfalls anwesende Ing. MW sei bei der erstgenannten Firma als gewerberechtlicher Geschäftsführer eingetragen. Ing. MW habe sowohl die Gesellschafter der Bw als auch die beiden selbstständigen Polen mit Ausbesserungsarbeiten beauftragt. Alle angetroffenen polnischen Staatsbürger seien an der gleichen Adresse in K, gemeldet. Ermittlungen des zuständigen Wohnsitzfinanzamtes hätten ergeben, dass seit den Firmengründungen nur mit der Fa. N Verträge abgeschlossen worden seien, die zur Firmengründung notwendigen Angaben Ing. MW gemacht habe, da keiner der polnischen Staatsbürger der deutschen Sprache in Wort und Schrift mächtig sei, alle Polen immer zusammengearbeitet hätten und somit kein eigenes Werk vorliege, das Arbeitsmaterial von der Fa. N zur Verfügung gestellt werde, dass nur geringwertige Werkzeuge wie Spachteln, Glätter, Baueimer, Verfugungsschwämme usw. sich im Besitz der polnischen Arbeiter befänden, während auf der vor Ort befindlichen Fliesenschneid- und Schleifmaschine ein Firmenpickerl der Fa. N angebracht sei und diese Maschine der Fa. N gehöre. Die Einteilung der Arbeiten auf der Baustelle erfolge prinzipiell nur durch Ing. MW, und die polnischen Arbeiter hätten kein Unternehmerrisiko zu tragen.

Als ausgeübte Tätigkeit der vier Gesellschafter sind dem Strafantrag Reparatur- und Ausbesserungsarbeiten sowie die Natursteinplattenverlegung im Europark II zu entnehmen. Zur Entlohnung gaben die Gesellschafter an, sonntags 25,00 € pro Stunde zu verdienen, wogegen üblicherweise nach m<sup>2</sup> verrechnet werde.

Am 20. Oktober 2005 übermittelte die Fa. N dem Zollamt S eine am 1. Oktober 2005 zwischen ihr als Auftraggeberin und der Bw als Auftragnehmerin abgeschlossene Vereinbarung über die Vergabe von Subunternehmerleistungen für das Bauvorhaben Europark S. Die Verfugungsunternehmer P1 und P2 hätten kein Vertragsverhältnis mit der Fa. N, sondern mit der Bw.

Mit Schreiben vom 11. November 2005 verständigte die Wirtschaftskammer OÖ das Finanzamt vom Ruhen der Gewerbeausübung betreffend die Bw, G1, G2, G3 und G4 per 13. Oktober 2005. Die Gewerbeberechtigungen für die vier genannten polnischen Staatsbürger waren am 17. Mai 2005, die für die Bw am 28. Juli 2005 erteilt worden.

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

Ing. MW war nicht nur bei der Fa. N und der Bw, sondern laut Sozialversicherungsauszug bis 15. Juli 2005 auch bei der Fa. P&K Steinmetz-OEG angestellt, die wie die Bw auf den Baustellen in D und F beschäftigt war und bei der die Gesellschafter der Bw nunmehr angestellt sind. Bei der Bw war Ing. MW laut Versicherungsdatenauszug seit 18. Juli 2005 angestellt.

Mit Schreiben vom 17. Februar 2006 forderte die Referentin Ing. MW auf, zu folgenden Fragen schriftlich als Zeuge auszusagen:

1. *Welche Arbeiten führen Sie für die Fa. N durch, und welche Tätigkeiten genau übten Sie für die Fa. W aus?*
2. *Waren Sie gemeinsam mit den vier Gesellschaftern der Fa. W/P1 und P2 bei den Bauvorhaben Panoramahaus D, Hauptbahnhof F und Europark S beschäftigt? Wie lange waren diese jeweils auf den Baustellen beschäftigt? Arbeitete auf den angeführten Baustellen auch Personal der Fa. N? Falls ja, mit welchen Arbeiten war dieses beschäftigt? Waren auf den genannten Baustellen weitere Personen beschäftigt, die dieselbe Tätigkeit oder ähnliche Tätigkeiten ausführten wie die Gesellschafter der Fa. W?*
3. *Erfolgte die Geschäftsanbahnung zwischen der Fa. N und der Fa. W durch Sie (bzw. durch wen sonst von Seiten der Fa. N) oder über Initiative der Fa. W? Auf welche Art und Weise wurde der geschäftliche Kontakt geknüpft (Telefon, Fax, persönliche Kontaktaufnahme, etc.)? Schriftliche Aufzeichnungen betreffend die Kontaktaufnahme mögen zur Einsicht vorgelegt werden.*
4. *Bot die Fa. W – außer der Fa. N – ihre Dienste auch anderen Unternehmen an? Wenn ja, bitte um Angabe von Namen und Adresse dieser Unternehmen und Vorlage entsprechender schriftlicher Unterlagen.*
5. *Wem oblag die Preisgestaltung bzw. Kalkulation für die Fa. W? Bitte um Vorlage von Unterlagen, die Grundlage für die Preisgestaltung waren.*
6. *Die Gesellschafter der Fa. W gaben im Zuge einer Einvernahme an, dass sie bezüglich Arbeitszeit und -qualität durch den Polier der Fa. N kontrolliert worden seien.*

*Falls Ihnen Name und Anschrift des Poliers der Fa. N bekannt sind, nennen Sie diese bitte.*

*Ist Ihnen bekannt, wie der Arbeitsablauf auf den Baustellen erfolgte? Waren die Gesellschafter der Fa. W in den gesamten Arbeitsablauf eingegliedert? Von wem wurde der Arbeitsablauf vorgegeben? Wie erfolgte die Arbeitsteilung bzw. wer war dafür verantwortlich?*

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

*Inwieweit unterlagen die Gesellschafter der Fa. W/P1 und P2 Weisungen und Kontrollen (durch den Polier/Bauleiter, etc.)? Falls ein Anweisungsrecht bestand - wer hatte dieses, und welchen Inhalt hatte dieses Weisungsrecht? Erhielten die Gesellschafter der Fa. W Anweisungen, welche Arbeiten zu welcher Zeit wo durchzuführen waren?*

*Erfolgte eine laufende Kontrolle der durchgeführten Arbeiten? Wenn ja – wem oblag dieses Kontrollrecht? Gab es – wenn ja, welche – Konsequenzen für die Gesellschafter der Fa. W, falls Arbeiten nicht ordnungsgemäß ausgeführt wurden?*

*Waren den Gesellschaftern der Fa. W/P1 und P2 bestimmte tägliche Arbeitszeiten vorgegeben? Gab es bestimmte Mindestanwesenheitszeiten oder einen täglichen Zeitrahmen, innerhalb welchem die Arbeiten durchzuführen waren? Welches wöchentliche Arbeitspensum leisteten die Gesellschafter im Durchschnitt? War eine Koordination mit anderen Auftragnehmern/Arbeitern erforderlich? Wodurch sonst wurde die Arbeitseinteilung der Gesellschafter der Fa. W beeinflusst?*

*7. Wurde den Gesellschaftern der Fa. W für die von ihnen erbrachten Subunternehmerleistungen sämtliches Material und Werkzeug durch die Fa. N zur Verfügung gestellt? Falls nein – welches Material bzw. Werkzeug hatten die Gesellschafter selbst beizustellen?*

*Wurde im Falle der Verlegung von Platten die Schneidemaschine von der Fa. N zur Verfügung gestellt? Wurden die Platten diesfalls von der Fa. N oder der Fa. W beigestellt?*

*Laut den vorliegenden Vereinbarungen betreffend die Vergabe von Subunternehmerleistungen traf die Gesellschafter der Fa. W eine Gewährleistungspflicht insoweit, als diese auch für die einwandfreie Beschaffenheit aller von ihnen verwendeten Materialien und Baustoffe hafteten. Wie ist diese Gewährleistungspflicht zu verstehen, wenn das Material – laut Angaben der Gesellschafter der Fa. W - von der Fa. N zur Verfügung gestellt worden ist?*

*8. Wem (bitte um Angabe des vollständigen Namens und der Anschrift) oblag jeweils die Bauleitung bzw. Kontrolle bei den Bauvorhaben Panoramahaus D, Hauptbahnhof F und Europark S?*

*9. Hatte die Fa. W eigene Arbeitskräfte (wenn ja, bitte um Angabe der Anzahl sowie der Namen und Anschriften der Arbeitskräfte)? Vergab sie ihrerseits – außer an P1 und P2 - Aufträge an Subunternehmen? Wenn ja – bitte um Angabe von Namen und Anschriften der Subunternehmer der Fa. W.*

*10. Laut den vorliegenden Vereinbarungen zwischen der Fa. N und der Fa. W hatten die Gesellschafter der Fa. W – außer bei schriftlicher Zustimmung der Fa. N – die ihnen erteilten Aufträge persönlich auszuführen.*

*Unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfang war den Gesellschaftern eine Vertretung erlaubt? War die Fa. N im Falle einer Stellvertretung jedenfalls zu verständigen?*

*War demnach für die Vereinbarungen über die Vergabe von Subunternehmerleistungen, abgeschlossen zwischen der Fa. W und P1 und P2, die Zustimmung der Fa. N erforderlich? Wenn ja, bitte um Vorlage der entsprechenden Erklärungen.*

*11. Welche Regelungen wurden für den Krankheits- oder Urlaubsfall getroffen? Hatten die Gesellschafter der Fa. W selbst für eine Absicherung im Krankheitsfall zu sorgen?*

*12. Die Gesellschafter der Fa. W gaben im Zuge einer Befragung an, eine längere Abwesenheit melden zu müssen. Was ist unter einer "längeren Abwesenheit" zu verstehen, und wem war diese zu melden? War eine nicht längere Abwesenheit ohne Meldung zulässig?*

*13. Welche genauen Zeitvorgaben lagen für die drei oben genannten Bauvorhaben vor? Wann genau waren die vereinbarten Endtermine für diese Bauvorhaben? Waren auch Zwischentermine einzuhalten?*

*Wurden sämtliche Auftragsarbeiten der Fa. W zeitgerecht und ordnungsgemäß beendet? Falls nein, geben Sie bitte unter Anschluss entsprechenden Schriftverkehrs bekannt, welche Haftungen bzw. Vertragsstrafen gegenüber der Fa. W geltend gemacht worden sind.*

*Hatte die Fa. N für die drei genannten Bauvorhaben ein Pönale zu bezahlen?*

14. Erhielten die Gesellschafter der Fa. W einen Aufwands- und Spesenersatz für ihnen entstandene Aufwendungen (Reise-, Aufenthalts-, Verpflegungs- oder ähnliche Kosten)?

15. Wurden zwischen der Fa. N und der Fa. W – außer den drei angeführten – weitere Vereinbarungen über die Vergabe von Subunternehmerleistungen abgeschlossen?

Sofern Ihnen die Beantwortung einer oder mehrerer Fragen nicht möglich ist, nennen Sie bitte Namen und Anschrift(en) der zuständigen Ansprechperson(en) der Fa. N.

Ing. MW nahm am 9. März 2006 zu den einzelnen Punkten schriftlich wie folgt Stellung:

Zu Punkt 1: Er sei bei der Fa. N als Bauleiter beschäftigt. Sein Aufgabenbereich beinhaltete die komplette und selbstständige Abwicklung von Baustellen im kaufmännischen und technischen Bereich. Bei der Bw sei er als gewerberechtlicher Geschäftsführer für die Einhaltung sämtlicher baulicher Vorschriften, ÖNORMEN und die technische Beratung zuständig gewesen.

Zu Punkt 2: Er sei als Bauleiter der Fa. N auf der Baustelle Panoramahaus D und Hauptbahnhof F beschäftigt gewesen. Auf der Baustelle Europark S sei er als Vertretung des dort zuständigen Bauleiters Ing. Y zweimal anwesend gewesen. Die Bw sei auf den Baustellen Panoramahaus D, Hauptbahnhof F und Europark S als Subunternehmer der Fa. N tätig gewesen. P1 und P2 seien als Subunternehmer der Bw auf den drei Baustellen eingesetzt gewesen. Die Bw sei von Ende Mai bis Mitte September 2005, P1 und P2 seien von Ende Juni bis Mitte September 2005 auf der Baustelle Panoramahaus D im Einsatz gewesen. Von Ende September bis Mitte Oktober 2005 seien die polnischen Staatsbürger auf der Baustelle Hauptbahnhof F tätig gewesen. Auf der Baustelle Europark S hätten sie nur an einem Tag gearbeitet. Zu den Zeiten, als die obgenannten Firmen auf den Baustellen der Fa. N gearbeitet hätten, sei kein Personal der Fa. N dort anwesend gewesen. Auf allen drei Baustellen seien aber außer der Bw und den selbstständig tätigen P1 und P2 auch andere Subunternehmer beschäftigt gewesen.

Zu Punkt 3: Die Geschäftsanbahnung zwischen der Fa. N und der Bw sei über Initiative der Bw erfolgt. Der geschäftliche Kontakt sei durch persönliche Kontaktaufnahme, Besprechung, Ansicht der Pläne und technischen Unterlagen sowie das anschließende Angebot der Bw geknüpft worden.

Zu Punkt 4: Soweit ihm bekannt sei, habe die Bw bis zur Einstellung ihrer Tätigkeit ihre Dienste keinem anderen Unternehmen angeboten. Diese und deren Subunternehmer seien bis Ende 2005 mit den bereits angenommenen Aufträgen völlig ausgelastet gewesen und hätten keine weiteren Aufträge ausführen können. Die Bw habe aber geplant gehabt, im Winter 2005/2006 eine Bewerbungskampagne zu starten, um mehrere Firmen und Aufträge für den Frühling 2006 zu akquirieren. Ein entsprechendes Schreiben sei bereits verfasst worden. Da das Unternehmen im Oktober 2005 aber einen negativen Bescheid der Finanzbehörde

---

erhalten habe und dadurch die rechtliche Lage für mehrere Monate ungewiss gewesen sei, sei dieses Schreiben nicht mehr versendet worden.

