



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, vertreten durch Mag. Stefan Hajos, Rechtsanwalt, 1030 Wien, Landstraßer Hauptstraße 47-49, vom 3. Jänner 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 21. Dezember 2007 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid 2006 im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier nach den am 29. April 2010 und 6. Mai 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlungen entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben werden folgendermaßen festgesetzt:

<b>Haftung Lohnsteuer gem § 82 EStG</b>		€ 22.894,66
<b>Dienstgeberbeitrag</b>		€ 9.059,85
<b>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</b>		€ 805,32
<b>Säumniszuschläge</b>		
<b>Lohnsteuer</b>		€ 457,89
<b>Dienstgeberbeitrag</b>		€ 181,20
<b>Summe</b>		€ 33.398,92

## 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. Dezember 2007 schrieb das FA dem Bw. für das Kalenderjahr 2006 gemäß § 82 EStG 1988 insgesamt folgende Beträge vor:

Lohnsteuer	€	33.082,70
Dienstgeberbeitrag	€	9.059,85
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€	805,32
Säumniszuschläge		
Lohnsteuer	€	661,65
Dienstgeberbeitrag	€	181,20
Summe	€	43.790,72

Begründend wird im Bericht vom 20. Dezember 2007 ausgeführt, dass die Nachforderung 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. In der ergänzenden Begründung vom 1. März 2008 führte das FA weiters aus, dass der Bw. von der Firma Markt beauftragt worden sei, die Regale zu betreuen. Der Bw. hätte für diese Tätigkeit einen Gewerbeschein. Der Auftrag der Firma Markt 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 gewesen sei.

Nach Befragung der Auftragnehmer des Bw. sowie der des Betriebsleiters der Filiale L. der Markt habe das FA festgestellt, dass seitens Markt für den Spitzenausgleich neben eigenem Personal verschiedene Fremdfirmen, darunter auch der Bw., beauftragt würden. Die im Auftrag des Bw. tätigen Helfer würden in der gleichen Art und Weise wie das angestellte Personal der Markt 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 Markt 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 Markt oder dem Bw. Die Helfer seien in der Regel nur für den Bw. tätig und hätten keinen 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 der rechtzeitig eingebrachten Berufung wendet der Bw. ein, dass zwischen ihm und seinen Auftragnehmern weder eine persönliche noch wirtschaftliche Abhängigkeit vorgelegen habe. Die Auftragnehmer wären weisungsfrei gewesen, Arbeitszeit, -fortgang und -qualität sowie Arbeitsbeginn und -ende seien ebensowenig meldepflichtig gewesen wie 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 Markt zu beachten gewesen. Darüber hinaus bestünde kein Konkurrenzverbot und etliche der Subauftragnehmer würden auch andere berufliche Tätigkeiten ausüben. Das Zeiterfassungssystem der Markt hätte lediglich dem Zweck gedient, die verrechenbaren Leistungen verlässlich feststellen zu können.

Die abweisende Berufungsentscheidung vom 25. August 2008 wurde nach Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof wegen Unterlassung der in der Berufung beantragten mündlichen Verhandlung wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Im fortgesetzten Verfahren und in der am 29. April 2010 und 6. Mai 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass die Subauftragnehmer bereits im

Veranlagungswege zur Einkommensteuer herangezogen worden wären und daher schon aus diesem Grund keine Haftung für Lohnsteuer seitens des Bw. vorliegen könne.

Die Subauftragnehmer wären keinem Konkurrenzverbot unterlegen, hätten sich vertreten lassen können und hätten im Rahmen der Gewährleistung für ihre Tätigkeit haftet. Bei Annahme einer unselbständigen Tätigkeit der Subauftragnehmer sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Dienstgeber die Markt anzusehen, da diese bzw. deren Betriebs- oder Abteilungsleiter die Arbeitsanweisungen an die Subauftragnehmer erteilt hätten. Der Bw. selbst habe keine Möglichkeit gehabt in den Arbeitsablauf einzugreifen bzw. die Subauftragnehmer konkret einzuteilen.

