



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Name, Adresse, vertreten durch Allrat Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., 2170 Poysdorf, Liechtensteinstraße 23, vom 10. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach, vertreten durch HR Mag. Susanne Brandstätter, vom 18. Oktober 2008 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 2006 bis 2007 nach der am 15. Juli 2010 in Adresse, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Herr Name (Berufungswerber, Bw.) betreibt am Standort Adresse einen Reitstall und wurde für ua. für den Streitzeitraum einer gemeinsamen Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA-Prüfung) durch das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach (FA) unterzogen.

Aufgrund der Ergebnisse der GPLA-Prüfung erließ das FA am 18.10.2008 Haftungs- und Abgabenbescheide für 2006 und 2007 mit folgenden Werten:

Abgabe	2006	2007
Haftung für Lohnsteuer	€ 12,86	€ 481,15
Dienstgeberbeitrag (DB)	€ 69,71	€ 328,54
Zuschlag zum DB	€ 6,51	€ 30,66

Summen	€ 89,08	€ 840,35
--------	---------	----------

Begründend wird im GPLA – Bericht ausgeführt, dass die Bezeichnung eines Vertrages als Werkvertrag oder das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung nicht ausschlaggebend sei, ob die Tätigkeit als selbstständig oder unselbstständig eingestuft werde. Es sei vielmehr der wahre wirtschaftliche Gehalt maßgebend. Im vorliegenden Fall liege aufgrund der faktischen Umstände ein Dienstverhältnis vor, die Arbeitskräfte P und G seien in den geschäftlichen Organismus des Bw. eingegliedert und trügen kein Unternehmerwagnis.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse würden die beiden Helfer lediglich ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellen und seien dabei dem Willen des Auftraggebers unterworfen wie Dienstnehmer.

In der rechtzeitig einbrachten Berufung wird eingewendet, dass mit beiden Personen auf Grundlage einer aufrechten und nachgewiesenen Gewerbeberechtigung Werkverträge über die Reinigungs- und Betreuungsarbeiten von Pferdeboxen, Betriebsgebäuden und Koppel abgeschlossen worden wären.

Die Werkvertragsnehmer hätten die Leistungen zu erbringen gehabt, eine persönliche Leistungserbringung sei nicht vereinbart worden. Die abgabenrechtlichen und bei Entsendung von Erfüllungsgehilfen auch die entsprechenden arbeitsrechtlichen Bestimmungen für gewerbliche Unternehmer wären einzuhalten gewesen. Nach ordnungsgemäßer Erbringung der Leistungen sei nach Rechnungslegung bezahlt worden.

Die Werkverträge wären mit dem Bw. und nicht mit den jeweiligen Einstellern abgeschlossen worden und daher sei es auch Usance, dass der Bw. und nicht die Einsteller bei allfällige Beschwerden gegen das Reinigungsunternehmen geltend machen würden.

Die Bezahlung sei erst nach Abnahme der Leistung und Vorliegen der Leistungsrechnung erfolgt und zwar in unterschiedlichen Abrechnungsperioden je nach Leistungserbringung. Die Abrechnungen und deren Höhe ließen erkennen, dass eine Abhängigkeit durch den leistenden Unternehmer weder angestrebt worden sei noch vorliege.

Es habe kein Anspruch auf Urlaub bzw. Urlaubsgeld bestanden oder Fortzahlung im Krankheitsfall.

Die Preisabsprache und Kalkulation sei auf Grundlage von Stundenermittlungen vorgenommen worden, wie dies bei etwa 92% aller Betriebe der Gewerbeordnung üblich sei. Für die Werkvertragsnehmer habe das gleiche Unternehmerrisiko wie bei allen anderen selbständigen und gewerblichen Tätigkeiten vorgelegen zB.: Verlust des Auftrages, Nacharbeiten bei

mangelhafter Leistungserbringung, doppelter Zeitaufwand ohne Entlohnung, Haftung bei Fahrlässigkeit, Verlust des Werklohnes bei Zahlungsunfähigkeit des Auftraggebers usw..

In der Berufungsvorentscheidung vom 23.1.2009 wird rechtlich ausgeführt, dass durch die beiden Auftragnehmer kein eigenständiges Werk erbracht worden sei und nicht ein bloß sachliches Weisungsrecht vorgelegen habe. Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt seien Hilfsarbeiten verrichtet worden, wie sie in dieser Art von Betrieben üblich seien.

Aufgrund der üblichen Barbezahlung sowie der monatlichen Abrechnungen sei auf eine regelmäßige Beschäftigung und somit ein Dienstverhältnis zu schließen.

Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spreche auch, dass die Tätigkeit nicht für eine unbegrenzte Zahl wechselnder Auftraggeber ausgeübt worden sei.

Die (Nicht-)Meldung der Beschäftigten bei der Sozialversicherung bzw. das Vorliegen der Gewerbeberechtigungen sei für die steuerliche Einstufung einer Tätigkeit nicht maßgebend.

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag wird das Berufungsvorbringen wiederholt und auf die Tätigkeit von Altenpflegern verwiesen, welche ihre Tätigkeit wahlweise im Rahmen eines Dienstvertrages als auch eines Werkvertrages erbringen könnten. Auch diese Personen schuldeten kein Werk sondern ihre Arbeitskraft und lägen auch hier ein Dauerschuldverhältnisse vor.

