



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des HerrnM, AdresseM, vertreten durch Mag. Franz Kellner, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Kärntnerstraße 14, vom 3. Jänner 2008 gegen den Bescheid des Finanzamts vom 21. Dezember 2007 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Herr Bw. (Bw.) wurde für den Zeitraum 2004 bis 2006 einer gemeinsamen Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA) durch das zuständige Finanzamt Wien 2/20/21/22 (FA) unterzogen. Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 20.12.2007 und schrieb das FA dem Bw. gemäß § 82 EStG 1988 folgende Beträge vor:

|                                 |   |           |
|---------------------------------|---|-----------|
| Lohnsteuer                      | € | 33.082,70 |
| Dienstgeberbeitrag              | € | 9.059,85  |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | € | 805,32    |
| Säumniszuschläge                |   |           |
| Lohnsteuer                      | € | 661,65    |
| ..Dienstgeberbeitrag            | € | 181,20    |

Begründend wird im Bericht vom 20.12.2007 ausgeführt, dass die Nachforderungen festgesetzt werde, da der Bw. insgesamt 23 Personen nicht als Dienstnehmer gemäß § 4 Abs. 2 ASVG iVm §§ 25 und 47 EStG 1988 angemeldet hätte, obwohl diese mit dem Bw. ein Dienstverhältnis begründet hätten.

Mit ergänzender Begründung vom 1. März 2008 führt die Abgabenbehörde nach Aufforderung durch den Bw. weiters aus, dass der Bw. von der Firma M beauftragt worden sei, die Regale zu betreuen. Der Bw. hätte für diese Tätigkeit einen Gewerbeschein. Der Auftrag der Firma M sei so umfangreich, dass er vom Bw. nicht alleine ausgeführt werden könne. Er hätte daher weitere Personen zur Unterstützung beauftragt, welche ebenfalls einen Gewerbeschein hätten. Der Bw. hätte mit diesen Personen eine als „Werkvertrag“ bezeichnete Vereinbarung abgeschlossen, wobei der Vertragsgegenstand dieser Vereinbarung die Übernahme von Regalbetreuungsarbeiten sei. Es sei auch vereinbart worden, dass die Helfer anfallende Steuern und Sozialversicherungsbeiträge selbst erklären und abführen müssen.

Bei der GPLA war zu klären, welcher Einkunftsart die Entlohnung der Helfer zuzuordnen sei. Dazu seien der Bw., die Helfer des Bw. und auch der Betriebsleiter der Filiale Langenzersdorf der Firma M als Auftraggeber des Bw. ausführlich befragt worden.

Das FA habe festgestellt, dass die Firma M über eigenes Personal für die Regalbetreuung verfüge, welches als Dienstnehmer der M angemeldet sei. Für den Spitzenausgleich würden verschiedene Fremdfirmen, darunter auch der Bw., beauftragt. Einen schriftlichen Vertrag zwischen der Fa. M und dem Bw. gebe es nicht. Die über Auftrag des Bw. tätigen Helfer würden in der gleichen Art und Weise wie das angestellte Personal der M arbeiten. In den jeweiligen - als „Werkvertrag“ bezeichneten - Vereinbarungen seien keine Werke vereinbart, sondern nur eine fortgesetzte Arbeitsleistung.

Die Entlohnung würde nicht für die Erbringung des Werkes erfolgen sondern stundenweise. Weiters seien die Aufträge nicht schriftlich erteilt worden und auch in den an den Bw. ausgestellten Rechnungen werde das geleistete Werk nicht genau bezeichnet. In den Rechnungen sei immer nur mit der Bezeichnung „*Regalbetreuung*“ verrechnet worden. Darüber hinaus sei die Arbeitszeit der Helfer über das Zeiterfassungssystem der Firma M erfasst worden. Die Helfer hätten zusätzlich ein Namensschild tragen müssen, welches sie als Mitarbeiter des Bw. ausweisen würde. Die Betriebsmittel, welche die Helfer selbst hätten beibringen müssen seien geringfügig und unbedeutend (Arbeitsmantel, Messer) gewesen.

Die Leistungserbringung erfolge aufgrund von Anweisungen und unter Aufsicht von Bediensteten der Firma M oder dem Bw. Die Helfer seien in der Regel nur für den Bw. tätig

und hätten keine weiteren Auftrag- bzw. Arbeitgeber. Sie würden daher nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Leistungsaustausch teilnehmen.