Ergänzend wird vorgebracht, dass sowohl der Bw. als auch die Subauftragnehmer polnische Staatsbürger seien und von ihrem Recht auf Niederlassungsfreiheit Gebrauch gemacht hätten, welche auch das Recht zur Aufnahme und Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit beinhalte. Maßnahmen welche diese selbständige Erwerbstätigkeit behindern oder weniger attraktiv machen würden unter das Beschränkungsverbot fallen. Auch unterschiedliche Besteuerungsfolgen widersprächen dem Gedanken der Niederlassungsfreiheit. Im strittigen Fall sei von einer legalen Möglichkeit der Rechtsformwahl Gebrauch gemacht worden. Einem österreichischen Staatsbürger, der sich in seiner Profession selbständig machen werde aber wohl niemand unterstellen, er würde seine Tätigkeit als unselbständiger verrichten. Eine andere Behandlung der gegenständlichen Regalbetreuung durch den Bw. und seine Subauftragnehmer widerspräche daher dem geltenden EU-Recht.

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

Der Bw. kam Ende 2005 mit dem Betriebsleiter der Filiale L. der Firma Markt überein, für den Spitzenausgleich neben dem eigenen Personal der Markt bestimmte Regale nach den vorgegebenen Richtlinien nachzuschlichten. Nach einem ersten Probeauftrag in der großen Abteilung „Nährmittel“ wurden jeweils kurzfristig – meist telefonisch – Folgeaufträge an den Bw. erteilt. Eine schriftliche Vereinbarung war zwar in Aussicht gestellt wurde aber jedenfalls 2006 nicht getroffen.

Der Umfang der vom Bw. übernommenen Aufträge war so groß, dass er diese nicht ohne zusätzliche Hilfe hätte bewältigen können. Dem Bw. war bereits bei Übernahme der Aufträge bewusst, dass er sich geeigneter Helfer bedienen musste. Daher inserierte er auch in einschlägigen polnischen Printmedien in Österreich um Hilfskräfte anzuwerben. Der Großteil der vernommenen Zeugen, die für den Bw. tätig waren, war über diese Annoncen auf das Unternehmen des Bw. gestoßen. Mit diesen Helfern schloss der Bw. meist mündliche

Rahmenverträge ab, in welchen laut den Aussagen der Zeugen ein bestimmter Bereich von zu schlichtenden Waren (z.B. Konserven einer bestimmten Firma in ein bestimmtes Regal einschlichten) vereinbart war. Die einzig im Akt befindliche schriftliche Vereinbarung wurde über Drängen eines Helfers getroffen und wurde nach einem dem Bw. nicht bekannten Muster von einer dritten Person erstellt. Nach Aussage des Bw. gibt dieses Dokument jedoch nicht die tatsächliche Vereinbarung wieder, sondern ist lediglich eine allgemeine Vereinbarung. Auch in diesem Fall war die tatsächliche Vereinbarung mündlich getroffen worden. Eine Abweichung von den anderen mündlichen Vereinbarungen ist nicht zu erkennen und wurde auch nicht behauptet.

Aus den diesbezüglich glaubwürdigen Aussagen des Bw. ist ersichtlich, dass Gegenstand des Probeauftrags und auch der Folgeaufträge war, Erzeugnisse bestimmter Firmen in einer von Markt vorgegebenen Ordnung in die Regale einzuordnen oder auch saisonbedingt umzuschichten. Die zu schlichtenden Regale befanden sich in unterschiedlichen Abteilungen wobei sich aus den Zeugenaussagen ein Schwerpunkt bei Nahrungsmitteln (Konserven) und den Gartenartikeln/Fahrrädern erkennen lässt.

Die Aufträge an den Bw. wurden oft kurzfristig erteilt, der Bw. war daher gezwungen ebenso kurzfristig für das notwendige Personal bzw. die erforderliche Anzahl an Helfern Sorge zu tragen um auch bei Folgeaufträgen zum Zug kommen zu können. Die Anzahl der erforderlichen Helfer wurde vom Bw. nach dem Umfang des Auftrages kalkuliert und das erforderliche Personal idR telefonisch kontaktiert und voreingeteilt. Dennoch ist aus den Aussagen der Zeugen erkennbar, dass diese über einen längeren Zeitraum täglich bei der Markt anwesend waren. Ein Zeuge erklärte ausdrücklich, jeweils bereits am Abend gefragt zu haben, ob er am jeweiligen nächsten Tag wiederkommen solle. Daraus ist eine gewisse Regelmäßigkeit der Tätigkeit erkennbar. Eine Dienstenteilung der Helfer im Sinne eines Dienstplanes gab es nicht und war nach der Art der zu verrichtenden Tätigkeit auch nicht erforderlich. Das Schichten von Regalen nach einer vorgegebenen Ordnung bedarf weder einer besonderen Ausbildung, Fach- oder Vorkenntnissen noch spezieller Arbeitsmittel und kann ohne genaue Arbeitsplanung jederzeit von unterschiedlichen Personen an unterschiedlichen Regalen vorgenommen werden.