In der am 15. Juli 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung verwies die Vertreterin des FA auf den gegebenen Weisungszusammenhang und auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung. Vom Vertreter des Bw. wurde ergänzend ausgeführt, dass die Ausführungen des Finanzamtes dem Protokoll, welches der GPLA-Prüfer mit Herrn P aufgenommen habe, deutlich widersprächen, denn aus diesem Protokoll ergebe sich, dass kein Weisungszusammenhang vorgelegen habe.

Die beiden Personen wären aufgrund eines Werkvertrages auf Grundlage eines Gewerbescheines tätig geworden, hätten Boxenreinigung vorgenommen sowie Instandhaltungsarbeiten und die gesamte Gebäudereinigung. Sie wären auch dafür zuständig gewesen, den aus den Boxen entfernten Mist auf den örtlichen Mistplatz zu verführen bzw. die Boxen neu einzustreuen.

Sie wären auf Abruf tätig geworden. Es wäre keine fixe Zeiteinteilung vorgegeben gewesen und auch keine fixen Tage, an denen sie ihren Dienst hätten ausüben sollen. Bei Bedarf wurden sie telefonisch kontaktiert und seien dann zur Arbeit erschienen.

Beide seien nicht vom Bw. abhängig, da sie über anderes Einkommen, sowohl im In- als auch im Ausland, verfügen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. betreibt am Standort Adresse einen Reitstall mit Pensionspferdeeinstellung und Reitschulbetrieb. Insgesamt waren im Streitzeitraum zwischen 45 und 48 Pferden – eigene Turnier- und Zuchtpferde des Bw., eigene Schulpferde des Bw. sowie Pensionspferde - in der Reitanlage aufgestellt. Im Betrieb sind neben dem Bw. und seiner Ehegattin ein bis zwei Reitlehrer und mindestens ein angestellter Stallbursch (SB) tätig. Zusätzlich fallweise weitere Stallburschen und ein/e Praktikant/in.

Die Reitanlage umfasst etwa 50 Pferdeboxen, 2 Reithallen (20x60m. 28x60m), 2 Reitplätzen im Freien, 4 ha Koppeln, Führenanlage und Laufband, Umkleide, Sanitär- und Aufenthaltsräume für Kunden sowie ein Wohngebäude für den Bw. und seine Familie samt Personalwohnungen.

Entsprechend den eigenen Angaben des Bw. werden einige der Pferde vormittags auf die Koppeln bzw. die Führenanlagen gebracht und mittags wieder in den Stall geholt. Ab dem frühen Nachmittag kommen die Reitschüler bzw. Privateinsteller zum Reitunterricht bzw. Training. Über Wunsch der Einsteller werden laut Homepage der Reitanlage die Privatpferde vom Bw. und seiner Ehefrau – beide international erfolgreiche Springreiter und Reittrainer – geritten und trainiert. Zusätzlich trainieren der Bw. und seine Ehefrau ihre jeweiligen Turnierpferde und bilden allfällige Verkaufspferde aus. Den Unterricht für Schulleiter gestalten die beiden Reitlehrer.

Neben dem Ausmisten und mindestens 3x täglichem Füttern der Pferde fallen auf der Anlage unstrittig umfangreiche Wartungs- und Reinigungsarbeiten an. Darunter fallen Tätigkeiten wie Koppeln mähen (2-3x/Jahr), tägliches eggen und befeuchten der Reitplätze und Hallen, regelmäßiges Streichen von Holzteilen und Sprunghindernissen auf der gesamten Anlage, Wartungsarbeiten an Maschinen und Traktoren, Reparatur von Selbsttränkern, Koppelzäunen, Reitbahnabgrenzungen, Schiebetruhen, Reinigung der Sanitär- und Aufenthaltsräume, Austausch von defekten Beleuchtungskörpern usw. Hinzu kommt, dass jene Pferde, die nicht privaten Einstellern gehören sondern im Eigentum des Bw. bzw. seiner Familie stehen, regelmäßig/täglich geputzt und auf Verletzungen und Erkrankungen hin kontrolliert werden müssen um einen funktionierenden Reitschulbetrieb bzw. erfolgreiche Turnierteilnahme gewährleisten zu können.

Wie sich aus der Summe der auszuführenden Tätigkeiten ergibt, muss eine Einteilung der Arbeitskräfte zur Koordinierung dieser Tätigkeiten erfolgen. Diese wird in Reitställen dieser Art üblicherweise vom Betreiber der Anlage oder einem Verwalter vorgenommen. Aus den

Ausführungen und Formulierungen des Bw. im Zuge der mündlichen Verhandlung wie „...kommen zu mir..“, „...rechnen mit mir ab...“, „...ich mache das immer so...“, „... mein Personal...“ ist eindeutig erkennbar, dass im gegenständlichen Betrieb der Bw. die hauptverantwortliche Person für die Arbeitseinteilung war.

Die Summe der Arbeiten wurde und wird auf die am Arbeitstag jeweils auf der Anlage befindlichen Arbeiter je nach Eignung und Arbeitsanfall verteilt. Das traf auch auf die P1 und P2 zu, wobei der Bw. offensichtlich berücksichtigte, dass nur P1 mit Pferden umgehen konnte, daher war auch nur er für Arbeiten eingeteilt, die unmittelbar mit den Pferden zu tun hatten (Koppelführen).