Zu Punkt 5: Für die Preisgestaltung und Kalkulation seien die Gesellschafter der Bw verantwortlich gewesen. Seitens der Gesellschafter sei ihm mitgeteilt worden, dass sein Einblick in die Kalkulationsunterlagen insbesondere dann nicht erwünscht sei, wenn Aufträge für die Fa. N, bei der er hauptberuflich beschäftigt sei, durchgeführt würden.

Zu Punkt 6: Auf allen drei Baustellen seien nachweislich keine Poliere oder sonstiges Aufsichtspersonal der Fa. N anwesend gewesen. Die Tätigkeit der Bw sei somit nicht beaufsichtigt worden. Die An- oder Abwesenheit sei nicht kontrolliert worden. Die Gesellschafter hätten die Arbeiten als Unternehmer eigenverantwortlich durchgeführt. Ihnen sei auch überlassen gewesen, wann und in welchem Ausmaß sie die Bauleistungen erbracht hätten. Der Arbeitsablauf auf der Baustelle sei von den Gesellschaftern der Bw gemeinsam bestimmt worden, der genaue Ablauf sei ihm nicht bekannt. Die Planung, Vorbereitung und die Tagesabläufe auf der Baustelle hätten ausschließlich die Gesellschafter selbst bestimmt. Die Subunternehmer hätten sich lediglich an den Bauzeitplan bzw. den Bauablauf zu halten gehabt. Der Bauzeitplan und Bauablauf sei der Fa. N sowie allen für die Fa. N tätigen Subunternehmern vom Generalunternehmer bzw. Bauherrn vorgegeben gewesen. Den Gesellschaftern der Bw sowie P1 und P2 seien weder in organisatorischer noch fachlicher Hinsicht Weisungen erteilt worden. Die Fa. N habe weder eine laufende Kontrolle der durchgeführten Arbeiten vorgenommen noch bestimmte Arbeitszeiten, Mindestanwesenheitszeiten oder tägliche Zeiträume vorgegeben. Die Gesellschafter der Bw hätten ein wöchentliches Arbeitspensum von 50 bis 60 Stunden geleistet. Die Arbeitseinteilung der Bw sei von baustellentypischen Einflüssen wie beispielsweise dem Wetter, der Erbringung von Vorleistungen anderer Firmen, der Änderung von Bauzeitplänen seitens des Bauherrn oder Generalunternehmers, beeinflusst gewesen. Die Gesellschafter der Bw sowie P1 und P2 könnten durch Arbeitszeugnisse nachweisen, dass sie in ihrer Berufslaufbahn selber als Bauleiter bzw. Poliere tätig gewesen seien. G1 sei ein hoch qualifizierter Fachmann im Bereich Steinkunde (Natursteindenkmalschutz, Restaurierungsarbeiten, Steinhauer). G3 habe bereits in Polen ein eigenes Natursteinunternehmen geführt und in Spitzenzeiten bis zu 30 Leute beschäftigt gehabt. Es stehe daher außer Zweifel, dass die Firmen im Stande gewesen seien, als selbstständige Unternehmen sowohl im fachlichen wie auch im organisatorischen Bereich zu agieren.

Zu Punkt 7: Die Bw sei mit der Durchführung von Montagearbeiten beauftragt worden und habe über sämtliches Werkzeug – schwere und leichte Bohrhämmer, große und kleine Trockenschneidemaschinen, Messlatten, Schlauchwasserwagen usgl. – verfügen müssen. Die Fa. N habe der Bw aber einmalig eine "Extra Größe" Baustellenfräse beigestellt, da auf der

---

Baustelle Hauptbahnhof F aus mehreren Gründen – Termine, Arbeiten bei laufendem Bahnhofsbetrieb – das Schneiden sehr vieler Fassadenplatten vor Ort erforderlich gewesen sei. Diese Tätigkeit sei für Fassadenarbeiten untypisch, da normalerweise Platten mit exakter Länge und Breite geliefert würden und nur wenige Platten mittels einer Trockenschneidemaschine angepasst werden müssten. Auf diese Umstände habe die Bw, die eine "Extra Größe" Baustellenfräse nur dann angeschafft hätte, wenn sie diese voll weiter verrechnen hätte können, die Fa. N bei Abgabe des Angebotes hingewiesen. Die Bw habe damit argumentiert, dass sie derartiges Werkzeug in den nächsten Jahren wahrscheinlich auf keiner Baustelle mehr benötigen werde, weil dieses für Bodenarbeiten viel zu schwer und umständlich und für Fassadenarbeiten im Regelfall nicht erforderlich sei. Die Fa. N habe daraufhin eine entsprechende Baufräse besorgt, da dieses Unternehmen auf Grund seiner Größe ein derartiges Gerät am ehesten wieder benötige. Die Fa. N könne dieses Gerät außerdem wesentlich günstiger kaufen als die Bw. Diese werde die Beistellung dieser Fräse durch den Auftraggeber bei ihrer Kalkulation berücksichtigen. Die Natursteinplatten seien auf allen drei Baustellen von der Fa. N geliefert worden.

Zur Gewährleistungspflicht sei anzumerken, dass die Fa. N das Material auf die Baustellen liefere. Die Bw müsse wie jeder Fachunternehmer im Stande sein, das gelieferte Material auf seine Beschaffenheit wie Risse, Adern oder Verfärbungsflecken sowie auf Maßtoleranzen zu prüfen. Der Subunternehmer habe selbst zu entscheiden, ob das gelieferte Material den ÖNORMEN entspreche und einwandfrei sei. Sofern das nicht der Fall sei, müsse die Bw das fehlerhafte Material bei der Fa. N reklamieren. Sollte der Subunternehmer die Qualitätskontrolle des Materials nicht ordnungsgemäß durchführen und fehlerhafte Platten einbauen, so treffe ihn für diese Platten eine Gewährleistungspflicht.

Zu Punkt 8: Er sei als Bauleiter bei den Bauvorhaben D und F für die Fa. N tätig gewesen. Das Bauvorhaben Europark S habe Ing. Y geleitet.

Zu Punkt 9: Die Bw habe bisher keine eigenen Arbeitskräfte eingestellt und mit Ausnahme von P1 und P2 keine Arbeiten an andere Subunternehmer vergeben.

Zu Punkt 10: Laut den zwischen der Bw und der Fa. N geschlossenen Verträgen sei der Bw erlaubt gewesen, ihrerseits Subunternehmer zu beschäftigen. Die Bw habe um Zustimmung der Fa. N ersucht. Diese habe Unterlagen wie Gewerbescheine, Versicherungsnummern und Steuernummern angefordert.

Zu Punkt 11: Mit der Bw als selbstständigem Unternehmen seien keine Regelungen betreffend Urlaub oder Krankheit der Gesellschafter getroffen worden.

Zu Punkt 12: Die Bw sei nicht verpflichtet gewesen, dem Auftraggeber eine kurze oder längere Abwesenheit ihrer Gesellschafter zu melden, sofern die Vertragserfüllung und die Einhaltung des Bauzeitplanes gewährleistet gewesen seien.

Zu Punkt 13: Die Fa. N habe die Baustelle Panoramahaus D entsprechend dem Bauzeitplan Ende Februar 2005 in Angriff genommen und Ende September fertig gestellt. Die Baustelle Bahnhof F sei Ende September begonnen und Anfang Dezember 2005 fertig gestellt worden. Auf der Baustelle Europark habe die Bw nur einen einzigen Tag, nämlich am 2. Oktober 2005, gearbeitet. Die Zwischentermine seien, wie auf Großbaustellen üblich, von den Auftraggebern oder den Generalunternehmern öfter geändert worden. Diese Terminänderungen seien an sämtliche am Bau beschäftigten Firmen weiter geleitet worden. Die Auftragsarbeiten der Bw seien zeitgerecht und ordnungsgemäß beendet worden. Beim Bauvorhaben Hauptbahnhof F habe die Fa. N die Bw auf Grund der Nichterteilung einer Steuernummer aufgefordert, die Baustelle sofort zu verlassen. Die Fa. N habe auch eine Pönalzahlung angedroht. Da diese jedoch auf Grund der zeitgerechten und ordnungsgemäßen Durchführung der drei genannten Bauvorhaben kein Pönale habe zahlen müssen, sei auch von der Bw keine Pönalzahlung eingefordert worden.

Zu Punkt 14: Die Bw habe keine der genannten Aufwendungen von der Fa. N ersetzt erhalten.

Zu Punkt 15: Zwischen der Fa. N und der Bw seien außer den drei angeführten Vereinbarungen keine weiteren Vereinbarungen über die Vergabe von Subunternehmerleistungen abgeschlossen worden.

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

- 1. Zu den vorliegenden Vereinbarungen über die Vergabe von Subunternehmerleistungen,*
- a) abgeschlossen zwischen der Fa. N als Auftraggeberin und der Fa. W als Auftragnehmerin, betreffend die Bauvorhaben Panoramahaus D, Hauptbahnhof F und Europark S bzw.*
- b) abgeschlossen zwischen der Fa. W als Auftraggeberin und P1 als Auftragnehmer betreffend das Bauvorhaben Hauptbahnhof F*
- c) abgeschlossen zwischen der Fa. W als Auftraggeberin und P2 als Auftragnehmer betreffend das Bauvorhaben Europark S*

*mögen folgende Unterlagen vorgelegt werden:*

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

*Leistungsausschreibungen,*

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

*Bestellscheine,*

*Kostenvoranschläge,*

*Bautagesberichte, Leistungsaufstellungen, Regiestundenlisten oder sonstige Arbeitsaufzeichnungen*

*sämtliche Rechnungslegungen seitens der Fa. W von P1 und P2 sowie alle seitens der Fa. N bzw. der Fa. W geleisteten Zahlungen.*

*2. Bot die Fa. W – außer der Fa. N – bzw. boten P1 und P2 – außer der Fa. W - ihre Dienste auch anderen Unternehmen an? Wenn ja, bitte um Angabe von Namen und Adressen dieser Unternehmen und Vorlage entsprechender schriftlicher Unterlagen/Aufzeichnungen bzw. nachweislicher Werbeeinschaltungen/Inserate.*

*3. Wurde der der Berufung betreffend die Fa. W beigelegte Werbebrief an potenzielle Auftraggeber verschickt? Wenn ja, bitte um Vorlage entsprechender Nachweise.*

*4. Wem oblag die Preisgestaltung bzw. Kalkulation für die Fa. W/P1 und P2? Bitte um Vorlage von Unterlagen, die Grundlage für die Preisgestaltung waren.*

*5. Die Gesellschafter der Fa. W/P1 und P2 gaben im Zuge einer Einvernahme an, dass sie bezüglich Arbeitszeit und -qualität durch den Polier der Fa. N kontrolliert worden seien und dieser sie auch angewiesen habe, wo auf der Baustelle sie arbeiten sollten.*

*Bitte um Angabe der Namen und der Anschriften der Poliere betreffend die Bauvorhaben Panoramahaus D, Hauptbahnhof F und Europark S.*

*Wie bzw. durch wen wurde der Arbeitsablauf strukturiert? Wie, nach welchen Kriterien und durch wen erfolgte die Arbeitseinteilung bzw. -aufteilung auf den Baustellen? Wer war für die reibungslose Zusammenarbeit verantwortlich? Waren die Gesellschafter der Fa. W bzw. P1 und P2 in den gesamten Arbeitsablauf eingegliedert?*

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

*Inwieweit unterlagen die Gesellschafter der Fa. W bzw. P1 und P2 Weisungen und Kontrollen (durch den Polier/Bauleiter, etc.)? Falls ein Anweisungsrecht bestand - wer hatte dieses, und welchen Inhalt hatte dieses Weisungsrecht? Erhielten die Gesellschafter der Fa. W bzw. P1 und P2 Anweisungen, welche Arbeiten zu welcher Zeit wo durchzuführen waren?*

*Erfolgte eine laufende Kontrolle der durchgeführten Arbeiten? Wenn ja – wem oblag dieses Kontrollrecht? Gab es – wenn ja, welche – Konsequenzen für die Gesellschafter der Fa. W bzw. P1 und P2, falls Arbeiten nicht ordnungsgemäß ausgeführt wurden?*

*6. Wie lange genau waren die Gesellschafter der Fa. W bzw. P1 und P2 auf den Baustellen jeweils beschäftigt?*

*7. Waren den Gesellschaftern der Fa. W/P1 und P2 bestimmte tägliche Arbeitszeiten vorgegeben? Gab es bestimmte Mindestanwesenheitszeiten oder einen täglichen Zeitrahmen, innerhalb welchem die Arbeiten durchzuführen waren? Welches wöchentliche Arbeitspensum leisteten die Gesellschafter/P1 und P2 im Durchschnitt? War eine Koordination mit anderen Auftraggebern erforderlich? Wodurch sonst wurde die Arbeitseinteilung der Gesellschafter beeinflusst?*

*8. Welche Regelungen wurden für den Krankheits- oder Urlaubsfall getroffen? Hatten die Gesellschafter der Fa. W/P1 und P2 selbst für eine Absicherung im Krankheitsfall zu sorgen?*

*9. Die Gesellschafter der Fa. W/P1 und P2 gaben im Zuge einer Befragung an, eine längere Abwesenheit melden zu müssen. Was ist unter einer "längeren Abwesenheit" zu verstehen, und wem war diese zu melden? War eine Abwesenheit, die nicht als eine "längere Abwesenheit" zu verstehen ist, jederzeit und ohne Verständigung der Auftraggeberin zulässig?*

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

10. Laut den vorliegenden Vereinbarungen zwischen der Fa. N und der Fa. W hatte die Auftragnehmerin – außer bei schriftlicher Zustimmung der Auftraggeberin – den Auftrag persönlich auszuführen. Unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfang war den Gesellschaftern eine Vertretung erlaubt? War die Auftraggeberin im Vertretungsfall jedenfalls zu informieren? Hatten P1 und P2 ihre Aufträge ebenfalls persönlich durchzuführen? Welche Vertretungsregeln wurden zwischen der Fa. W und P1 und P2 vereinbart? Bitte um Vorlage entsprechender diesbezüglicher Vereinbarungen.