Die Helfer benötigen für ihre Tätigkeit keine speziellen oder teuren Hilfsmittel, ein Messer, Arbeitshandschuhe und allenfalls ein Arbeitsmantel genügten und wurden von den Helfern selbst mitgebracht. Ein gelegentlich notwendiger Gabelstapler konnte vor Ort von den angestellten Mitarbeitern der Markt unentgeltlich ausgeliehen werden.

Bei „Großaufträgen“ bei welchen bis zu 20 Personen als Helfer für den Bw. eingesetzt war, war es üblich, dass Markt dem Bw. eine Zeichnung vorgab, wie das fertig geschlichtete Regal

auszusehen habe und der Bw. diese Zeichnung vervielfältigte und an seine Helfer weitergab, welche dann „ihre“ Regale umschlichteten. Wie und durch wen die Arbeitsverteilung genau erfolgte konnte trotz eindringlicher und mehrmaliger Fragen weder von den Zeugen noch vom Bw. in Erfahrung gebracht werden. Aus den Aussagen lässt sich jedoch erkennen, dass aufgrund der mündlich abgeschlossenen Rahmenverträge jeder der Helfer im Vorfeld einen bestimmten relativ eng umrissenen Bereich (z.B. Konserven der Firma E) zu betreuen hatte, sodass eine gesonderte Arbeitsverteilung vor Ort obsolet war. Nach Aussagen eines Zeugen kontaktierte dieser den Bw. um festzustellen in welchem Bereich er arbeiten solle und der Bw. habe ihn an den Filialleiter verwiesen, welcher ihm dann eine konkrete Tätigkeit in diesem Bereich zugeordnet habe. Aus dem Ergebnis der Zeugenbefragung ist jedenfalls ersichtlich, dass das Vorbringen des Bw., er habe keinerlei Einfluss auf die Arbeitseinteilung der Helfer gehabt nicht zutreffend ist. Einerseits hat er mit den Helfern bereits im Vorfeld bestimmte Bereiche festgelegt und andererseits durch von ihm organisierte Beistellung der erforderlichen Anzahl von Helfern und Weitergabe der Arbeitsvorgaben an der Arbeitseinteilung entscheidend mitgewirkt.

Die Helfer übernahmen ihrerseits – im Gegensatz zum Bw. - nur so viele Tätigkeiten für den Bw. als sie selbst erfüllen konnten. Die Frage, ob sie sich vertreten lassen durften, konnten nicht alle Zeugen eindeutig beantworten, gaben aber übereinstimmend an, dass eine Vertretung schon deshalb nicht in Frage gekommen wäre, weil sie das Geld selbst verdienen wollten.

Die Abrechnung der Aufträge zwischen Markt und dem Bw. erfolgte nach geleisteten Mannstunden wobei für Tages- und Nachtstunden unterschiedliche Stundensätze gezahlt wurden. Die Entlohnung und die Stundensätze wurden von Markt vorgegeben, der Bw. stimmte diesen jedoch zu. Die Fakturen über die Abrechnung wurden nach Rücksprache mit dem Betriebsleiter hinsichtlich deren Inhalt vom Bw. ausgestellt und wiesen Umsatzsteuer aus.

Die Stundenanzahlen bzw. deren Qualifikation als Tages- oder Nachtstunden ergaben sich aus den zu diesem Zweck von Markt an den Bw. und dessen Auftragnehmer verteilten und auch verwendeten Zeitstempelkarten.

Mit weiterer Beauftragung war nur zu rechnen, wenn die Arbeiten zur Zufriedenheit der Markt erfolgten und auch entsprechend rechtzeitig/ zeitnah erledigt waren. Insoweit waren alle beteiligten Personen – auch der Bw. – in das zeitliche und auch räumliche Organisationskonzept der Markt eingegliedert. Die Regale mussten zeitnah nach einer bestimmten Vorgabe so eingeschlichtet sein, dass die Kunden jederzeit Zugriff auf die Waren hatten. Eine Möglichkeit der freien Zeiteinteilung oder eine Gestaltungsfreiheit beim

Einschlichtevorgang bestand für die Helfer nicht. Für den Bw. war ausschlaggebend, dass „seine“ Helfer die Vorgaben des Auftraggebers erfüllten, da ansonsten die Vergabe von Folgeaufträgen gefährdet gewesen wäre.