Im Zeitraum 2.11.2006 bis 30.4.2006 und zwischen 2.7.2007 bis 10.9.2007 war P2 zwischen 16.4.2007 und 31.7.2007 P1 für den Bw. in der Reitanlage tätig.

P1 verfügte über eine vom Bezirksamt in Ziar nad Horom am 12. 4.2007 ausgestellte Gewerbeberechtigung für Aufräum- und Reinigungsarbeiten sowie Pferdeeinstellung und –reinigung. P2 verfügte über einen vom Magistrat der Stadt Wien am 7.11.2006 (und damit unmittelbar nach erstem Tätigkeitsbeginn) ausgestellten Gewerbeschein für Reinigungs- und Wartungsarbeiten, Gewerbestandort laut Gewerbeschein 1040 Wien, Wiedner Gürtel.

Die Aussagen des Bw. und P1 über das Zustandekommen der Rechtsbeziehung sind völlig unterschiedlich. Der Bw. sagte aus, dass die beiden eines Tages bei ihm im Betrieb gestanden wären und um Arbeit gefragt hätten, da sie noch Kapazitäten frei hätten. P1 sagte bei seiner Einvernahme im Zuge der Betriebsprüfung aus, dass der Kontakt über die Ehefrau von SB zustande gekommen sei.

Auffallend ist in diesem Zusammenhang, dass P2 dem Bw. jedenfalls einige Monate vor Aufnahme seiner Tätigkeit bekannt gewesen sein musste, da er von 22.5.2006 bis 20.9.2006 an der Adresse Adresse laut Meldeauskunft seinen Hauptwohnsitz hatte. Die Ausführungen des Bw. in der mündlichen Verhandlung über den Grund der polizeilichen Meldung sind widersprüchlich und unglaubwürdig, da P2 sowohl über eine Meldeadresse in 1040 Wien verfügte (lt. Gewerbeschein) und überdies auf den von ihm später ausgestellten Rechnungen eine Adresse 1150 Wien aufscheint.

Aus den dargestellten Zeugenaussagen und der Meldeauskunft lässt sich erkennen, dass die Initiative zur Aufnahme der Tätigkeit vom Bw. ausging, der vermutlich aus Personalnot auf der Suche nach Arbeitskräften war. In diesem Zusammenhang sei auf die glaubwürdigen Ausführungen des Bw. verwiesen, wie schwierig es sei Arbeitskräfte für die Stallarbeit zu bekommen.

Unstrittig ist, dass P2 und P1 im Streitzeitraum für den Bw. tätig wurden und unter anderem für die Reinigung der Pferdeboxen (Entfernen der verschmutzten Einstreu, verführen auf den auf der Anlage vorhandenen Mistplatz, Ergänzung der Einstreu mit frischem/n Stroh/Spänen) zuständig waren. Ein schriftlicher Vertrag aus dem der genaue Umfang ihrer Tätigkeiten ersichtlich ist, existiert nicht bzw. wurde nicht vorgelegt. Neben der Boxenreinigung führten die beiden Hilfskräfte entsprechend dem Vorbringen des Bw. auch zahlreiche andere Tätigkeiten aus. So wird bereits in der Berufung darauf verwiesen, dass sie Reinigungs- und Betreuungsarbeiten für das Betriebsgebäude übernommen hatten.

Der Bw. gab in der Berufungsverhandlung an, dass sich die Arbeiten der Werkvertragsnehmer nicht von der der angestellten Stallburschen unterschieden hätten. Ausdrücklich gibt er sogar an, dass P1 auch für das Führen von Pferden eingesetzt wurde. Mit dieser glaubwürdigen Aussage setzte er sich in deutlichen Widerspruch zu seiner Behauptung, dass die beiden Hilfskräfte irgendwann im Laufe des Tages gekommen wären, die Boxen gereinigt hätten und dann gegangen wären.

Aus den Aussagen des Bw. geht eindeutig hervor, dass die ausgeführten Arbeiten über die ausschließliche Boxenreinigung hinausgingen. Daraus kann aber ebenfalls geschlossen werden, dass die zusätzlichen Arbeitsaufträge jeweils anlassbezogen vom Bw. oder seiner Ehefrau erteilt wurden. Nicht außer Acht gelassen werden darf dabei, als sich in einem Pensionsstall üblicherweise auch die eingestellten Pferde ändern und damit der Umfang der auf die Koppel zu führenden Tiere und die zu beachtenden Eigenheiten oder dem Koppelgang entgegenstehende Erkrankungen der Tiere. Dieses Wissen und diese Veränderungen musste der Bw. jeweils tagesaktuell an P1 weitergeben. Gleiches gilt für durchzuführende Reinigungs- und Wartungsarbeiten im Betriebsgebäude. Weder P1 noch P2 konnten von sich aus wissen, wo derartige Arbeiten im Betrieb zu erledigen waren.

Jegliches für die ausführenden Arbeiten erforderliche Werkzeug (Mistgabeln, Schiebtruhen, Besen, Kübel, Hammer, Schraubzieher, usw.) wurde vom Bw. bereitgestellt. Die beiden Hilfskräfte verwendeten keinerlei eigene Arbeitsgeräte, der aus den Boxen entfernte Mist verblieb auf der Anlage des Bw. und wurde von den Hilfskräften auch nicht zur Entsorgung und/oder allfälligen Weiterveräußerung mitgenommen.