11. Trifft es zu, dass den Gesellschaftern der Fa. W für die von ihnen erbrachten Subunternehmerleistungen zwar sämtliches Material, aber kein Werkzeug zur Verfügung gestellt worden ist?

Laut vorgelegter Liste befanden sich im Inventar der Fa. W Bohrhammer, Winkelschleifer und Schweißgeräte. Wurde im Falle der Verlegung von Platten die Schneidemaschine von der Fa. N zur Verfügung gestellt? Wurden die Platten von der Fa. W (diesfalls mögen entsprechende Rechnungen vorgelegt werden) oder von der Fa. N beigestellt?

Hatte die Fa. W – abgesehen von dem o.a. Werkzeug – weiteres Betriebsvermögen? Wenn ja, welches und in welcher Höhe?

Wer stellte P1 und P2 Material zur Verfügung? Sofern dieses selbst beschafft oder von der Fa. W beigestellt wurde, bitte um Vorlage diesbezüglicher Rechnungen.

Wie ist es zu verstehen, dass P1 und P2 zwar mit der Fa. W Vereinbarungen über die Vergabe von Subunternehmerleistungen (Hauptbahnhof F, Europark S) abgeschlossen haben, im Zuge einer Befragung aber die Fa. N als ihre Auftraggeberin nannten und weiters angaben, Arbeitsmaterial von der Fa. N zur Verfügung gestellt bekommen zu haben?

12. Laut den vorliegenden Vereinbarungen betreffend die Vergabe von Subunternehmerleistungen traf die Gesellschafter der Fa. W/P1 und P2 eine Gewährleistungspflicht insoweit, als diese auch für die einwandfreie Beschaffenheit aller von ihnen verwendeten Materialien und Baustoffe hafteten. Wie ist diese Gewährleistungspflicht zu verstehen, wenn das Material von der Fa. N zur Verfügung gestellt worden ist?

13. Beauftragte die Fa. W ihrerseits – ausgenommen P1 und P2 – weitere Subunternehmer? Wenn ja, bitte um Angabe der Namen und Anschriften dieser Unternehmen.

14. Hatte die Fa. W – außer Ing. MW, der als gewerberechtlicher Geschäftsführer mit 20 Wochenstunden angestellt war – weitere Arbeitnehmer? Falls ja, mögen diese unter Angabe des Namens und der Anschrift genannt werden.

15. Der vorliegende Gesellschaftsvertrag sieht eine einvernehmlich zu treffende Regelung hinsichtlich Entnahmen vor. Wurde eine diesbezügliche Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern getroffen? Wenn ja, bitte um Vorlage dieser Vereinbarung.

16. Wurden sämtliche Auftragsarbeiten der Fa. W zeitgerecht und ordnungsgemäß beendet? Falls nein, möge unter Anschluss des entsprechenden Schriftverkehrs bekannt gegeben werden, welche Haftungen bzw. Vertragsstrafen gegenüber der Fa. W geltend gemacht worden sind.

Hatte die Fa. W wegen nicht fristgerechter Fertigstellung ihres Auftrages betreffend die Baustelle in F, wie in der Berufung angeführt, ein Pönale zu bezahlen? Falls ja, bitte um Vorlage des entsprechenden Schriftverkehrs.

17. Die Fa. W verfügte über ein Firmenfahrzeug. Arbeiteten die Gesellschafter der Fa. W stets zu denselben Zeiten auf derselben Baustelle? Falls nein, wie erfolgte deren Beförderung zur jeweiligen Baustelle?

P1 und P2 gaben im Zuge einer Befragung an, über kein eigenes Firmenfahrzeug zu verfügen. Wie erfolgte deren Beförderung zu den diversen Baustellen?

18. Erhielten die Gesellschafter der Fa. W/P1 und P2 einen Aufwands- und Spesenersatz für entstandene Aufwendungen (Reise-, Aufenthalts-, Verpflegungs- oder ähnliche Kosten)?

19. Die Erfolgsrechnung der Fa. W zum 31. August 2005 enthält u.a. das Aufwandskonto "Reisespesen Dienstgeber Inl" mit einem Betrag von 6.218,29 €. Welche Beträge wurden hier verbucht?

20. Sind von den Ihrer Steuerberatungsgesellschaft seitens P1 und P2 und der Fa. W erteilten Vollmachten auch Zustellvollmachten umfasst?

21. Hatten die Gesellschafter der Fa. W/P1 und P2 Einkünfte aus anderen Tätigkeiten? Falls ja, bitte um Bekanntgabe der Art und Höhe dieser Einkünfte.

22. Wurden zwischen der Fa. N und der Fa. W – außer den drei angeführten – weitere Vereinbarungen über die Vergabe von Subunternehmerleistungen abgeschlossen?

Wurden zwischen der Fa. W und P1 bzw. P2 – außer den angeführten – weitere Vereinbarungen über die Vergabe von Subunternehmerleistungen abgeschlossen?

Die steuerliche Vertreterin nahm am 6. März 2006 dazu schriftlich wie folgt Stellung:

Punkt 1: Die Kontaktaufnahme mit der Fa. N sei von Seiten der Bw persönlich und mündlich erfolgt. Die Leistungsbeschreibungen für die Bauvorhaben Panoramahaus D, Hauptbahnhof F und Europark S lägen in Kopie bei.

Die beigefügten Leistungsausschreibungen der Fa. N für Steinverlegearbeiten für die Bauvorhaben Panoramahaus D vom 25. Juni 2005, Hauptbahnhof F vom 2. August 2005 und Europark S vom 30. September 2005 enthalten den Passus, dass das Steinmaterial und sämtliche Verlegermaterialien wie Kleber, Zement usgl. von der Fa. N geliefert würden. Diesen Leistungsausschreibungen sind Namen und Adresse der Fa. N vorangestellt, während sie von G3 – ohne Beifügung von Namen und Anschrift der Bw - unterschrieben sind.

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

Eine Kopie der Bestellscheine liege ebenso bei wie Kopien sämtlicher Ausgangsrechnungen und der Umsatzlisten der Bankkonten der Bw und von P1 und P2.

Diesen Bestellscheinkopien ist zu entnehmen, dass die Bestellung der Bw für Arbeiten bei den Bauvorhaben D und F seitens der Fa. N durch Ing. MW erfolgte.

Die steuerliche Vertreterin legte der Rechtsmittelbehörde nachfolgende Rechnungskopien vor, wobei sich die Rechnungssumme jeweils unter Abzug eines 10- bzw. 5%igen Haftrücklasses versteht und auf sämtlichen Rechnungen als Rechnungslegerin die Bw und als Rechnungsempfängerin die Fa. N aufscheinen:

a) 1. Teilrechnung Nr. 1/06 vom 20.6.2005, Panoramahaus D, Leistungszeitraum Juni 2005, 6.075,00 €;

b) 2. Teilrechnung Nr. 2/07 vom 5.7.2005, Panoramahaus D, Leistungszeitraum Juni und Juli 2005, 6.075,00 €;

c) 3. Teilrechnung Nr. 3/07 vom 18.7.05, Panoramahaus D, Leistungszeitraum Juli 2005, 10.350,00 €;

d) 4. Teilrechnung 4/08 vom 3.8.2005, Panoramahaus D, Leistungszeitraum August 2005, 4.950,00 €;

e) 4. Teilrechnung 5/09 vom 2.9.2005, Panoramahaus D, Leistungszeitraum August und September 2005, 10.380,60 €;

f) 5. Teilrechnung Nr. 6/09 vom 14.9.2005, Panoramahaus D, Leistungszeitraum September 2005, 4.783,50 €;

g) Schlussrechnung Nr. 10/10 vom 5.10.2005, Panoramahaus D, Leistungszeitraum September 2005, 44.981,55 €;

h) 1. Teilrechnung Nr. 7/10 vom 2.10.2005, Hauptbahnhof F, Leistungszeitraum Oktober 2005, 2.520,00 €;

i) 2. Teilrechnung Nr. 9/10 vom 2.10.2005, Hauptbahnhof F, Leistungszeitraum Oktober 2005, 4.626,00 €;

j) 3. Teilrechnung Nr. 11/10 vom 20.10.2005, Hauptbahnhof F, Leistungszeitraum Oktober 2005, 5.515,20 €;

k) 1. Rechnung Nr. 8/10 vom 4.10.2005, Europark S, Leistungszeitraum Oktober 2005, 2.565,00 €;

Auf den dem Antwortschreiben vom 6. März 2006 weiters beigefügten Rechnungen scheint als Leistender in allen Fällen P2 und als Leistungsempfängerin auf der Rechnung vom 5. Oktober 2005 die Fa. N, auf den übrigen vier Rechnungen die Bw auf:

a) 1. Rechnung Nr. 1/08/05 vom 28. August 2005 betreffend Bauvorhaben D über 1.099,00 €;

b) 1. Rechnung Nr. 1/10/05 vom 5. Oktober 2005, Panoramahaus D, Leistungszeitraum Oktober 2005, 750,00 €;

c) Rechnung Nr. 2/10/05 vom 6. Oktober 2005, Hauptbahnhof F, 1.000,00 €;

d) Rechnung Nr. 3/10/05 vom 10. Oktober 2005, Hauptbahnhof F, 365,00 €;

e) Rechnung Nr. 4/10/05 vom 12. Oktober 2005, Europark S, 204,75 €.

Auf den ebenfalls beigelegten, von P1 ausgestellten Rechnungen scheint wiederum auf der Rechnung vom 5. Oktober 2005 die Fa. N als Leistungsempfängerin auf, auf den übrigen vier Rechnungen die Bw:

---

- a) 1. Rechnung Nr. 1/08/05 vom 29. August 2005, Panoramahaus D, 1.706,00 €;
- b) Rechnung Nr. 1/10/05 vom 5. Oktober 2005, Panoramahaus D, Leistungszeitraum Oktober 2005, 750,00 €
- c) Rechnung Nr. 2/10/05 vom 6. Oktober 2005, Bauvorhaben F, Leistungszeitraum Oktober 2005, 1.000,00 €;
- d) Rechnung Nr. 3/10/05 vom 10. Oktober 2005, Bauvorhaben F, Leistungszeitraum Oktober 2005, 390,00 €;
- e) Rechnung 4/10/05 vom 12. Oktober 2005, Europark S, 204,75 €.

Punkt 2: Die Bw wie auch P1 und P2 seien im Jahr 2005 völlig mit den Großaufträgen der Fa. N ausgelastet gewesen. Weitere Aufträge hätten sie auf Grund mangelnder Kapazitäten nicht annehmen können. Sie hätten geplant, in der Winterperiode ihre Dienste aktiv diversen Unternehmen anzubieten. Dies sei zurzeit aber nicht möglich, da bis dato keine Steuernummer vergeben worden sei und die Auftraggeber die UID-Nummer verlangen würden.

Punkt 3: Der beigelegte Werbebrief sei an keine potenziellen Auftraggeber mehr versendet worden, da die Gesellschafter der Bw und P1 und P2 nach dem Erhalt der Bescheide über die Nichtvergabe einer Steuernummer nicht mehr in Österreich gearbeitet hätten. Alle Beteiligten wollten Rechtssicherheit haben und in Österreich steuerlich als Unternehmer anerkannt werden, ehe sie am Markt auftreten und ihre Leistungen anbieten würden. Gespräche mit dem OÖ Telefonbuchverlag seien aber bereits geführt worden, um im nächsten Telefonbuch von FU eine Annonce zu schalten.

Punkt 4: Die Kalkulationen der Baustellen und Aufträge seien von den Gesellschaftern der Bw und P1 und P2 durchgeführt worden. Die Kalkulation der Bw für die Baustellen liege in polnischer Sprache bei.

Punkt 5: Auf den Baustellen Panoramahaus D, Hauptbahnhof F und Europark S seien keine Poliere und Bauleiter der Fa. N anwesend gewesen. Einmal wöchentlich sei eine Besprechung zwischen Bauherr und Subunternehmer abgehalten worden, bei welcher der Baufortschritt (die Einhaltung von Terminen usw.) und die Qualität der Verarbeitung besprochen worden seien. Kontrollen bezüglich Qualität der Verlegung seien durchgeführt worden, wobei allerdings jeder Bauherr die Arbeiten der beauftragten Unternehmen hinsichtlich Qualität und Termineinhaltung kontrolliere. Die Gesellschafter der Bw und P1 und P2 seien selbst für den reibungslosen Ablauf der Arbeiten verantwortlich gewesen. Die Materialbestellungen und Liefertermine seien von diesen an ihre Auftraggeber weiter gegeben worden. Seien das zu verlegende Material, Kleber oder andere Hilfsmaterialien zu Ende gegangen, sei dieses

Material von den angeführten Personen rechtzeitig zu bestellen gewesen. Die Verlegearbeiten hätten sich am gesamten Baustellenablauf orientiert. Die Arbeiten auf derartigen Großbaustellen müssten "Hand in Hand" funktionieren. Sei beispielsweise ein Unternehmen mit dem Unterbau fertig gewesen, habe erst nach einer gewissen Wartezeit (Trocknungszeit) mit den Verlegearbeiten begonnen werden können. Die gesamte Koordination mit den anderen Firmen hätten die Gesellschafter der Bw und P1 und P2 selbst übernehmen müssen. Alle beteiligten Firmen, die diese Projekte betreut hätten, seien der Oberaufsicht des Bauherrn und deren Bauleiter unterlegen, und diese hätten auch hinsichtlich der Qualität und Termine Vorgaben gemacht. Gegenüber den Gesellschaftern der Bw und P1 und P2 habe kein Weisungsrecht bestanden, da diese für die Abwicklung der Baustellen alleine verantwortlich gewesen seien. Wären die Arbeiten nicht ordnungsgemäß durchgeführt worden – was nicht vorgekommen sei – hätten die Gesellschafter der Bw und P1 und P2 die Mängel auf eigene Rechnung beheben müssen. Laut Angaben der Fa. N würden Mängelbehebungen schriftlich an die Subunternehmer gestellt.