Für das FA ergebe sich daher aus dem Gesamtbild, dass die Helfer lediglich ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellen würden. Sie seien dabei dem Willen des Auftraggebers unterworfen gewesen, wie dies auch bei Dienstnehmern der Fall sei. Die Tätigkeit sei daher als nichtselbständig einzustufen, weshalb im Zuge der GPLA die Lohnabgaben vorzuschreiben waren.

In seiner Berufung vom 3.01.2008 hält der Bw. diesen Ausführungen entgegen, dass bei rechtsrichtiger Betrachtung, die von ihm beigezogenen Personen in keinem lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtigen Dienstverhältnis stehen würden. Es habe weder persönliche noch wirtschaftliche Abhängigkeit vorgelegen. Zusätzlich wären diese Personen auch keinerlei Weisungen unterworfen gewesen, Arbeitszeit, -fortgang und -qualität sowie Arbeitsbeginn und -ende seien nicht zu melden gewesen. Ebensowenig meldepflichtig waren Urlaube und Krankheitsfälle, das Arbeitsmaterial wie etwa Mäntel oder Werkzeug wäre selbst bereitgestellt worden. Aufgrund der Verträge mit dem Bw. wäre es möglich gewesen, sich vertreten zu lassen und die beigezogenen Personen hätten für ihre Tätigkeiten selbst gehaftet. Sämtliche Personen hätten über einen Gewerbeschein verfügt.

In der Berufungsergänzung vom 17.03.2008 wird weiters ausgeführt, dass die dem Bw. erteilten Aufträge regelmäßig sehr kurzfristig erteilt würden. Die Durchführung der Regalbetreuung würde je nach Erfahrungen weitgehend selbständig vorgenommen werden, jedoch seien naturgemäß die Vorgaben der Abteilungsleiter der Firma Metro zu beachten gewesen. Dies würde einem Werkvertragsverhältnis nicht entgegenstehen, da der Werkunternehmer den Weisungen des Werkbestellers unterliege.

Darüber hinaus bestünde kein Konkurrenzverbot und etliche der Subauftragnehmer würden auch andere berufliche Tätigkeiten ausüben.

Die Subauftragnehmer hätten im Wesentlichen übereinstimmend angegeben, dass sie hinsichtlich Arbeitszeit-, -fortgang und -qualität keiner Kontrolle unterworfen seien und auch Arbeitsbeginn und -ende nicht hätten melden müssen. Das Zeiterfassungssystem der Fa. M hätte lediglich dem Zweck gedient, die verrechenbaren Leistungen verlässlich feststellen zu können.

Die Höhe der festgesetzten Lohnabgaben wurde nicht angefochten.

---

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

Nach den Angaben des Bw. sowie der Abgabenbehörde erster Instanz kann folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt festgestellt werden:

Bei den betroffenen Personen handelt es sich mehrheitlich um polnische Staatsbürger, die in Wien beziehungsweise Niederösterreich wohnen. Alle verfügen über einen Gewerbeschein, meist über das freie Gewerbe „*Regalbetreuung*“.

Der Bw. wird für den so genannten „Spitzenausgleich“ der Regalbetreuung der Fa. M beauftragt. Da diese Tätigkeit sehr umfangreich ist, benötigt er Helfer um diesen Auftrag zu erledigen. Schriftliche Vereinbarungen zwischen dem Bw. und den Helfern sind nicht immer vorhanden.

Wie sich aus der Auswertungen der Fragebögen einiger Auftragnehmer ergab, sind diese nur für den Bw. tätig, Krankheit und Urlaube müssen nicht gemeldet werden. Die Frage, ob eine Vertretung möglich ist, wird nicht einheitlich beantwortet. Ein Anspruch auf Urlaubs- und Krankengeld besteht nicht. Ihre Arbeitszeit wird über Stempelkarten der Fa. M erfasst. Von den Auftragnehmern werden die wenigen nötigen Betriebsmittel nämlich ein Arbeitsmantel, ein Messer und allenfalls Handschuhe selbst bereitgestellt. Die Auftragnehmer sind verpflichtet sich mit einem sichtbar auf der Arbeitskleidung angebrachten Namensschild als dem Unternehmen des Bw. zurechenbare Personen zu deklarieren.

Die Kontaktaufnahme zwischen Bw. und seinen Auftragnehmer erfolgt telefonisch, zumeist sehr kurzfristig, da auch der Bw. seine Aufträge sehr kurzfristig erhält.