Die Tätigkeiten wurden unregelmäßig nach Bedarf nach vorheriger telefonische Kontaktaufnahme durch den Bw. ausgeübt, wobei vermutlich keine Regelmäßigkeit hinsichtlich der Tage eintrat jedenfalls aber 1-2 mal pro Woche Arbeitsleistungen stattfanden. Die Kontaktaufnahme erfolgte dann, wenn nicht genügend Personal auf der Anlage für die anfallenden Boxen- und Gebäudereinigungs- und Wartungsarbeiten zur Verfügung stand.

Die Ausführungen des Bw., dass die Hilfspersonen kommen und gehen konnten wann sie wollten und daher auch ihre Arbeiten frei einteilen konnten sind unglaublich. Üblicherweise ist in Reitanlagen für Stallpersonal um 6.00 morgens Dienstbeginn. Die Arbeit beginnt mit dem Füttern und Ausmisten der Pferde, damit der Stall mittags oder spätestens am frühen Nachmittag, wenn die Kunden und Einsteller zum Reitunterricht/Training erscheinen, sauber und gepflegt ist.

Ein ungepflegter bzw. nicht gereinigter Stall würde Kunden vertreiben, Einsteller erwarten schon im Hinblick auf das verrechnete Einstellentgelt von über € 400 je Pferd und Monat bei ihrem Eintreffen am Nachmittag saubere und trockene Boxen bei ihren Pferden.

Darüber hinaus würden Boxenreinigungsarbeiten während des Reitunterrichts den Reitbetrieb wesentlich beeinträchtigen (Pferde könnten scheuen, ungeübte Reiter werden abgelenkt, Mist und Schiebetruhen versperren die Wege in den Stallgassen und stellen daher eine Gefahr dar).

Während die Pferdeboxen gereinigt werden, werden von den Reitlehrern und Bereiterinnen üblicherweise jene Pferde bewegt und trainiert, die in Ausbildung stehen, der Korrektur bedürfen, in nächster Zeit auf Turnieren zum Einsatz gelangen sollen bzw. deren Eigentümer an diesem Tag um Beritt ersucht haben. Die übrigen Pferde werden auf die Koppeln gebracht oder verbleiben im Stall.

Diese allgemeinen Erfahrungswerte werden durch die Ausführungen des P1 im Rahmen seiner Aussage bestätigt, als dieser über Frage wie lange er schon hier sei zu Protokoll gab: *„Seit 6.00 Uhr früh und ich werde bis ca 14.00 oder 15.00 Uhr arbeiten“*. Auch während der auf der Reitanlage durchgeführten mündlichen Verhandlung, welche vormittags stattfand wurde erkennbar nach dem eben geschilderten Muster gearbeitet. Der Umstand, dass weder P1 noch P2 für das Füttern der Pferde zuständig waren, ändert daran nichts.

Nicht nachvollziehbar sind die Aussagen des Bw., dass er selbst Boxen ausgemistet hätte. Das mag in seltenen Einzelfällen vorgekommen sein, jedoch ist ein solches Vorgehen aus betriebswirtschaftlicher Sicht Ressourcenvergeudung, wenn der Bw. diese Arbeiten regelmäßig verrichtet hätte. Die Aufgabe des Bw. in der Anlage war und ist die Ausbildung und das Training von Pferden und Reitern, wofür den Kunden ein wesentlicher höherer Stundensatz verrechnet werden kann, als für einfache Hilfsarbeiten wie Boxenreinigung. Würde der Bw. tatsächlich diese Arbeiten selbst übernehmen, bliebe ihm für qualifiziertere Arbeiten wenig bis kein Raum und wären daher keine Gewinne erzielbar. Unter Annahme eines Zeitaufwandes von 10 bis 15 min /Box (lt. P1 wurden 15 min/Box angesetzt) würde das bei 45 Pferden einen Zeitaufwand von 7,5 bis 11,25 Stunden ergeben. Der Bw. ist daher aus

betriebswirtschaftlicher Sicht gezwungen für diese einfachen Hilfsarbeiten kostengünstiges Personal einzusetzen, da der Betrieb ohne diese Arbeiten nicht existieren könnte.

Die Aussagen zur Berechnung des Entgelts divergieren ebenfalls. P1 gibt an einen Stundensatz von € 6 erhalten zu haben. Da in 5 Stunden etwa 20 Boxen ausgemistet würden ergebe das einen Tagessatz von € 30 (wobei dem Zeugen egal sei, wie lange der dafür brauche), der Bw. erklärte es sei eine Pauschale von € 35 für 10 Boxen vereinbart gewesen, verbesserte sich dann aber und erklärte der Pauschalbetrag sei für 20 Boxen vereinbart gewesen. Die Ausführungen des Bw., dass eine Pauschale sinnvoller wäre, weil ansonsten besonders langsam gearbeitet würde um möglichst viel Entlohnung „herauszuschinden“, sind grundsätzlich nachvollziehbar.