Punkt 6: Die Gesellschafter der Bw seien ab 19. Mai auf den Baustellen – vor Gründung der Gesellschaft noch als Einzelunternehmer - tätig gewesen. P1 und P2 seien ab 29. Juni 2005 selbstständig in Österreich tätig gewesen. Ab dem Zeitpunkt der Bescheidzustellungen betreffend die Nichtvergabe der Steuernummern hätten diese ihre Tätigkeit in Österreich eingestellt.

Punkt 7: Weder die Gesellschafter der Bw noch P1 und P2 seien an Arbeitszeiten im Sinne eines Angestellten gebunden gewesen. Die Arbeitszeiten hätten sich am Baufortschritt der vorgelagerten Arbeiten und an den Terminen für nachgelagerte Arbeiten orientiert. Pro Woche seien daher unterschiedlich viele Stunden gearbeitet worden. Gegenüber dem Auftraggeber sei ein Werk und keine Anwesenheitszeit geschuldet worden.

Punkt 8: Regelungen für den Krankheits- oder Urlaubsfall seien nicht getroffen worden. Die Gesellschafter der Bw sowie P1 und P2 hätten die termingerechte Ablieferung eines Werkes geschuldet. Wären sie krank geworden, hätten sie eigenverantwortlich für Ersatz sorgen müssen.

Punkt 9: Die Gesellschafter der Bw sowie P1 und P2 hätten längere Abwesenheitszeiten grundsätzlich nicht melden müssen. Wären diese Personen längere Zeit von der Baustelle abwesend gewesen, hätten die Projekte nicht zeitgerecht umgesetzt werden können. Ein derartiger Terminverzug wäre den Bauherrn bzw. Auftraggebern selbstverständlich zu melden gewesen. Zweckdienliche Unterlagen über Umfang und Art eines Kontroll- oder Weisungsrechtes durch den Auftraggeber könnten nicht vorgelegt werden, da es keine gebe.

---

Punkt 10: Eine Vertretung sei grundsätzlich immer erlaubt gewesen. Sei der Auftrag nicht persönlich durchgeführt worden, so sei dies dem Auftraggeber zu melden gewesen, damit dieser den neuen Ansprechpartner habe eruieren können. Kopien der Meldungen der Bw an die Fa. N über die Bestellung der Subunternehmer P1 und P2 lägen bei.

Dem beigefügten Schreiben ist zu entnehmen, dass die Bw der Fa. N am 30. Juni, 10. August und 30. September 2005 mitgeteilt hat, für die Ausführung der Arbeiten (Verfügung von Platten) bei den Bauvorhaben Panoramahaus D, Bahnhof F und Europark S P1 und P2 als Subunternehmer bestellt zu haben.

Punkt 11: Den Gesellschaftern der Bw sei das Material von ihren Auftraggebern zur Verfügung gestellt worden, während sie das Werkzeug selbst gehabt hätten. Die Platten habe ebenfalls die Fa. N beigestellt. In F sei eine Fassade verarbeitet worden, für die eine Schneidemaschine notwendig gewesen sei. Laut beiliegendem Brief (Kopie) habe die Bw diese Maschine von der Fa. N angefordert. Die Bw habe außer den angeführten Werkzeugen Handys im Betriebsvermögen gehabt und ein Auto geleast. Das von P1 und P2 verarbeitete Material habe ebenfalls die Fa. N zur Verfügung gestellt. Durch Übersetzungsprobleme bzw. da die Frage falsch verstanden worden sei, sei es bei der Befragung zu dieser Aussage gekommen. Das Arbeitsmaterial habe zwar die Fa. N zur Verfügung gestellt, doch hätten P1 und P2 mit der Bw Subunternehmerverträge geschlossen.

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

Die Fa. N habe das Material angeliefert. Bevor dieses verarbeitet worden sei, hätten die Gesellschafter der Bw bzw. P1 und P2 dieses hinsichtlich der Qualität überprüfen müssen. Nur Material mit einwandfreier Beschaffenheit hätte verlegt werden dürfen. Soweit fehlerhaftes Material verlegt worden wäre, hätten die angeführten Personen dieses Material auf eigene Rechnung wieder entfernen müssen. Sei das Material ungeeignet gewesen, hätte es bei der Fa. N reklamiert werden müssen.

Punkt 13: Die Bw habe außer P1 und P2 keine Subunternehmer gehabt.

Punkt 14: Ing. MW sei der einzige Angestellte der Bw gewesen.

Punkt 15: Die Gesellschafter der Bw hätten am 17. Juni 2005 vereinbart, dass jeder Gesellschafter einen monatlichen Gewinn vorweg von 800,00 € erhalte. Der Restgewinn bzw. Restverlust sei am Jahresende nach dem Beteiligungsverhältnis aufzuteilen gewesen. Eine Kopie der Vereinbarung liege bei, wobei das unterschriebene Original noch vorgelegt werden könne.

Punkt 16: Bis zum Erhalt des Bescheides über die Nichtvergabe einer Steuernummer seien alle Aufträge zeitgerecht erfüllt worden. Als der Auftraggeberin der Bescheidinhalt bekannt gegeben worden sei, habe die Fa. N die Gesellschafter der Bw sowie P1 und P2 von der Baustelle verwiesen.

Punkt 17: Derzeit besitze die Bw ein Firmenfahrzeug. Da alle Gesellschafter auf einer Baustelle gearbeitet hätten, seien bisher nicht mehr Fahrzeuge notwendig gewesen. Sollten mehrere unterschiedliche Aufträge angenommen werden, müssten zusätzliche Autos angeschafft bzw. geleast werden. P1 und P2 besäßen kein eigenes Fahrzeug, da sie mit den Gesellschaftern der Bw vereinbart hätten, mit diesen zur Baustelle fahren zu können. Die Kosten seien in der Preiskalkulation berücksichtigt worden.

Punkt 18: Die Gesellschafter der Bw und P1 und P2 hätten keine wie immer gearteten Aufwandsersätze erhalten, sodass sie auch diese Kosten in ihre Preiskalkulation einbezogen hätten.

Punkt 19: Das Kontoblatt "Reisespesen Dienstgeber Inl." liege bei.

Aus diesem Kontoblatt ergibt sich, dass hier die Wohnungs- bzw. Nächtigungskosten der Gesellschafter während ihres Aufenthaltes auf den diversen Baustellen verbucht worden sind.

Punkt 20: Der steuerlichen Vertreterin sei in keinem Fall Zustellvollmacht erteilt worden.

Punkt 21: Die Gesellschafter der Bw sowie P1 und P2 hätten im Jahr 2005 nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

Punkt 22: Weitere Vereinbarungen über Subunternehmerleistungen seien nicht abgeschlossen worden.

Am 16. Februar 2006 ersuchte die Referentin die Wirtschaftskammer Oberösterreich um Beantwortung nachfolgender Fragen:

1. *Handelt es sich bei dem Gewerbe "Verfugen von keramischen Fliesen, Kunststein- und Natursteinplatten" um ein so genanntes freies Gewerbe bzw. sind für die Erlangung einer derartigen Gewerbeberechtigung bestimmte Kenntnisse und Fähigkeiten erforderlich?*
2. *Ist Ihnen bekannt, ob es in der Baubranche tatsächlich üblich ist, dem Subunternehmer das Arbeitsmaterial zur Verfügung zu stellen?*
3. *Können Sie mitteilen, ob eine Preisgestaltung in der Form, dass für das Verfugen von Platten zwischen 3,50 € und 5,00 €/m<sup>2</sup>, für Verfugungsarbeiten in Regie 22,00 €/Stunde und für die Fugensanierung 15,00 €/m<sup>2</sup> berechnet werden, branchenüblich ist?*
4. *Ist es Ihres Wissens nach branchenüblich, für die Verlegung von Platten (Verlegen und Verfugen) auf dem Boden 17,00 €/m<sup>2</sup>, für die Stufenverlegung 20,00 €/m und für die Fassadenverlegung 48,00 €/m<sup>2</sup> zu verrechnen?*
5. *Hat sich im Bereich Bau bzw. Innenausbau ein vorherrschender Entlohnungsmodus eingebürgert (Verrechnung nach m<sup>2</sup>, Stunden, Baustelle, etc.)?*

---

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

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

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

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

Verfugen von Platten: 7,00 € bis 10,00 €/m<sup>2</sup>

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

Fugensanierung: 15,00 €/m<sup>2</sup>

Ad 4.) Übliche Preise seien ferner:

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

Stufenverlegung: 20,00 € bis 25,00 €

Fassadenverlegung: 48,00 €

Ad 5.) Überwiegend erfolge die Verrechnung von Leistungen nach m<sup>2</sup>, während Regiestunden nach tatsächlich erbrachten Stunden abgerechnet würden.

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

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

DI P teilte dazu mit, dass betreffend das Panoramahaus D Auftraggeberin die Fa. X1 GmbH, Adresse1, gewesen sei und dort als weitere Firmen die Fa. P&K Steinmetz-OEG, Adresse2, die Fa. X2, Adresse3, sowie die Fa. X3, Adresse4, gearbeitet hätten.

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

Auftraggeberin beim Europark S sei die Fa. Europark X4 GmbH, Adresse6, gewesen. Dort seien die Firmen X5 KEG, Adresse7, X6, Adresse8, sowie X7 GmbH, Adresse9, anwesend gewesen.

Anzumerken ist dazu, dass eine Fa. X1 GmbH an der angegebenen Adresse steuerlich nicht geführt ist. Eine Firma "X6" war nur an der Adresse Adresse10, auffindbar, und an der Adresse Adresse7, ist eine Firma mit dem Namen MM KEG ansässig, über deren Vermögen allerdings am 29. Dezember 2005 das Konkursverfahren eröffnet worden ist.

In der Folge befragte die Referentin die Unternehmen X2 und X3, die laut Angaben des DI P auf der Baustelle Panoramahaus D ebenfalls mit der Verlegung von Fliesen und Natursteinen beschäftigt waren, schriftlich als Auskunftspersonen und ersuchte diese, zu nachfolgenden Fragen Stellung zu nehmen:

- 1) *Welche Arbeiten führten die Firmen X2 und X3 dort aus?*
- 2) *Waren die Firmen X2 und X3 dort ebenso wie die Fa. W und P1 und P2 als Subunternehmer (wenn ja, welcher Firma) beschäftigt? Falls ja, erhielten die Firmen X2 und X3 für die von ihnen erbrachten Subunternehmerleistungen Material und/oder Werkzeug durch ihren Auftraggeber zur Verfügung gestellt oder hatten sie dieses selbst bereit zu stellen? Um welches Material und/oder Werkzeug handelte es sich genau, falls die Firmen X2 und X3 Material und/oder Werkzeug von ihrem Auftraggeber zur Verfügung gestellt erhielten?*
- 3) *Wer (bitte Angabe von Namen und Anschrift) war auf dieser Baustelle Polier?*
- 4) *Hatten G1, G2, G3, G4, P1 und P2 Ihrer Wahrnehmung nach genauso den Anweisungen des Poliers (z. B. wann wo auf der Baustelle welche Arbeit durchzuführen war) Folge zu leisten wie die anderen Arbeiter auch, oder waren diese im Gegensatz zu den anderen Arbeitnehmern in ihren Entscheidungen frei?*
- 5) *Wurden die auf der Baustelle anwesenden Arbeiter gleichermaßen beaufsichtigt oder bestanden für die genannten Personen für Sie wahrnehmbare Ausnahmen?*
- 6) *Hatten die genannten Personen Ihres Wissens nach die gleiche Arbeitszeit wie die anderen Arbeitnehmer auch, oder konnten diese nach ihrem Gutdünken kommen und gehen?*
- 7) *Erfolgte die Arbeitseinteilung für alle auf der Baustelle anwesenden Arbeiter gleichermaßen? War diese Arbeitseinteilung Ihres Wissens nach auch für die genannten Personen zu beachten?*
- 8) *Wurde die Anwesenheit bzw. Arbeitszeit der Beschäftigten der Firmen X2 und X3 kontrolliert? Wenn ja, von wem? Unterlagen Ihrer Wahrnehmung nach auch die sechs genannten polnischen Staatsbürger dieser Kontrolle oder waren diese davon ausgenommen?*
- 9) *Gibt es Bautagesberichte, Leistungsaufstellungen, Regiestundenlisten oder sonstige Arbeitsaufzeichnungen, in welchen die erbrachten Leistungen dokumentiert sind?*

10) *Gab es auf der Baustelle jemanden, dem die Planung, Vorbereitung und Koordination des gesamten Tagesablaufes, unter Einschluss aller auf der Baustelle beschäftigten Arbeiter, oblag? Geben Sie bitte Namen und Anschrift dieser Person bekannt. Waren von dieser Planung Ihrer Wahrnehmung nach auch die genannten Personen erfasst?*

11) *Unterschied sich die Tätigkeit und die Stellung der genannten polnischen Staatsbürger in irgendeiner Weise von den Arbeiten, die die anderen auf der Baustelle anwesenden Personen zu verrichten hatten? Wenn ja, inwiefern?*

12) *Bestanden für die genannten Personen – im Vergleich zu den anderen auf der Baustelle anwesenden Arbeitern - andere für Sie wahrnehmbare Besonderheiten? Gab es für Sie irgendwelche Indizien dafür, dass diese nicht als Arbeitnehmer der Fa. N, sondern selbstständig beschäftigt gewesen sind? Wenn ja, welche?*

X2 teilte dazu mit, dass er von 10. April bis 6. Mai 2005 – somit entgegen den Angaben von DI P nicht gleichzeitig mit den Gesellschaftern der Bw, die laut eigenen Angaben erst am 16. Mai 2005 nach Österreich gekommen waren – in D beim Bauvorhaben Panoramahaus für die Fa. N tätig gewesen sei. Die 4. bis 7. sowie 11. und 12. Frage könne er nicht beantworten. Er habe Böden verlegt (Punkt 1.). Während er das Werkzeug immer selber zur Verfügung stellen müsse, sei das Material von der Fa. Naturstein beigestellt worden (Punkt 2.). Ein Polier sei nicht anwesend gewesen (Punkt 3.), und er sei auch nicht kontrolliert worden (Punkt 8.). Bautagesberichte habe es gegeben (Punkt 9.). Zu Frage 10. gab der Befragte "wurde nicht kontrolliert" an.