Die Abrechnung und Bezahlung erfolgte – wie sich aus den Fragebögen ergibt - in regelmäßigen, monatlichen Abständen durch Überweisung auf Bankkonten.

Die Rechnungen der Auftragnehmer sind händisch auf identen Vordrucken verfasst, die Handschriften sind unterschiedlich. Daraus kann abgeleitet werden, dass die Vordrucke vom Bw. zur Verfügung gestellt wurden, die Auftragnehmer diese jedoch selbst ausfüllten. Die Rechnungen enthalten teilweise den Vermerk „*Regalbetreuung pauschal*“ beziehungsweise einen gewissen Zeitraum der abgerechnet wird (meist ein Monat). Das abgerechnete Werk als solches – wie beispielsweise welche Warengruppen oder Regalnummern selbstständig betreut worden wären - wird nicht bezeichnet.

Bei der Erbringung ihrer Leistung sind die Auftragnehmer an die Anweisungen der verantwortlichen Mitarbeiter der M gebunden und werden von diesen jeweils dort eingesetzt wo Personen zum Spitzenausgleich benötigt wird.

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 (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.

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

Grundsätzlich schließt die Erfolgsorientierung einer Tätigkeit ein Dienstverhältnis nicht aus, da auch unselbständige Handwerker regelmäßig Leistungen zu erbringen haben, die über die bloße Anwesenheit hinausgehen (VwGH 16.02.1994, 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 des Auftraggebers verpflichtet sein wird, ohne dadurch seine Selbständigkeit 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 Arbeitgebers gerichtet. Charakteristisch dafür ist, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt.

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

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die organisatorische und zeitliche Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Es gibt jedoch Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen. Bei Vorliegen von Merkmalen, die für die Selbständigkeit sprechen, und solchen, die der Annahme der Selbständigkeit entgegenstehen, ist auf das Überwiegen abzustellen.

Der Verwaltungsgerichtshof zeigt in ständiger Rechtsprechung weitere Kriterien auf, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen. Dazu gehört insbesondere das Fehlen des für eine selbständige 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 selbständige Begriffsbestimmung enthält, was als Dienstverhältnis anzusehen ist, kann dazu führen, dass derselbe Sachverhalt im Steuerrecht einerseits und im bürgerlichen Recht oder Sozialversicherungsrecht oder Ausländerbeschäftigungsrecht 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. Die unterschiedlichen Ergebnisse erkannte der VfGH nicht als unsachlich (VfGH 8.6.1985, B 488/80).

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

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

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

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

Strittig ist im vorliegenden Fall ausschließlich die Frage, ob der Bw. als Dienstgeber oder Auftraggeber eines Werkvertrages anzusehen ist. Die Höhe der der Lohnsteuer, DB und DZ unterzogenen Beträge wird vom Bw. nicht bestritten.

Für den vorliegenden Fall ergeben sich damit folgende Überlegungen:

### a) Weisungsgebundenheit

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

Ein sachliches – und damit das Vorliegen einer selbständigen 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 einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit und ist durch eine weit reichende Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit gekennzeichnet.

Ein 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 von dem Bw. beauftragten Personen waren bei der Ausführung ihrer Tätigkeit, also der Regalbetreuung nicht nur an die genauen Weisungen des Bw. sondern sogar an die Weisungen von Mitarbeitern der Firma M gebunden. Ihre Tätigkeit war daher einer strikten Anleitung und Kontrolle unterworfen. Hinzu kommt, dass die meisten dieser Personen ausschließlich für den Bw. tätig waren und keine anderen Auftraggeber neben dieser Tätigkeit hatten.

Allerdings konnten sich die Auftragnehmer bei ihrer Tätigkeit zumindest teilweise vertreten lassen und mussten Urlaube und Krankheiten nicht melden. Es kann daher nicht von einer vollständigen wirtschaftlichen und persönlichen Weisungsgebundenheit ausgegangen werden, wenngleich sie in minderem Ausmaß gegeben ist.

### 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 bzw. dessen Auftraggebers. Eine Eingliederung beinhaltet die Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften, wie beispielsweise die Regelung der Arbeitszeit,

Arbeitspause, Überwachung der Arbeit durch Aufsichtspersonen und eine disziplinierte 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 von dem Bw. beauftragten Personen waren bezüglich der Arbeitszeit an die Vorgaben der Firma M gebunden. Zusätzlich wurde die Arbeitszeit über Stempelkarten der Firma M genauestens aufgezeichnet. Diese Vorgehensweise ist ausschließlich für ein Dienstverhältnis nicht aber für einen Werkvertrag üblich.