Nach den Ausführungen von P1, dem üblichen Arbeitsablauf in Reitanlagen und unter Berücksichtigung des Gesamtvorbringens des Bw. geht der UFS davon aus, dass folgende Vereinbarung bestand: Der Bw. bezahlte einen Pauschalbetrag für einen Einsatztag von 5 Stunden (daher € 30), in dieser Zeit waren gemeinsam mit den übrigen auf der Anlage vorhandenen (angestellten) Hilfskräften die zugewiesenen Boxen zu reinigen und nach Ende dieser Arbeit über Auftrag des Bw. jeweils anfallende Arbeiten zu erledigen (zB.: Pferde auf die Koppel zu führen, kleinere Reparaturen vorzunehmen oder andere Reinigungsarbeiten durchzuführen).

Für größere und selten anfallende Einzelarbeiten – hier wird von allen Seiten immer wieder auf das Mähen der Koppel verwiesen - wurde eine zusätzliche Pauschale von € 80 oder € 100 vereinbart. Diese Arbeiten wurden auch mit den betriebseigenen Geräten des Bw. ausgeführt und erfolgten nach Beendigung der laufenden Arbeiten.

Die Auszahlung erfolgte nach den Aussagen von P1 sofort nach Ende der Arbeit, einmal im Monat sei dann von ihm eine Rechnung ausgestellt worden. Das deckt sich grundsätzlich mit dem Vorbringen des Bw. in der mündlichen Verhandlung, dass über Wunsch der Helfer Zahlungen geleistet wurden und einmal im Monat eine Abrechnung erfolgte, bei welcher dann allenfalls noch offene Beträge beglichen wurden. Daher ist erweist sich das Berufungsvorbringen und das Vorbringen im Vorlageantrag, dass die Bezahlung nach – in unregelmäßigen Abständen erfolgter - Rechnungslegung erfolgt sei als unrichtig.

Auffallend ist weiters, dass alle Monatsabrechnungen runde Summen ausweisen, was darauf schließen lässt, dass vor Rechnungsausstellung Einvernehmen zwischen dem Bw. und den Hilfskräften über die Höhe der auszustellenden Rechnung hergestellt worden war. Weder die Abrechnung von Pauschalbeträgen je 10 oder 20 Boxen mit € 35 noch die Abrechnung von Stundenlöhnen von € 6 können regelmäßig zu auf € 50 (€ 150, € 850, € 1350) oder € 100

genauen Beträgen führen. Dennoch wurde der in Rechnung gestellte Betrag vom Bw. bezahlt. Die Rechnungen weisen jeweils einen Gesamtbetrag aus, unstrittig geleistete Akonti wurden vom Rechnungsbetrag nicht in Abzug gebracht, daher sind auch die zum Abrechnungsstichtag noch offenen Beträge nicht ersichtlich. Aus dem Abrechnungsmodus regelmäßiger zeitnaher Akonti ergibt sich jedoch, dass diese Beträge nur geringfügig – etwa in Höhe eines „Wochenlohnes“ gewesen sein können. Das deckt sich auch mit den Ausführungen des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung.

Die vorgelegten Abrechnungen beinhalten ausschließlich die Reinigung von Pferdeboxen, ein Hinweis, dass auch andere Leistungen (zB.: Koppelmähen € 80/€ 100) verrechnet worden wären ist nicht ersichtlich.

Es wird angenommen, dass die Abrechnungsmodalitäten bei beiden Hilfskräften ident waren, da der Bw. nie vorbrachte, dass diesbezüglich Unterschiede bestanden hätten.

P2 und P1 hatten keinen Urlaubsanspruch und keinen Anspruch auf Entlohnung im Fall der Erkrankung. Sie erhielten auch kein Entgelt oder Fahrtkostenersatz für die Zeit oder Kosten an der An- und Abreise von und zu ihrem Wohnort.

Weder P2 noch P1 sind in Österreich zur Einkommensteuer oder Umsatzsteuer erfasst. P1 bezog zusätzlich zu den vom Bw. ausbezahlten Beträgen laut seinen eigenen glaubwürdigen Aussagen in der Slowakei Einkünfte aus Bauhilfsarbeiten. Für andere Reitställe wurde er nicht tätig. Ob und welche anderen Einkünfte P2 konnte nicht geklärt werden.

Ob tatsächlich die in der Berufung behauptete Vertretungsbefugnis vorlag konnte nicht festgestellt werden. Tatsache ist jedoch, dass die beide Helfer sich nie vertreten ließen sondern immer selbst zur Arbeit erschienen waren.

Der UFS geht davon aus, dass der Bw. nach Einholung entsprechender Beratungen, den Arbeitskräften auftrag einschlägige Gewerbescheine zu lösen, damit sie für ihn tätig werden könnten. Das lässt sich aus der zeitlichen Nahebeziehung zwischen Ausstellungsdatum des jeweiligen Gewerbescheines und Aufnahme der Tätigkeit ableiten, sowie aus den Ausführungen des Bw. wie angespannt die Arbeitsmarktsituation im Bereich der Pensionspferdehaltung sei. Ebenso ergibt sich diese Annahme aus der glaubwürdigen Aussage des Bw., dass er gedacht habe jedenfalls umfänglich richtig zu handeln, wenn er in der EU ansässige Hilfskräfte beschäftigen würde, die über einen Gewerbeschein verfügten.

Die Höhe der an die Hilfskräfte insgesamt zur Auszahlung gelangten Beträge ist unstrittig und entspricht den Feststellungen des FA.

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 (2) EStG vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft und nicht einen bestimmten Erfolg (ein fertiges Arbeitsprodukt) 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.