X3 beantwortete die an ihn gerichteten Fragen nicht.

Mit neuerlichem Ergänzungersuchen vom 6. Juli 2006 ersuchte die Referentin G3 für die Bw, nachfolgende Fragen zu beantworten:

1) *Laut Auskunft Ihrer steuerlichen Vertretung sind die vier Gesellschafter der Fa. W derzeit als Schlüsselarbeitskräfte in Österreich beschäftigt. Für welchen Zeitraum wurden diese Bewilligungen erteilt? Bitte um Vorlage der entsprechenden Bewilligungen.*

2) *Für welches Unternehmen – bitte um Angabe der genauen Bezeichnung und Anschrift – sind die Gesellschafter derzeit tätig? Welche Tätigkeit wird derzeit ausgeübt? Wie ist Ihre Arbeitszeit (wie viele Stunden täglich, Arbeitsbeginn und -ende täglich)? Geben Sie bitte genau an, auf welchen Baustellen und wie lange die Gesellschafter bisher als Schlüsselarbeitskraft gearbeitet haben.*

3) *Inwieweit unterscheidet sich die derzeitige Tätigkeit von der, die die Gesellschafter der Fa. W ausgeübt haben? Bitte um detaillierte Beschreibung der Tätigkeitsunterschiede.*

4) *An welcher österreichischen Adresse sind die vier Gesellschafter seit Ihrer Tätigkeit als Schlüsselarbeitskräfte gemeldet? Erfolgte eine behördliche Meldung? Wurden Mietverträge abgeschlossen?*

5) *Die Fa. W gab an, Ihren Firmensitz in K, zu haben. Wie viele Räumlichkeiten standen den vier Personen der Gesellschaft zur Verfügung? War der Firmensitz für Außenstehende erkennbar? Wenn ja, wodurch? Befanden sich an dieser Adresse mehrere Unternehmen? Wenn ja, bitte genaue Bezeichnung dieser Firmen. Wer – bitte genaue Namensbezeichnung und Anschrift – vermietete die Räumlichkeiten an die Fa. W bzw. an die vier Gesellschafter der OEG?*

6) In der Berufung vom 27. Oktober 2005 wurde vorgebracht, dass die Beiträge zur Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft ordnungsgemäß bezahlt worden seien. Bitte um Vorlage der Belege bzw. Belegkopien.

Laut den vorliegenden Vereinbarungen über die Erbringung von Subunternehmerleistungen für die Fa. N waren die vier Gesellschafter von Ende Mai bis Mitte September 2005 auf der Baustelle Panoramahaus D und von Ende September bis Mitte Oktober 2005 auf der Baustelle Hauptbahnhof F beschäftigt.

7) Welche Unternehmen waren in diesen Zeiträumen dort gleichzeitig mit Ihnen beschäftigt? Wer war jeweils Generalunternehmer? Falls Ihnen dies nicht bekannt oder nicht mehr in Erinnerung ist, nennen Sie bitte die Person, die darüber Auskunft geben kann.

8) Wem oblag für die Baustellen Panoramahaus D und Hauptbahnhof F die Koordination des Tagesablaufes bzw. der auf den beiden Baustellen tätigen Personen?

9) Legen Sie bitte entsprechende Zeitaufzeichnungen vor, aus denen ersichtlich ist, an welchen Tagen und in welchem täglichen zeitlichen Ausmaß die Gesellschafter jeweils auf den beiden genannten Baustellen beschäftigt gewesen sind.

10) Die Fa. W schloss als Auftraggeberin mit P1 und P2 am 30. September bzw. am 1. Oktober 2005 Vereinbarungen über die Vergabe von Subunternehmerleistungen. Legen Sie bitte diese Leistungen betreffend sämtliche Auftragsvergaben, Rechnungen und Zahlungsbelege zur Einsichtnahme vor.

11) Da Sie der Steuerberatungskanzlei Marksteiner & Partner keine Zustellvollmacht erteilt haben, werden Sie gebeten, bekannt zu geben, welcher der vier Gesellschafter zur Empfangnahme von Schriftstücken für die Fa. W ermächtigt ist.

Dieses Ergänzungersuchen beantwortete die steuerliche Vertreterin mit dem Hinweis, dass die Bw und P1 und P2 der Kanzlei ab sofort Zustellvollmacht erteilt hätten.

Ad 1) Die Beschäftigungsbewilligungen für die sechs polnischen Staatsbürger lägen bei.

Ad 2) Die Antwort auf diese Frage möge aus den Beschäftigungsbewilligungen entnommen werden. Die betroffenen Personen würden zu den durch die Beschäftigungsbewilligung auferlegten Konditionen eingesetzt und bezahlt. Einsatzgebiete seien vor allem das Z1, das Z2 und eine Baustelle in G gewesen. Das Entgelt sei entsprechend der KV-Erhöhung angepasst worden. Die Fa. P&K Steinmetz OEG sei mit 5. Juli 2006 in K&P Steinmetz OEG umbenannt worden (FN 2).

Ad 3) Die Tätigkeit als Angestellter unterscheide sich nicht von der Tätigkeit als Selbstständiger. Es handle sich vor allem um klassische Steinmetz- und Montagearbeiten für Steinfassaden. Als nichtselbstständige Arbeitnehmer seien die polnischen Staatsbürger allerdings nicht verpflichtet und nicht berechtigt, an Baubesprechungen teilzunehmen oder Verträge zu unterschreiben. Weiters hafteten sie nicht persönlich für die ausgeführten Arbeiten.

Ad 4) Der Arbeitgeber stelle den Arbeitnehmern in der Nähe der Baustelle Wohnungen zur Verfügung. Während der Arbeitszeit auf einer Baustelle wohnten die Personen am Arbeitsort, wogegen sie während der Zeit, wenn nicht gearbeitet werde, nach Polen zurückkehrten.

---

Derzeit sei wegen der Urlaubszeit ein Baustopp, weshalb die polnischen Staatsbürger sich in unbezahltem Urlaub befänden.

Ad 5) Der Bw sei in K ein ganzes Haus zur Verfügung gestanden. Die Vermieter der Liegenschaft seien AH und MH, Adresse 11. Das Anbot für den Mietvertrag habe das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern hinsichtlich der Vergebührungsprüfung geprüft. Die Steuererklärungen 2005 für AH und MH seien ebenfalls bereits erstellt worden. Die Vermietung sei dem Finanzamt bei Einzug der Bw gemeldet worden.

Ad 6) Die SVA-Auszüge der Gesellschafter lägen in Kopie bei. Alle Beträge seien ordnungsgemäß bezahlt worden. Derzeit seien die Gewerbeberechtigungen ruhend gemeldet.

Ad 7) Generalunternehmer auf der Baustelle F sei die Ö gewesen, auf der Baustelle D sei die Fa. X1 Generalunternehmer gewesen. Da auf diesen Baustellen, wie auf Großbaustellen üblich, sehr viele Firmen gearbeitet hätten, sei es nicht möglich, die Namen dieser Firmen zu nennen.

Ad 8) Jede Firma, so auch die Bw, sei für die Koordination des Tagesablaufes selbst verantwortlich gewesen. Wichtig sei lediglich gewesen, die Termine einzuhalten und die entsprechenden Tätigkeiten nach Baufortschritt zu beginnen und zu beenden.

Ad 9) Es gebe keine Zeitaufzeichnungen, da die Bw, wie in einem Werkvertragsverhältnis üblich, dem Auftraggeber zu einem bestimmten Zeitpunkt ein Werk geschuldet habe. Wichtig sei die Einhaltung von Terminen gewesen, gleichgültig, ob die Gesellschafter 20 oder fünf Stunden pro Tag gearbeitet hätten. Das Werk sei nicht nach Zeit, wie bei einem Dienstverhältnis üblich, sondern nach  $m^2$  abgerechnet worden. Dies sei, wie bereits in der Berufung angeführt, in der Branche üblich.

Ad 10) Von P1 und P2 erstellte, an die Bw gerichtete Ausgangsrechnungen lägen in Kopie bei. Zu beachten sei, dass bei den Rechnungen Haftrücklässe abgezogen worden seien. Dies würde eine Firma, die scheinselbstständig sei, keinesfalls so handhaben.

Fotos der Bauwerke, an denen die genannten Personen gearbeitet und Steinfassaden montiert hätten, lägen ebenfalls bei. Diese Tätigkeit sei anspruchsvoll und verlange ein entsprechendes Know-how. Eindeutig handle es sich dabei um keine Hilfstätigkeiten, wie dies beispielsweise beim Aufstellen von Gipswänden und bei Spachtelarbeiten der Fall sei.

Dem Schreiben wurde weiters eine Umsatzliste beigefügt, aus der vier ELBA-Überweisungen per 30. August 2005 von jeweils 683,50 € auf Grund von Vorschreibungen der SVA der gewerblichen Wirtschaft für das 3. Quartal 2005 ersichtlich sind.

Den an die Fa. P&K Steinmetz-OEG ergangenen Bescheiden des AMS F1 vom 1. März 2006 ist zu entnehmen, dass jener als Arbeitgeberin Beschäftigungsbewilligungen für G1, G2, G3, G4,

P1 und P2 für die berufliche Tätigkeit als Steinmetz für die Zeit vom 6. März 2006 bis 5. März 2007 erteilt worden sind. Das monatliche Entgelt beträgt 1.586,00 € brutto für eine Ganztagesbeschäftigung von 38,5 Stunden pro Woche.

Eine Anfrage beim zuständigen Gemeindeamt, ob dieses von der Gewerbeausübung der Bw durch das Anbringen einer Firmenfahne, durch Kontaktaufnahmen mit der Gemeinde u.ä.

Kenntnis erlangt habe, ergab, dass unbekannt sei, ob eine Firmenfahne vorhanden sei oder nicht. Eine Kontaktaufnahme mit der Gemeinde sei nur bei der Anmeldung erfolgt. Erst durch diverse Verständigungen über die Begründung einer Gewerbeberechtigung sei dem Gemeindeamt die Gewerbeausübung bekannt geworden. Den derzeitigen Aufenthalt der Gesellschafter der Bw kenne die Gemeinde nicht.

Eine Anfrage bei der für den Firmensitz der Bw zuständigen Dienststelle der Österreichischen Post AG, Zustellbasis F1, ob für den Postzusteller die Gewerbeausübung an der Adresse K, erkennbar gewesen sei, wurde dahingehend beantwortet, dass eine Gewerbeausübung nicht erkennbar gewesen sei.

Außer den bereits angeführten, liegen der Rechtsmittelbehörde darüber hinaus die nachfolgenden Rechnungen vor:

1. Teilrechnung Nr. 1/05 von G4 vom 27.5.2005, Panoramahaus D, 2.729,70 €;
1. Teilrechnung Nr. 1/05 von G3 vom 27.5.2005, Panoramahaus D, 2.729,70 €;
1. Teilrechnung Nr. 1/05 von G2 vom 1.6.2005, Panoramahaus D, Leistungszeitraum Mai 2005, 1.710,00 €;
1. Teilrechnung Nr. 1/05 von G1 vom 1.6.2005, Panoramahaus D, Leistungszeitraum Mai 2005, 1.683,00 €.

Die zwischen der Fa. N und der Bw geschlossenen Vereinbarungen über die Vergabe von Subunternehmerleistungen datieren vom 5. Juli 2005 (Panoramahaus D), vom 14. September 2005 (Bahnhof F) und vom 1. Oktober 2005 (Europark S).

Die Vereinbarungen von 5. Juli und 14. September 2005 sind gleich lautend und haben auszugsweise den nachfolgenden Inhalt:

*Grundlagen:*

- a) die Vereinbarung über die Vergabe von Subunternehmerleistungen
- b) die Leistungsausschreibung inkl. aller technischen Vorbemerkungen
- c) der Bestellschein lt. Anlage 1
- d) die allgemeinen und besonderen Vergabebedingungen samt Zusatzvereinbarungen
- e) ergänzende, schriftliche Festlegungen, soweit diese von beiden Parteien schriftlich anerkannt sind

f) die technischen Vorbemerkungen lt. Anlage

g) die einschlägigen ÖNORMEN in der jeweils gültigen Fassung

Der Auftrag vom 1. Oktober 2005 enthält als Grundlagen die Punkte a), c), g) und zusätzlich den Punkt "gemäß Besichtigung vor Ort am 2. Oktober 2005."