Ein weiteres Indiz für die Einordnung in den geschäftlichen Organismus ist das Tragen der Namensschilder, das die Auftragnehmer als Mitarbeiter des Bw. auswies. Auch dieser Umstand spricht deutlich für ein Dienstverhältnis.

Zusätzlich wurde der Großteil der Rechnungen auf einheitlichen Formularen händisch geschrieben. Verrechnet wurde ein Stundensatz beziehungsweise ein pauschaler Betrag mit der allgemeinen Bezeichnung „Regalbetreuung“. Es wurde kein gesondertes Werk zu einem speziellen Preis verrechnet. Ein solches Werk wäre beispielsweise gegeben, wenn der Auftrag an den Auftragnehmer gelautet hätte eine bestimmte Warengruppe einzuschlichten. In diesem Fall hätte der Auftragnehmer nach Erfüllung dieses Auftrages sein Werk beendet. Durch besonderen Fleiß, das Unterlassen von Pausen oder die Zuhilfenahme besonderer Hilfsmittel könnte in einem solchen Fall über Zeitersparnis eine Möglichkeit der Steuerung des Arbeitserfolges und somit ein Unternehmerwagnis (siehe Pkt. c)) erkannt werden. Derartiges liegt aber im strittigen Fall offensichtlich nicht vor. Die Regalbetreuer wurden nach Bedarf von den Mitarbeiter der M individuell eingesetzt.

Es ist aufgrund dieser Gegebenheiten davon auszugehen, dass die Auftragnehmer bei ihrer Tätigkeit den betrieblichen Ordnungsvorschriften unterworfen waren, da sie in die betrieblichen Abläufe des Bw., vorgegeben durch die Firma M, eingebunden waren.

#### c) Unternehmerwagnis

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

Unternehmerwagnis besteht darin, dass ein Steuerpflichtiger die Höhe seiner Einnahmen beeinflussen und seine Ausgaben selbst bestimmen kann. Hängt der Erfolg seiner 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. Es ist hierbei auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen.

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

Bezogen auf den strittigen Fall ist erkennbar, dass die Höhe der Einnahmen bei den Auftragnehmern nicht vom Erfolg ihres Tätigwerdens abhing, da kein konkretes Werk geschuldet wurde und somit kein konkreter Erfolg erkennbar sein kann. Die Auftragnehmer hatten lediglich kontinuierlich die Regale zu betreuen.

Diese Form des Tätigwerdens spricht regelmäßig gegen eine Übernahme von Unternehmerwagnis und für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Da pauschal oder nach Stundensatz abgerechnet wurde, traf die Auftragnehmer kein erkennbares Risiko einer Einnahmenschwankung und kann auch nicht erkannt werden, wie ein erhöhter oder verminderter persönlicher Einsatz des Auftragnehmers seine Einnahmen positiv oder negativ hätte verändern sollen, solange seine Arbeitsleistung in etwa dem erwarteten Umfang entsprach. Zur Erfassung der erbrachten und abzurechnenden Arbeitsleistung war die Verwendung des Zeiterfassungssystems der Firma M erforderlich.

Letztendlich spielen Tüchtigkeit, Fleiß, Ausdauer und Geschicklichkeit bezüglich der Höhe der Einnahmen im vorliegenden Fall eine absolut untergeordnete Rolle weshalb nicht von einer Übernahme des Unternehmerwagnisses gesprochen werden kann. Die sogenannten Auftragnehmer müssen zwar Betriebsmittel selbst bereitstellen, das Ausmaß ist aber vernachlässigbar gering, daher kann auch ausgabenseitig keine Beeinflussungsmöglichkeit des „Unternehmensergebnisses“ der Auftragnehmer erkannt werden.

Wie bereits ausgeführt ist der Begriff eines Dienstverhältnisses nach § 47 EStG ein Typusbegriff. Im vorliegenden Fall liegt aufgrund der faktischen Umstände jedenfalls ein Dienstverhältnis gemäß § 47 EStG vor, da die vermeintlichen Auftragnehmer in den geschäftlichen Organismus des Auftragnehmers eingebunden waren und kein nennenswertes Unternehmerrisiko eingegangen sind. Lediglich bei der Weisungsgebundenheit liegen zwar teilweise auch Merkmale eines echten Werkvertrages vor, jedoch vermag dieser Umstand nicht die übrigen Kriterien für das Vorliegen eines Dienstvertrages zu überdecken.

---

Wien, am 25. August 2008