In jenen Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf die von der Judikatur des VwGH entwickelten weiteren Kriterien abzustellen und diese nach dem Gesamtbild der Verhältnisse gegeneinander abzuwägen.

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.

Die Art der erbrachten Leistung ist zwar grundsätzlich kein entscheidendes Abgrenzungskriterium zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit, zu beurteilen ist aber, wie die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird (VwGH 10.4.1985, 83/13/0154). Daher ist es im Einzelfall wohl auch wesentlich welche Art und welchen Umfang die jeweils konkret vom Einzelnen ausgeführte Tätigkeit überhaupt umfasst. Vor allem scheint dabei auch ausschlaggebend, ob es sich um eine Tätigkeit handelt, die eine eigene Initiative des Ausführenden überhaupt zulässt.

Nicht zuletzt ist auch das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen einer Vertretungsbefugnis sowie laufender Lohnzahlungen in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen.

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.

Die Tatsache, dass das EStG eine selbstständige Begriffsbestimmung enthält, was als Dienstverhältnis anzusehen ist, kann dazu führen, dass derselbe Sachverhalt im Steuerrecht einerseits und im bürgerlichen Recht oder Sozialversicherungsrecht oder 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. Diese unterschiedlichen Ergebnisse erkannte der VfGH jedoch nicht als unsachlich (vgl. das Erkenntnis vom 8.6.1985, B 488/80).

Gleiches gilt auch für den Begriff des Gewerbetreibenden. Das Vorliegen einer aufrechten Gewerbeberechtigung geht nicht mit der Einstufung der Tätigkeit als selbstständige unternehmerisch einher.

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienst- oder Werkvertragsverhältnis ist daher das Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, 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 inhaltlich die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen.

Strittig ist im vorliegenden Fall ausschließlich die Frage, ob der Bw. hinsichtlich der von ihr von ihm beschäftigten natürlichen Personen als Dienstgeber oder Auftraggeber eines Werkvertrages anzusehen ist.

Die Höhe der vom FA errechneten Lohnsteuer, DB und DZ wird von der Bw. nicht bestritten.

1. 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.

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.

Bezogen auf den hier vorliegenden Sachverhalt ist erkennbar, dass sich hinsichtlich der reinen Boxenreinigungstätigkeit schon aufgrund der auszuführenden Tätigkeit genaue Arbeitsanweisungen ergaben und daher zusätzliche Weisungen nicht von Nöten waren. Nach einer kurzen Einschulung bei Aufnahme der Reinigungsarbeiten vor Ort ergaben sich zu diesem Aufgabenteil keine weiteren Weisungserfordernisse und für den einzelnen Helfer verblieb hinsichtlich der Art und Inhalt der Leistungserbringung keinerlei Gestaltungsspielraum.

Schon daraus ist ersichtlich, dass die Auftragnehmer des Bw. kein Werk schuldeten sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellten.

Hinzu kommt der Umstand, dass die Helfer nach Beendigung dieser Reinigungsarbeiten fallweise auch für andere Tätigkeiten auf der Anlage eingesetzt wurden. Dieser Einsatz wurde vom Bw. im Einzelfall gesondert angeordnet und mit den übrigen Arbeitskräften auf der Anlage durch den Bw. koordiniert. Ein Gestaltungsspielraum für die Helfer – nämlich wann welche Tätigkeit ausgeführt wurde, war ablauftechnisch ausgeschlossen, da der Tagesablauf im Reitstall großteils vorgegeben ist und im Detail vom Bw. je nach Arbeitskräftebedarf und Fähigkeiten des einzelnen Helfers festgelegt wurde.

Ein Abschluss gesonderter Werkverträge für zusätzliche Arbeiten (Wartungsarbeiten, Koppelführen) ist dabei grundsätzlich nicht erkennbar und wird auch gar nicht behauptet. Die immer wieder ins Treffen geführte Beauftragung mit Koppelmähen und zusätzlichem Entgelt vermag die Beurteilung nicht zu ändern. Auch hier erfolgte ein Auftrag im Rahmen des Weisungs- und Kontrollrechtes, dass zusätzliche Entgelt wurde für eine über die normale Arbeitsleistung hinausgehende Arbeitszeit – nach Art von Überstunden – abgerechnet und ist außerdem aus den Abrechnungen auch nicht erkennbar gesondert ausgewiesen.

Die Tätigkeit der vom Bw. engagierten Helfer war daher einer strikten Anleitung und Kontrolle unterworfen.

2. Eingliederung in den geschäftlichen Organismus

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus eines Betriebes beinhaltet u.a. die 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, 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).

Im gegenständlichen Fall lässt sich mangels schriftlichem Vertrag nicht erkennen, ob die Arbeitszeit vorgegeben war, aber aus den in einem Reitstall üblichen und auch im vorliegenden Fall offenbar ebenso gehandhabten Umständen ergab sich die Arbeitszeit (morgens bis zum frühen Nachmittag) aus den betrieblichen Gegebenheiten.

Bei gegebener Eingliederung von Personen in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers obliegt die Planung und Vorbereitung der Tätigkeit dem Arbeitgeber.

Aus den Ausführungen des Bw. und den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ist eindeutig erkennbar, dass die Einsatzplanung der Arbeitskräfte und die zeitliche Abfolge der auszuführenden Tätigkeiten ausschließlich vom Bw. vorgegeben wurden und nicht den Helfern selbst oblagen.