*Auftragerteilung:*

*(...) Der Auftragnehmer hat bei Bedenken gegen die beauftragte Ausführung und bei Mängeln dies dem Auftraggeber unverzüglich nachweislich mitzuteilen.*

*Verletzt er seine Warnpflicht, so gehen alle daraus entstehenden Kosten und Mehrleistungen, sowie Schadenersatzansprüche zu seinen Lasten.*

*Preise:*

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

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

*Mehrkosten wie Stehzeiten oder Ähnliches werden nicht vergütet.*

*Haftung:*

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

*Gewährleistung:*

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

*Bauleitung:*

*Der Auftragnehmer ist verpflichtet, eine der Größe und dem Umfang des Bauvorhabens entsprechende, sachverständige, deutschsprachige, technische Aufsicht ganztägig am Bau zu stellen, welche namentlich genannt werden muss und nur mit Einverständnis des Auftraggebers gewechselt werden darf.*

*Bautagesbericht:*

*Vom Zeitpunkt der Einrichtung der Baustelle an bis zum letzten Arbeitstag sind von allen Auftragnehmern Bautagesberichte zu führen, welche auf der Baustelle aufliegen und folgende Eintragungen zu enthalten haben:*

*Arbeiterstand, Anzahl der Arbeitsstunden, (...), Arbeitsbehinderung (...)*

*Vertragsstrafe (Pönale)*

*Bei (Teil)Verzögerungen wird ein Pönale von 0,5 % pro Kalendertag der Auftragssumme des jeweiligen Bauteiles vereinbart und dem Auftragnehmer von der Schlussrechnung abgezogen. (...)*

*Rechnungslegung:*

*Sämtliche Rechnungen sind übersichtlich mit prüffähigen Abrechnungsplänen und Aufmassaufstellungen zu belegen. Auf den Rechnungen sind die Kostenstelle des*

*Auftraggebers, das Rechnungsdatum und der Leistungszeitraum anzuführen. Die Legung von monatlich einer Teilrechnung ist dem Auftragnehmer dann gestattet, wenn die Gesamtauftragssumme 4.000,00 € überschreitet.*

*Zahlung:*

*(...) Der Auftraggeber ist berechtigt, von Teilrechnungen einen 10%igen Deckungsrücklass bis zur Schlussrechnung einzubehalten, der sodann in einen Haftrücklass von 5 % umgewandelt wird. Die Haftrücklasssumme kann nicht durch Bankgarantien abgelöst werden. Vom Haftrücklass wird dann Gebrauch gemacht, wenn die Gesamtauftragssumme 7.000,00 € überschreitet.*

*Persönliche Ausführung:*

*Der Auftragnehmer hat die Leistung vertragsgemäß unter eigener Verantwortung unmittelbar auszuführen, die Weitergabe des Auftrages an Dritte, sei es zur Gänze oder zum Teil, ist nur mit schriftlicher Zustimmung des Auftraggebers gestattet. (...)*

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

Während der Finanzamtsvertreter dazu keine Stellungnahme abgab, brachte die steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 31. August 2006 ergänzend vor, dass vereinbarungsgemäß die übersetzte Kalkulation der Baustellen vorgelegt werde. Um nochmals zu verdeutlichen, dass die Bw und ihre Gesellschafter keine Hilfstätigkeiten ausgeübt hätten, für die keine besondere Qualifizierung notwendig gewesen sei, würden Fotos der Baustellen beigelegt, auf denen ersichtlich sei, welche Steinfassaden u.ä die Bw bzw. deren Gesellschafter, die sich jetzt in einem Angestelltenverhältnis befänden, errichtet hätten.

Zum Vorbringen des Postzustellers sei zu bemerken, dass richtig sei, dass keine Firmentafel am Gebäude angebracht gewesen sei. Der Briefkasten sei deshalb nur fallweise geleert worden, weil die Gesellschafter auf den Baustellen gewesen und nicht täglich oder wöchentlich nach Hause gekommen seien. Die Bw sei aber im Telefonbuch eingetragen und somit am Markt aufgetreten. Ein Telefonbuchauszug werde beigelegt.

Zur Auskunftserteilung des Marktgemeindeamtes K1, Punkt 2, sei zu erwähnen, dass die Gesellschafter der Bw derzeit nicht in K1 gemeldet seien, da sie in einem Angestelltenverhältnis stünden und direkt am Baustellenort wohnten.

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

Zu den ursprünglich in polnischer Sprache vorgelegten, nunmehr übersetzten Kalkulationsunterlagen für die Baustellen in S, D und F ist festzuhalten, dass dabei die durchzuführenden Arbeiten und die dafür verrechneten Preise und somit die Einnahmen dargestellt wurden. Von diesen Einnahmen wurde jeweils ein 10%iger Haftrücklass abgezogen und den so verbleibenden Einnahmen die Ausgaben für Wohnung, Telefon, SVA, Treibstoff, Werkzeug, Subunternehmer, Rechtsberatung und Buchhaltung, den gewerblichen Geschäftsführer und Sonstiges in Abzug gebracht. Die sich dadurch ergebende Differenz wurde durch vier geteilt.

Weitere Auskunftsersuchen an ehemalige Arbeitnehmer der Fa. N zwecks Ermittlung der tatsächlichen Tätigkeit und des Arbeitsablaufes und -umfeldes der Gesellschafter der Bw blieben unbeantwortet.

Im Zuge der am 6. Oktober 2006 durchgeführten mündlichen Verhandlung brachten G3 und die steuerliche Vertretung der Bw im Wesentlichen ergänzend vor, dass für die Selbstständigkeit der Tätigkeit insbesondere eine leistungsbezogene Entlohnung, die Haftrücklässe sowie das Vorhandensein eines Firmenbusses sprechen würden. G3 gab weiters an, dass seine Arbeitszeit zwischen 7.00 und 17.00 Uhr, eine Stunde Mittagspause, gewesen sei. Wäre jemand krank geworden, wäre das im "Büro" zu melden gewesen. Vorgegeben sei gewesen, eine bestimmte Fläche innerhalb einer bestimmten Zeit zu bearbeiten.

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

Der Verwaltungsgerichtshof zeigte daher in ständiger Rechtsprechung weitere Kriterien auf, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen. Dazu gehört insbesondere das Fehlen des für eine selbstständige Tätigkeit typischen Unternehmerrisikos. Dieses besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Wesentlich ist, ob den

---

Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Nicht zuletzt ist auch das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen einer Vertretungsbefugnis sowie laufender Lohnzahlungen in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen.

Die Tatsache, dass das EStG eine selbstständige Begriffsbestimmung enthält, was als Dienstverhältnis anzusehen ist, kann dazu führen, dass derselbe Sachverhalt im Steuerrecht einerseits und im bürgerlichen Recht oder Sozialversicherungsrecht andererseits unterschiedlich zu beurteilen ist. Die in anderen Rechtsgebieten verwendeten Begriffe des "Arbeitnehmers" sind für das Einkommensteuerrecht somit nicht maßgebend, sondern können allenfalls ein Indiz für die steuerliche Arbeitnehmereigenschaft darstellen. Diese unterschiedlichen Ergebnisse erkannte der VfGH jedoch nicht als unsachlich (vgl. das Erkenntnis vom 8.6.1985, B 488/80).

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

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

Im vorliegenden Berufungsfall ist strittig, ob die Bw, deren Gesellschafter die vier polnischen Staatsbürger G1, G2, G3 und G4 sind, ihre Leistungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses (als nichtselbstständig Tätige) erbracht hat und damit die Abweisung des Antrages auf Vergabe einer Steuernummer zu Recht erfolgte, oder als selbstständig Tätige (Einkünfte aus Gewerbebetrieb).

---

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

Für den vorliegenden Fall ergeben sich damit folgende Überlegungen:

a) Weisungsgebundenheit:

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

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

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

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

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

Den Organen des Zollamtes F fiel im Rahmen zweier Kontrollen auf, dass alle Arbeiter ihre Anweisungen von einer Person erhielten. Bei den durchgeführten Arbeiten sei weder eine räumliche noch eine arbeitsspezifische Trennung der einzelnen Firmen bzw. Arbeiter vorhanden gewesen, sondern alle Arbeiter seien bunt gemischt tätig gewesen.

---

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

Der bei der Baustellenkontrolle am 2. Oktober 2005 ebenfalls anwesende MM gab bei seiner niederschriftlichen Vernehmung an, den Auftrag für die Natursteinplatten von der Fa. N erhalten zu haben. Er sei für das Erdgeschoss zuständig, habe dort die Aufsicht und teile die Leute entsprechend ein. Er habe die Fa. N angerufen, wenn er Leute benötigt habe, und diese habe ihm Leute geschickt. Am Freitag habe er dem vor Ort anwesenden Bauleiter der Fa. N mitgeteilt, dass er zusätzliche Leute benötige, woraufhin ihm die anwesenden sechs Polen (nämlich die vier Gesellschafter der Bw, P1 und P2) geschickt worden seien.

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

Ing. MW selbst gab an, auf der Baustelle Panoramahaus D und Hauptbahnhof F als Bauleiter der Fa. N beschäftigt gewesen zu sein. Er bestreit aber, dass die polnischen Staatsbürger beaufsichtigt oder kontrolliert worden seien. Vielmehr sei deren Arbeitseinteilung von baustellentypischen Einflüssen wie dem Wetter oder der Erbringung von Vorleistungen anderer Firmen abhängig gewesen.

Auch die steuerliche Vertretung führte, zum Kontrollrecht durch die auftraggebende Fa. N befragt, aus, dass die Gesellschafter der Bw für den reibungslosen Ablauf ihrer Arbeiten selbst verantwortlich gewesen seien und die Arbeiten sich am gesamten Baustellenablauf orientiert hätten. Im Gegensatz zu Ing. MW, der angab, als Bauleiter in D und F tätig gewesen zu sein (Schreiben vom 9. März 2006, Pkt. 2) und der auch bei der Kontrolle vom 2. Oktober 2005 auf der Baustelle in S angetroffen wurde, brachte die steuerliche Vertreterin vor, dass auf den Baustellen Panoramahaus D, Hauptbahnhof F und Europark S keine Poliere und Bauleiter der Fa. N anwesend gewesen seien (Schreiben vom 6. März 2006, Punkt 5). Kontrollen seien zwar durchgeführt worden, doch sei es üblich, dass jeder Bauherr die Arbeiten der beauftragten Unternehmen hinsichtlich Qualität und Termineinhaltung kontrolliere.

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

Da der Wahrheitsgehalt der übrigen Aussagen der Gesellschafter vom 28. Juli 2005 nicht bestritten wurde, ist nicht entscheidungswesentlich, ob Ing. MW die Aussagen selbstständig gemacht oder die befragten polnischen Staatsbürger lediglich übersetzt hat. Ebenso wenig entscheidend ist, ob ein Polier der Fa. N auf den Baustellen anwesend war oder dort eine andere, der Fa. N zuzurechnende Aufsichtsperson Anweisungen erteilt hat. Wesentlich ist dagegen, dass die Gesellschafter der Bw sowohl nach ihren eigenen übereinstimmenden

---

Aussagen als auch nach den Angaben von MM ihre Arbeitseinteilung nicht selbstständig vorgenommen, sondern durch eine der Fa. N zuzurechnende Person beaufsichtigt und eingeteilt wurden.

X2, der ein Einzelunternehmen mit dem Gegenstand Fußboden-, Platten- und Fliesenlegerei betreibt und laut Angaben des DI P ebenfalls auf der Baustelle Panoramahaus D gearbeitet hat, teilte mit, dass ein Polier auf der Baustelle nicht anwesend gewesen und er nicht kontrolliert worden sei. Diese Aussage ist aber insofern zu relativieren, als X2 lediglich eine ihn betreffende Beaufsichtigung verneinte und angab, von 10. April bis 6. Mai 2005 auf der Baustelle D für die Fa. N tätig gewesen zu sein, somit zu einem Zeitpunkt, als die Gesellschafter der Bw – diese waren dort nach der Aktenlage von Ende Mai bis Mitte September 2005 beschäftigt - noch nicht anwesend waren.

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

Widersprüche – und damit berechtigte Zweifel am Wahrheitsgehalt der späteren Angaben und Aussagen – ergeben sich auch daraus, dass sowohl G3 als auch Ing. MW im Zuge ihrer niederschriftlichen Vernehmung durch ein Organ des Zollamtes S am 2. Oktober 2005 erklärten, ein schriftlicher Vertrag für die Tätigkeit auf der Baustelle Europark S existiere nicht, die Fa. N dem Zollamt S mit Schreiben vom 20. Oktober 2005 aber eine schriftliche, bereits mit 1. Oktober 2005 datierte Vereinbarung, abgeschlossen zwischen der Fa. N und der Bw, über die Vergabe von Subunternehmerleistungen übermittelte.

Zumindest in dieser Vereinbarung entsprechen auch die Angaben zur Entlohnung nicht den tatsächlichen Verhältnissen. Dem der Vereinbarung angehefteten Bestellschein ist zu entnehmen, dass das Überarbeiten von ca. 200 m<sup>2</sup> Fugen à 5,00 € und das Tauschen von ca. 100 Stück Platten à 15,00 € entlohnt werde, wogegen die Gesellschafter angaben, auf dieser Baustelle mit 25,00 € pro Stunde entlohnt worden zu sein.

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

Ungereimtheiten ergeben sich weiters aus den Ausführungen des DI P in seiner Eigenschaft als handelsrechtlicher Geschäftsführer der Fa. N GmbH, die persönlich haftende Gesellschafterin der Fa. N GmbH & Co KG ist, gegenüber dem Magistrat der Stadt X. Der zum Strafantrag des Zollamtes S abgegebenen Rechtfertigung des DI P vom 10. Februar 2006 ist zu entnehmen, dass er vom Subauftragsverhältnis zwischen der Bw und P1 und P2 keine Kenntnis gehabt habe. Dem gegenüber legte die steuerliche Vertreterin mit Eingabe vom 6. März 2006 der Rechtsmittelbehörde aber an die Fa. N adressierte Schreiben vom 30. Juni, 10. August und 30. September 2005 vor, mit welchen die Bw dieser die Subauftragsverhältnisse betreffend die Bauvorhaben D, F und S zur Kenntnis gebracht haben will.

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

b) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:

Eine Eingliederung in den organisatorischen Geschäftsbetrieb zeigt sich u.a. in der Vorgabe des Arbeitsortes und die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Eine Eingliederung beinhaltet die Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften, wie beispielsweise die Regelung der Arbeitszeit, der Arbeitspause, Überwachung der Arbeit durch Aufsichtspersonen und eine 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.

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

Eine Eingliederung liegt nicht vor, wenn die Tätigkeit nur gewissen Bindungen an die Dienstzeit des Auftraggebers unterliegt, um etwa eine Abstimmung einzelner Projektphasen

---

im Rahmen eines Gesamtprojektes zu ermöglichen. Auch Werkverträge enthalten ihrer Natur nach eine bestimmte Leistungszeit und einen bestimmten Leistungsort (VwGH 2.6.82, 81/13/0190).

Auf Großbaustellen ist ein unkoordiniertes Arbeiten diverser Firmen nicht möglich; vielmehr ist nur der koordinierte Arbeitseinsatz zahlreicher Personen zielführend. Diese Organisation und diese Koordination sind typische Arbeitgeberaufgaben. Wie bereits oben dargestellt, oblag die Koordination aber nicht den Gesellschaftern der Bw selbst, sondern einem Vertreter der Fa. N. Die Gesellschafter waren somit auf der Baustelle in einen Arbeitsablauf eingegliedert, der von Ing. MW bzw. einer anderen Person vorgegeben wurde. Zwar seien laut dessen Auskunft die Planung, Vorbereitung und die Tagesabläufe auf der Baustelle ausschließlich durch die Gesellschafter der Bw bestimmt worden, doch wurde diese Behauptung trotz der Aufforderung, zweckdienliche Unterlagen vorzulegen, nicht durch Planungsunterlagen o.ä. untermauert.

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

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

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

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

Die Fa. N stellte den Gesellschaftern der Bw das gesamte Steinmaterial, sämtliche Verlegermaterialien (Kleber, Zement, usw.) sowie eine größere Baustellenfräse zur Verfügung, wogegen diese eigenes Werkzeug wie Verfugungsschwämme und -papier, Spachteln und Rührwerkzeug besaßen (Fragenkatalog, Fragen 26 und 27). Die bei der Baustellenkontrolle in S vorgefundene Fliesenenschneid- und Schleifmaschine war mit einem Firmenpickerl der Fa. N

---

gekennzeichnet und gehörte ebenfalls dieser (Strafantrag des Zollamtes S vom 19. Dezember 2005).

X2 brachte ebenfalls vor, dass ihm die Fa. N das Arbeitsmaterial zur Verfügung gestellt habe, wogegen er zur Beistellung des Werkzeuges verpflichtet gewesen sei.

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

Dem gegenüber ist der im Strafantrag des Zollamtes F enthaltenen Feststellung, die Gesellschafter der Bw hätten Arbeitskleidung mit der Firmenaufschrift der Fa. N getragen, sehr wohl Bedeutung beizumessen und stellt der Umstand, dass die vier polnischen Staatsbürger sich auch nach außen hin als der Fa. N zugehörig deklarierten, ein massives Indiz für die Annahme der Arbeitnehmereigenschaft dar. Daran ändert auch die Aussage von Ing. MW, die angetroffenen Arbeiter hätten diese Arbeitskleidung als Werbegeschenk von der Fa. N erhalten, nichts (Aussage vom 2. Oktober 2005), gab doch G3 im Rahmen seiner niederschriftlichen Vernehmung vom 2. Oktober 2005 an, die Fa. N stelle sowohl Arbeitsmaterial als auch Arbeitskleidung bei. Die Bauaufsicht und Arbeitseinteilung erfolge vor Ort durch Ing. MW.

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

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

Ing. MW gab dagegen an, dass die durchschnittliche Wochenarbeitszeit zwischen 50 und 60 Stunden betragen habe.

---

X2 brachte vor, dass es Bautageberichte gegeben habe.

Die Behauptung, die vier Gesellschafter der Bw hätten kommen und gehen können, wann sie wollten, weil alleine der Auftrag bis zum vereinbarten Termin fertig zu stellen gewesen sei, erscheint in Anbetracht des Umstandes, dass die Verlegearbeiten sich am gesamten Baustellenablauf orientiert hätten und die Arbeiten auf derartigen Großbaustellen "Hand in Hand" funktionieren müssten (Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 6. März 2006, Punkt 5), unverständlich und ebenso wenig glaubwürdig wie das behauptete Fehlen jeglicher Zeitaufzeichnungen. Zum einen ist ein unselbstständiger Arbeitnehmer in der Regel zur Dokumentation der geleisteten Arbeitsstunden verpflichtet, zum anderen stellt die eingesetzte Arbeitszeit auch für einen selbstständig Tätigen ein nicht unwesentliches Kriterium einer sinnvollen Kostenkalkulation dar.

Wenngleich in erster Linie auf den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt und nicht auf die vertragliche Gestaltung abzustellen ist, fällt dennoch auf, dass die Bw als Erbringerin von Subunternehmerleistungen nach Punkt 15. der Subunternehmerverträge vom 5. Juli und 14. September 2005 zur Führung von Bautagesberichten verhalten gewesen wäre. Die Führung von Bautagesberichten, aus denen die von den Gesellschaftern der Bw geleistete Arbeitszeit ersichtlich gewesen wäre, wurde auch von X2 bestätigt.

Aus den vorliegenden Vereinbarungen ergibt sich zudem auch, dass sämtliche Rechnungen mit prüffähigen Abrechnungsplänen und Aufmassaufstellungen zu belegen seien, sodass sich auch aus dieser Vertragsbestimmung die im allgemeinen Geschäftsverkehr übliche Gepflogenheit, über die durchgeführte Tätigkeit und die Tätigkeitsdauer Aufzeichnungen zu führen, ergibt.

Nachdem bereits zuvor festgehalten worden war, dass Gegenstand der mündlichen Verhandlung vom 6. Oktober 2006 der Tätigkeitszeitraum der Bw, somit etwa der Zeitraum zwischen Juli und Oktober 2005 sei, gab G3, zur Arbeitszeit befragt, an, dass die übliche Arbeitszeit zwischen 7.00 und 17.00 Uhr – zu Mittag eine Stunde Mittagspause – gewesen sei und bestätigte das von Ing. MW vorgebrachte ungefähre wöchentliche Arbeitspensum von 50 bis 60 Stunden. Hätten bestimmte Arbeiten in der vorgegebenen Zeit nicht durchgeführt werden können, hätte länger gearbeitet werden müssen.

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

Nach der Rechtsprechung spricht auch die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung von Aufgaben für eine Eingliederung. Wenngleich die Bw auf drei verschiedenen Baustellen – auf der Baustelle in S laut den vorliegenden Unterlagen nur einen

---

Tag – für die Fa. N tätig war und die Erbringung von Subunternehmerleistungen betreffend drei befristete Vereinbarungen abgeschlossen worden sind, war die Bw dennoch vom Beginn ihres Tätigwerdens bis zur Ablehnung der Vergabe einer Steuernummer durchgehend für die Fa. N tätig und das Vertragsverhältnis dem Grunde nach auf Dauer angelegt. Für das Vorliegen eines für ein Dienstverhältnis typischen Dauerschuldverhältnisses spricht darüber hinaus die regelmäßige, vierzehntägige Abrechnung.

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

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

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

Auch G3 gab am 2. Oktober 2005 gegenüber der Zollbehörde S an, dass er mit seinen fünf Kollegen heute mit dem gemeinsamen Firmenauto aus F gekommen sei. Gestern seien sie von Ing. MW angerufen worden, um auf der Baustelle in S Reparaturarbeiten vorzunehmen. Sie

---

würden heute mit den Arbeiten fertig werden und danach wieder zur anderen Baustelle nach F fahren.

Dies zeigt aber deutlich, dass den vorgeblichen Gesellschaftern der Bw in Wahrheit die Stellung von Arbeitnehmern zukam, die dem Anruf und der Auftragerteilung ihres Arbeitgebers Folge leisteten und auf der Baustelle arbeiteten, die ihnen zugewiesen wurde und auf der ihre Arbeitskraft benötigt wurde. Eine Entscheidungsfreiheit der Gesellschafter kann dem dargestellten Geschehnisablauf nicht entnommen werden.

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

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

c) Unternehmerwagnis:

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

Das Unternehmerwagnis besteht darin, dass ein Steuerpflichtiger die Höhe seiner Einnahmen beeinflussen und seine Ausgaben selbst bestimmen kann. Hängt der Erfolg einer Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens ab, und muss ein Steuerpflichtiger für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen, sprechen diese Umstände für ein Unternehmerwagnis. Ebenso spricht für ein Unternehmerwagnis die Möglichkeit, Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und somit den Umfang des Tätigwerdens zu bestimmen. Abzustellen ist auf die tatsächlichen Verhältnisse.

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

---

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

Das Unternehmerwagnis wird nicht grundsätzlich durch das Tätigwerden für nur einen Auftraggeber ausgeschlossen, doch ist die Tätigkeit für nur einen Auftraggeber ein Kriterium, das für die Nichtselbstständigkeit spricht.

Die Gesellschafter der Bw waren seit ihrem Aufenthalt in Österreich bis zur Nichterteilung der Steuernummer nicht nur ausschließlich für die Fa. N beschäftigt, sondern erfolgte auch eine größere Anschaffung in Form einer Schneidemaschine durch diese und ging nicht zu Lasten der Bw.

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

Für ein Unternehmerwagnis spricht ferner die Verpflichtung, Gewährleistungsarbeiten auf eigene Kosten durchzuführen und für die durchgeführten Arbeiten persönlich zu haften. Beides war vereinbarungsgemäß vorgesehen und wurde von den Gesellschaftern bei ihrer Befragung am 28. Juli 2005 auch bestätigt. Tatsächlich wurden gegenüber der Bw weder Gewährleistungsansprüche noch die in der Berufung angekündigte Haftungsinanspruchnahme geltend gemacht. Die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung gehen damit ins Leere. Auch der Übernahme von Gewährleistungs- und Haftungsansprüchen kommt aber lediglich Indizwirkung zu, da vielfach eine Ersatzpflicht auch für Dienstnehmer im Schadensfall festgelegt ist.

Den vorgelegten Kalkulationen kann nicht entnommen werden, auf Grundlage welcher Faktoren die Preisgestaltung erfolgt ist; vielmehr wurden lediglich die Einnahmen auf Grund bereits feststehender Preise den Ausgaben gegenüber gestellt.

Insbesondere ist die für die Erbringung einer bestimmten Leistung aufgewendete Zeit ein wesentlicher Parameter für eine Preiskalkulation. Den Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens

entspricht nicht, dass dem Zeitfaktor bei der Preisgestaltung keinerlei Bedeutung beigemessen wird und keinerlei Zeitaufzeichnungen geführt werden. Nicht ersichtlich ist, dass Kriterien wie die aufzuwendende Arbeitszeit, die Anzahl der zu bearbeitenden Quadratmeter oder die Untergrundbeschaffenheit bei der Kalkulation bzw. Preisgestaltung eine Rolle gespielt hätten. Welche Überlegungen zum Ansatz der angeführten Preise geführt haben, ist nicht nachvollziehbar.

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

Auf den seitens der steuerlichen Vertreterin vorgelegten Leistungsausschreibungen für Steinverlegearbeiten bei den Bauvorhaben D und F sind dem Ausschreibungstext Namen und Anschrift der Fa. N vorangestellt, während die Leistungsausschreibungen von G3 unterschrieben sind, sodass auch diesen Ausschreibungen nicht zweifelsfrei zu entnehmen ist, wer die Preise vorgab bzw. ob diese einvernehmlich festgelegt wurden. Inwieweit die Bw in ihrer Preisgestaltung frei war oder ihr diese vorgegeben wurde und welche Kriterien auf die Preisgestaltung Einfluss hatten, ist nicht ersichtlich.

Auf das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses ließe nicht nur der fehlende Kostenersatz schließen, sondern auch, dass gegenständlich die Entlohnung nicht nach Stunden, sondern nach m<sup>2</sup> (mit Ausnahme der Arbeiten auf der Baustelle Europark II in S) und damit nach Leistung erfolgte.

Im Ergebnis ist aber nicht erkennbar, inwieweit die Gesellschafter der Bw die Höhe ihrer Einnahmen durch besonderen Fleiß oder besondere Geschicklichkeit hätten beeinflussen können. Dadurch wäre es ihnen unter Umständen - sofern sie ihr Arbeitstempo nicht ohnedies mit anderen auf den Baustellen tätigen Personen abzustimmen hatten – zwar möglich gewesen, ihre Arbeiten vor dem geplanten Termin zu beenden, mangels Vorhandenseins weiterer Aufträge und mangels Kontaktaufnahmen zu weiteren potenziellen Auftraggebern aber mit dem Ergebnis, die dadurch gewonnene Zeit keine Einnahmen zu lukrieren und nicht mit dem Ergebnis, allenfalls weitere Aufträge anzunehmen und auf diese Weise ihre Einnahmen zu erhöhen. Anhaltspunkte für Bemühungen, dass die Gesellschafter der Bw tatsächlich danach getrachtet hätten, für die zu bearbeitenden Flächen eine möglichst kurze Zeit aufzuwenden, um dann neue Aufträge annehmen zu können und dadurch die Einnahmen zu steigern, liegen nicht vor.