Überdies ist zwischen selbstständigen Unternehmern undenkbar, dass ein Werkvertragsnehmer nach Beendigung des bedungenen Werkes ohne Rücksprache bzw. dementsprechendem Auftrag ergänzende oder zusätzliche Arbeiten ausführt – hier nach Boxenreinigung von sich aus Pferde auf die Koppel führt oder Wartungsarbeiten durchführt. Wenn der Bw. den Vergleich mit selbstständigen Buchhaltern anführt, wäre das in deren Fall so, dass der Buchhalter nach Verbuchung der Belege von sich aus beispielsweise telefonisch Bestellungen entgegennehmen oder die Post öffnen und sortieren würde. Daher ergibt sich schon aus dem Umstand, dass die Helfer auch andere Tätigkeiten als die bloße Boxenreinigung übernahmen, dass sie in das Unternehmen des Bw. eingegliedert waren und ihre Arbeitskraft schuldeten und nicht einen bestimmten Erfolg. Der Bw. gab diesbezüglich sogar ausdrücklich an, dass sich die Tätigkeit der Helfer inhaltlich von jener der angestellten Stallburschen nicht unterschied. Das von ihm ins Treffen geführte alleinige Unterscheidungskriterium der Anwesenheitspflicht der Angestellten alleine vermag an diesem Umstand nichts zu ändern.

Die Arbeitsplanung erfolgte eindeutig erkennbar durch den Bw.. Wenn immer er nicht über ausreichendes Personal verfügte oder diese Personal für besondere Aufgaben benötigt wurde, teilte er nach seinen eigenen Angaben P1 oder P2 jene Arbeiten zu, die diese ausführen konnten um Arbeitskapazitäten der übrigen im Betrieb vorhandenen Personen für diese besonderen Aufgaben frei zu bekommen.

Nicht übersehen werden darf weiters der Umstand, dass das Unternehmen des Bw. ohne einen Grundstamm an Personal in der von ihm geführten Form gar nicht denkbar war. Für die Betreuung der großen Anlagen und Anzahl von eingestellten Pferden ist eine Mindestmaß an billigerem Hilfspersonal erforderlich, welches einfache körperliche Arbeiten ausführt um die Arbeitskapazität der gelernten und teureren Fachkräfte auch gewinnbringend einsetzen zu können. Die beiden Auftragnehmer erfüllen genau diese Funktion und auch dieser Umstand ist für sich genommen schon geeignet von einer Eingliederung in das Unternehmen des Bw. auszugehen.

Auch wenn im vorliegendem Fall keine bestimmte Stundenanzahl abzuleisten war, spricht dennoch das praktizierte kurzfristige Vereinbaren von Arbeitszeit nicht entscheidend für die Selbstständigkeit der Mitarbeiter, da diese kurzfristigen Arbeitseinsatzvereinbarungen bei angestellten Gelegenheitsarbeitern typischerweise anzutreffen sind (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163). Auch bei Gelegenheitsarbeitern richtet sich die Arbeitszeit nach dem Arbeitsanfall und führt nicht zu einer Selbstständigkeit dieser Personen.

Ein weiteres deutliches Indiz für die Eingliederung in das Unternehmen des Bw. ist der Umstand, dass die beiden Helfer keinerlei eigene Arbeitsmittel verwendeten sondern sich ausschließlich der auf der Reitanlage befindlichen Werkzeuge bedienten.

Beide **Kriterien der Legaldefinition eines Dienstverhältnisses iSd. § 47 Abs. 2 EStG** sind daher **erfüllt** und die Tätigkeit von P1 und P2 als nicht selbstständig einzustufen.

Ergänzend seien noch weitere Abgrenzungskriterien untersucht

3. Unternehmerrisiko

Einer selbständig ausgeübten Tätigkeit wohnt ein Unternehmerrisiko inne, was 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 Einnamenschwankungen 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 erkennbar konkretes Werk geschuldet wurde und somit kein konkreter Erfolg erkennbar sein kann. Die Auftragnehmer hatten zwar hauptsächlich Boxen zu reinigen aber auch andere Hilfsarbeiten auszuführen.

Wenn der Bw. ausführt, dass im Fall mangelhafter Reinigung ohne zusätzliches Entgelt nachzuarbeiten gewesen wäre führt für bei Vorliegen von Weisungsgebundenheit und Eingliederung in das Unternehmen nicht zur Annahme eines Unternehmerrisikos. Hätte nämlich diese Nacharbeit nicht den gewünschten Erfolg herbeigeführt, wäre die Helfer wie andere nicht selbständigen Gelegenheitsarbeiter nicht wieder beschäftigt worden.

Relevant sind auch die Umstände der Preisgestaltung. Auf Grund welcher Parameter die Festlegung der in den Rechnungen ausgewiesenen Pauschalpreise erfolgte, Kilometergeld oder Anfahrtszeit, aufzuwendende Arbeitszeit und eine Gewinnkomponente auf die Preisgestaltung Einfluss genommen haben, ist nicht erkennbar. Welche Überlegungen der Auftragnehmer zum Ansatz der angeführten Preise geführt haben, ist nicht ersichtlich. Die Kalkulation richtete sich offenbar nach dem Unternehmen und der Preisgestaltung der Bw. und nicht nach der Kalkulation der Auftragnehmer.

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

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

Hinzu kommt, dass die ausgabenseitig anfallenden Aufwendungen für die Tätigkeit vom Bw. getragen wurden, da er das benötigte Arbeitsmaterial (Werkzeug, Einstreu) kaufte und zur Verfügung stellte. Weitere ausgabeseitige Aufwendungen, neben den üblichen Aufwendungen für die Anschaffung von Arbeitskleidung waren für die Tätigkeit nicht erforderlich. Eine ausgabenseitige Beeinflussung der Einkünfte (etwa billigerer Materialeinkauf) war daher für die Auftragnehmer gar nicht möglich.

Das vom Bw. angeführte Argument des Risiko des Forderungsausfalls bei etwaiger Zahlungsunfähigkeit des Auftraggebers (Bw.) vermag ebenfalls nicht ein Unternehmerrisiko zu generieren. Aus den vom Bw. und P1 übereinstimmend geschilderten Abrechnungsmodalitäten wurde jeweils täglich zumindestens aber wöchentlich die erbrachten Leistungen bar entlohnt, lediglich in der Rechnung wurden längere Zeiträume abgerechnet und allfällige – wohl nur geringfügige Differenzen – ausgeglichen. Das Risiko des Forderungsausfalls war daher verschwindend gering und bewegte sich in der Größenordnung von maximal € 72.- (übliche Wochensumme).

4. Vertretungsbefugnis, Urlaubsanspruch, Krankheitsfall

Einem allenfalls vereinbarten aber nie wahrgenommenen Vertretungsrecht kommt für die Beurteilung hier keine entscheidende Bedeutung zu, da wie bei Gelegenheitsarbeitern üblich, keine bestimmte Arbeitsverpflichtung bestand. Die Frage nach der Möglichkeit der Vertretung stellte sich daher grundsätzlich nicht.

Auch konnte nicht erkannt werden, ob den beiden Hilfskräften überhaupt bekannt war, dass sei sich hätten allenfalls vertreten lassen können. Unstrittig ist eine solche Vertretung jedenfalls nicht erfolgt.

Ebensowenig ist das Fehlen des Konkurrenzverbotes entscheidend, da bei einfachen Dienstleistungen der vorliegenden Art eine Wettbewerbsgefährdung des Bw. durch ein Tätigwerden seiner Helfer für andere Unternehmer kaum zu erwarten ist (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163).

Weiters ist bei Gelegenheitsarbeitern das Tätigwerden für andere Unternehmer in derselben oder einer anderen Branche üblich und notwendig und schließt daher entgegenstehende Vereinbarungen von vornherein aus.

Gleiches gilt für die fehlende Verpflichtung Urlaube und Krankenstände zu melden und den damit verbunden Anspruch auf Lohnfortzahlung während dieser Zeiten.

5. Lohnzahlung

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

Im vorliegenden Fall erfolgte die Abrechnung des Bw. mit seinen Auftragnehmern zwar in unterschiedlichen Abständen –bei P1 monatlichen bei P2 in monatlichen bzw. dreimonatlichen

Abständen, die Auszahlung erfolgte jedoch regelmäßig zumindestens wöchentlich, wenn nicht täglich nach Arbeitserbringung.

Die Höhe der in Rechnung gestellten Beträge erfolgte ebenfalls in Absprache mit dem Bw., da ansonsten die Rechnung gestellten und auch bezahlten Beträge nicht erklärbar wären.

Bei einem selbständigen Unternehmer würden überdies bereits erhaltene Leistungsakonti auf der Abrechnung vom Rechnungsbetrag in Abzug gebracht werden und so der noch offene Abrechnungsbetrag sofort ersichtlich sein.

Die gewählte Form der Abrechnung spricht deutlich dafür, dass der Inhalt der Rechnung vom Bw. vorgeben wurde und die Rechnung von den Helfern über Anleitung durch den Bw. ausgestellt worden waren.

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

Im vorliegenden Fall liegen aufgrund der faktischen Umstände nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Dienstverhältnisse gemäß § 47 EStG vor, da die vermeintlichen Auftragnehmer in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers eingebunden waren und kein nennenswertes Unternehmerrisiko zu tragen hatten. Im Bereich der Weisungsgebundenheit ergaben sich die persönlichen Weisungen aus den konkreten Arbeitsvorgaben und der Art der zu verrichtenden Tätigkeit sowie der faktischen Einhaltung von Arbeitszeiten.

Der vom Bw. vorgetragene Hinweis auf die Behandlung von Altenpflegern, welche wahlweise selbständig oder unselbständig tätig werden könnten, hat für den gegenständlich zu beurteilenden Sachverhalt keine Auswirkung.

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

Gemäß § 41 Abs 1 bis Abs 3 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen den Dienstgeberbeitrag (DB) zu leisten. Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen. Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage).

Auf Grundlage des § 122 Abs 7 und Abs 8 WKG ist von den Dienstgebern für ihre Dienstnehmer ein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) zu entrichten.

Die Höhe des vom FA errechneten und festgesetzten DB und DZ bzw. der im Haftungswege vorgeschriebenen Lohnsteuer ist unstrittig, weshalb sich weitere Ausführungen dazu erübrigen.

Wien, am 26. Juli 2010