G3 gab im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung an, dass der Bw die Bearbeitung einer bestimmten Fläche bis zu einem bestimmten Termin vorgegeben gewesen sei. Auch daraus ist ableitbar, dass die Gesellschafter der Bw zwar möglicherweise danach trachten konnten,

---

durch erhöhtes Arbeitstempo ihre Arbeit vor dem festgesetzten Termin zu beenden, dies aber nicht mit dem Ergebnis, durch ihr Engagement ihre Einnahmen bzw. ihren Verdienst zu steigern.

Auf Grund des nicht bestrittenen Arbeitspensums von rund 50 bis 60 Wochenstunden bzw. des Vorbringens, die Gesellschafter der Bw seien mit ihren Aufträgen vollständig ausgelastet gewesen, war diesen die Ausübung einer Tätigkeit für einen weiteren Auftraggeber bzw. eine freie Arbeitszeiteinteilung schon aus faktischen Gründen nicht möglich. Ein den Gesellschaftern verbleibender Spielraum für eine eigene unternehmerische Gestaltung ist nicht erkennbar; dies umso weniger, als jeder einzelne der sechs polnischen Staatsbürger wegen der gemeinsamen Benützung eines Kraftfahrzeuges in seiner Arbeitseinteilung an fünf weitere Personen gebunden war.

Aus der Befragung der Arbeiter durch die Zollbehörde F ging hervor, dass nahezu alle über das gleiche Einkommen verfügten.

Soweit aus der Aktenlage ersichtlich, legte die Bw die Baustelle D betreffend am 20. Juni, am 5. und 18. Juli, am 3. August, am 2. und 14. September und am 5. Oktober 2005 Rechnungen, wobei sich die Rechnungssummen zweimal auf rund 6.100,00 €, zweimal auf rund 10.300,00 €, auf rund 4.800,00 € und rund 4.900,00 € beliefen.

Das Bauvorhaben F betreffend legte sie am 2. Oktober zwei Rechnungen und am 20. Oktober 2005 eine Rechnung. Die Rechnungssummen betrugen rund 2.500,00 €, 4.600,00 € und 5.500,00 €.

Den vier Gesellschaftern der Bw verblieben, den vorgelegten Kalkulationen folgend, auf der Baustelle F jeweils 1.217,00 € und auf der Baustelle D 1.660,00 € monatlich, wogegen sie im Zuge einer Baustellenkontrolle durch die Zollbehörde F angaben, monatlich mit 1.500,00 € entlohnt zu werden.

Eine Schwankungsbreite der Einkünfte von maximal 30 % in Verbindung mit regelmäßigen Rechnungslegungen bzw. Zahlungen alle zwei Wochen begründet nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nur eine stark eingeschränkte Risikotragung, die, in der Gesamtschau mit den weiteren Überlegungen, kein Unternehmerwagnis zu begründen vermag.

Aus den Bescheiden des AMS F1 vom 1. März 2006 ergibt sich, dass die vier polnischen Staatsbürger als Arbeitnehmer der Fa. K&P Steinmetz OEG nunmehr monatlich 1.685,00 € brutto verdienen.

Eine Entlohnung, die sich ausschließlich am wirtschaftlichen Erfolg einer Tätigkeit orientiert, ist für einen Arbeitnehmer zwar selten, kommt im Wirtschaftsleben aber dennoch vor. Sie

begruendet insbesondere dann kein auf das Merkmal der Selbststaendigkeit hinweisendes Unternehmerwagnis, wenn der Steuerpflichtige diesem gegenüber in einem wirtschaftlichen Abhangigkeitsverhaltnis steht.

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

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

Dass den Gesellschaftern der Bw trotz Tragung der Fahrtkosten – wobei zu berücksichtigen ist, dass diese zu sechst den Firmen-Pkw der Bw benützten und dadurch die Fahrtkosten minimierten – und Wohnungskosten am Baustellenort kein unternehmerischer Spielraum verblieb und nicht erkennbar ist, inwieweit sie die Möglichkeit gehabt hätten, ihre Einkünfte durch entsprechende Leistungen zu steigern, spricht gegen ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko. Gerade diese fehlende Einflussnahme ist ein typisches Merkmal für das Vorliegen eines Dienstverhaltnisses.

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 mit der Fa. N geschlossenen Vereinbarungen betreffend die Vergabe von Subunternehmerleistungen enthalten den Passus, dass der Auftragnehmer die Leistung unter eigener Verantwortung unmittelbar auszuführen habe und die Weitergabe des Auftrages an Dritte nur mit schriftlicher Zustimmung des Auftraggebers zulässig sei. Die Gesellschafter bzw. Ing. MW verneinten ebenfalls die Frage, ob sie sich bei ihrer Arbeit durch eine andere Person vertreten lassen dürften (Befragung vom 28. Juli 2005).

Dem gegenüber brachte die steuerliche Vertreterin im Schreiben vom 6. März 2006 vor, dass eine Vertretung grundsätzlich immer erlaubt gewesen sei. Diese habe dem Auftraggeber aber gemeldet werden müssen, damit dieser den neuen Ansprechpartner habe eruieren können. Dem entsprechend habe die Bw die Vergabe von Arbeiten an P1 und P2 der Fa. N gemeldet.

Diese Angaben wurden von Ing. MW mit Schreiben vom 9. März 2006 bestätigt.

Maßgebend bei der Beurteilung ist, ob das Rechtsverhältnis als solches eine Vertretung erlaubt oder ob die Arbeitsleistung vom Steuerpflichtigen selbst erbracht werden muss; ob eine Vertretung tatsächlich erfolgt, ist nicht maßgebend (VwGH vom 13.9.1988, 88/14/0089).

P1 und P2 bezogen ihr Arbeitsmaterial ebenso wie die Gesellschafter der Bw von der Fa. N und nannten im Zuge ihrer Befragung am 28. Juli 2005 auch die Fa. N und nicht die Bw als ihre Auftraggeberin.

G3 sprach bei seiner niederschriftlichen Vernehmung durch die Zollbehörde S von sich und seinen fünf Kollegen, sodass auch daraus kein Subunternehmerverhältnis zwischen der Bw und P1 und P2 ableitbar ist (vgl. die Entscheidungen des UFS Linz, RV/1017-L/2005 und RV/1031-L/2005).

Wiederum in der Annahme, dass die ersten Angaben der Wahrheit am nächsten kommen, werden daher die ein Vertretungsrecht verneinenden Angaben vom 28. Juli 2005 als glaubwürdiger erachtet als die späteren, widersprüchlichen Vorbringen und davon ausgegangen, dass P1 und P2, ebenso wie die vier Gesellschafter der Bw, für die Fa. Naturstein tätig gewesen sind und eine Vertretung tatsächlich weder stattgefunden hat, noch zulässig gewesen ist. Werden aber keine eigenen Arbeitskräfte beschäftigt und hat ein Steuerpflichtiger auch nicht die Möglichkeit, Arbeiten zu delegieren, so spricht auch dieser Umstand für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

e) Weitere Kriterien:

Zum Unterschied zwischen der im berufungsgegenständlichen Zeitraum selbstständig und nunmehr nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit der Gesellschafter der Bw brachte die steuerliche Vertreterin vor, dass sich die Tätigkeit an sich nicht unterscheide. Als nichtselbstständige Arbeitnehmer seien die vier polnischen Staatsbürger aber nicht verpflichtet und nicht berechtigt, an Baubesprechungen teilzunehmen. Sie dürften keine Verträge unterschreiben und hafteten nicht persönlich für die ausgeführten Arbeiten.

Die genannten vier polnischen Staatsbürger waren ursprünglich als Einzelunternehmer für die Fa. N und, nach Ablehnung der Anträge auf Vergabe von Steuernummern, als Gesellschaft in der Eigenschaft eines Subunternehmens wiederum für die Fa. N tätig. Nachdem auch der Bw die Erteilung einer Steuernummer verweigert worden war, arbeiten die vier polnischen

---

Staatsbürger nunmehr auf Grund der ihnen vom Arbeitsmarktservice Freistadt erteilten Beschäftigungsbewilligung in der Zeit von 6. März 2006 bis 5. März 2007 als Arbeitnehmer (Steinmetze) für die Fa. K&P Steinmetz OEG.

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

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

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

Protokolle oder sonstige Unterlagen über die Teilnahme an Baubesprechungen, die als wesentliches Unterscheidungsmerkmal zwischen selbstständiger und nichtselbstständiger Betätigung vorgebracht wurden, wurden nicht vorgelegt.

Grundsätzlich ist die Art der erbrachten Leistungen kein entscheidendes Abgrenzungskriterium zwischen selbstständiger und nichtselbstständiger Tätigkeit. Wenngleich den vier polnischen Staatsbürgern nunmehr – wenn auch tatsächlich noch nicht konsumiert – bezahlter Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall und Ersatz der Wohnungskosten gewährt werden, üben diese dennoch als nunmehr nichtselbstständig Beschäftigte nicht nur eine unveränderte Tätigkeit aus, sondern sind auch ihre Rechte und Pflichten hinsichtlich Arbeitszeit, Weisungsunterworfenheit oder Meldung im Krankheitsfall im Wesentlichen unverändert geblieben.

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

Die nunmehrige Tätigkeit als Arbeitnehmer der Fa. K&P lässt im Vergleich zu der im berufungsgegenständlichen Zeitraum ausgeübten Tätigkeit als Gesellschafter der Bw weder hinsichtlich des Aufgabenbereiches noch des tatsächlichen Arbeitsablaufes Änderungen

---

erkennen, noch wurden solche vorgebracht. Auch die nunmehrige monatliche Entlohnung als Arbeitnehmer in Höhe von 1.685,00 € brutto entspricht im Wesentlichen dem Durchschnitt der zuvor erzielten Einkünfte.

Sozialleistungen, wie die Gewährung von bezahltem Urlaub oder Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, sind zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses, doch bedeutet ihr Fehlen nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber nicht seine Arbeitskraft schuldet (vgl. VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

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

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

Eine Anfrage bei der Postzustellung ergab, dass für diese weder durch das Vorhandensein einer Firmentafel noch sonstige Kennlichmachung die Ausübung eines Gewerbes an der genannten Adresse erkennbar gewesen sei. Die steuerliche Vertretung bestätigte mit Schreiben vom 31. August 2006 das Fehlen einer Firmentafel und die nur gelegentliche Entleerung des Briefkastens, da die Gesellschafter von den Baustellen nicht jeden Tag oder jede Woche nach Hause gekommen seien. Durch die Eintragung der Bw im Telefonbuch sei diese aber am Markt aufgetreten.

Konkrete Anhaltspunkte dafür, dass die Bw tatsächlich eine Gesellschaftstätigkeit ausgeübt hätte, als Unternehmerin aufgetreten wäre und auch nur ansatzweise über eine als "Unternehmen" zu bezeichnende Organisation verfügt hätte, sind nicht erkennbar.

Das Vorbringen in der Berufungsschrift, die Bw sei daran interessiert gewesen, öffentlich am Markt aufzutreten und für verschiedene Auftraggeber zu arbeiten und werde zu diesem Zweck Werbebriefe zur Lukrierung neuer Aufträge an diverse potenzielle Auftraggeber verschicken, wurde über Nachfrage insoweit relativiert, als die Bw im Jahr 2005 völlig mit den Großaufträgen der Fa. N ausgelastet gewesen und ihr wegen der Nichtvergabe einer

---

Steuernummer nicht mehr möglich gewesen sei, den der Berufung beigelegten Werbebrief tatsächlich zu versenden und mit anderen Auftraggebern Kontakt aufzunehmen.

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

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

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

Wenngleich für die Entscheidung über die gegenständliche Berufung unerheblich, bleibt dennoch anzumerken, dass die Vermutung nahe liegt, die Gesellschaftsgründung sei zwecks Umgehung arbeits- und ausländerbeschäftigte rechtlicher Bestimmungen erfolgt, um für ausländische Staatsangehörige eine Erwerbsmöglichkeit zu schaffen. Dafür spricht auch, dass die vier polnischen Staatsbürger vorerst als Einzelunternehmer die Vergabe einer Steuernummer zu erwirken versuchten und, nach Abweisung der entsprechenden Anträge, die berufungsgegenständliche Gesellschaft gründeten.

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

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

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

Gegenständlich geht die Rechtsmittelbehörde auf Grund obiger Überlegungen im Ergebnis davon aus, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt nicht auf den Abschluss eines Werkvertrages hindeutet, sondern die genannten polnischen Staatsbürger gleich Arbeitnehmern von der Fa. N mit Arbeiten beschäftigt worden sind. Sowohl die am 28. Juli 2005 gegenüber der Abgabenbehörde gemachten Angaben der Gesellschafter als auch die seitens der Zollbehörden vorgenommenen Baustellenüberprüfungen widersprechen den schriftlich getroffenen Vereinbarungen.

Wenngleich sich in den vorgelegten Vereinbarungen über die Vergabe von Subunternehmerleistungen - welche aber, wie oben dargestellt, in mehreren Punkten nicht den im Ermittlungsverfahren zutage getretenen tatsächlichen Verhältnissen entsprochen haben, sondern nur "auf dem Papier bestanden" - kaum Indizien für ein Dienstverhältnis finden lassen, sprechen gegenständlich bereits die sich aus § 47 Abs. 2 EStG ergebenden (Haupt)Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, insbesondere gestützt auf die am 28. Juli 2005 zur tatsächlichen Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses gemachten Aussagen, für das Vorliegen von Dienstverhältnissen. Erforderlich ist eine Beurteilung des Gesamtbildes der Beschäftigung.

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

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

Linz, am 6. Oktober 2006