Wie der Bw. und einzelne Zeugen im Zuge der mündlichen Verhandlung ausführten, war es auch nicht unüblich, dass die vom Bw. zur Ausführung der Aufträge beauftragten Personen auch zusätzlich neben den mit dem Bw. zuvor vereinbarten Aufträgen zusätzliche Aufträge direkt von Betriebsleiter der Markt erhielten und ausführten. Diese zusätzlichen Leistungen rechneten die Auftragnehmer jedoch nicht direkt mit Markt, sondern über das Unternehmen des Bw. ab. Das heißt, dass diese Stunden vom Bw. der Markt verrechnet wurden und der Bw. dann seinerseits die Bezahlung der Subauftragnehmer übernahm.

Die Abrechnung des Bw. mit seinem Auftragnehmer erfolgte angeblich nach geschlichteten Kilogramm, wobei angeblich für unterschiedliche Güter unterschiedliche Kilogrammsätze vereinbart gewesen wären. Diese Aussage wird zwar sowohl vom Bw. als auch von den Zeugen gemacht, allerdings scheint diese angebliche Abrechnungsmodalität nicht wirklich eingehalten worden zu sein. Einerseits kann der Bw. weder konkrete Beispiele für kg-Sätze nennen noch wurde eine Liste vorgelegt aus der sich diese Sätze ergeben hätten. Die Behauptung, dass diese kg-Sätze lediglich mündlich vereinbart worden seien ist nicht glaubwürdig, da viele verschiedene Produkte geschlichtet wurden und sich daher alle betroffenen Personen (Bw. und jeder einzelne Auftragnehmer) die jeweiligen kg-Sätze im Detail hätten merken müssen. Dieses Vorgehen erscheint vollkommen praxisfremd und weiters für den Auftraggeber (Bw.) kaum nachvollziehbar.

Überdies fällt auf, dass die Rechnungen meist runde Summen enthalten, die bei variablen kg-Sätzen nur fallweise und zufällig einen runden Betrag ergeben können und nicht im Regelfall. Laut Aussage des Bw. in der mündlichen Verhandlung habe der die Aufzeichnungen und Honorarberechnungen seiner Helfer nur fallweise kontrolliert. Die teilweise von diesen beigelegten Berechnungsgrundlagen für die ausgestellten Rechnungen habe er jedoch nicht aufgehoben und könne sie daher auch nicht vorlegen.

Zwar sagten sämtliche Zeugen in der mündlichen Verhandlung aus, dass sie kg-Aufzeichnungen geführt hätten, die sich aus den auf den zu schlichtenden Paletten angebrachten Gewichtsangaben abgeleitet hätten, jedoch geht aus den Aussagen auch hervor, dass neben den Helfern des Bw. auch Eigenpersonal der Markt die entsprechenden Paletten eingeschlichtet hatten. Ein Zeuge sagte aus, dass man nicht so genau sagen konnte wieviel kg tatsächlich bewegt worden wären. Die so durchgeführten Abrechnungen können daher nicht auf richtige Ergebnisse kommen und scheint es daher unwahrscheinlich, dass der Bw. tatsächlich aufgrund dieser Aufzeichnungen eine kg-Entlohnung vornahm.

All diese Aspekte legen den Schluss nahe, dass die behauptete Abrechnung nicht nach kg-Sätzen erfolgte, sondern dass vielmehr pauschal abgerechnet wurde, wobei offenbar sowohl die Menge als auch die Art der zu schlichtenden Ware für die Entlohnung ausschlaggebend war. Einzelne Zeugen gaben im Verfahren vor dem FA an, nach Stunden bezahlt zu werden. Der Bw. erklärte dazu, dass es für jede Art der Bezahlung möglich sei, diese auf Stunden umzulegen. Im gegenständlichen Fall wird nach den Ausführungen des Bw. und der Zeugen davon ausgegangen, dass der Bw. aufgrund seiner eigenen Erfahrung den ungefähren Zeiteinsatz nach Art und Menge der zu schlichtenden Ware schätzte und wenn die offenbar pauschal gestellten Rechnungen seiner Einschätzung entsprachen, diese beglich. Wenn die Rechnungshöhe überhöht erschien wurde seitens des Bw. Rücksprache mit dem jeweiligen Helfer gehalten.

Die Abrechnungen der Helfer erfolgten laut Akteninhalt in regelmäßigen – meist monatlichen – Zeitabständen.

Über die Frage, worin die behauptete Haftung der Helfer für ihre Arbeit bestanden haben könnte, erklären alle Zeugen, dass sie keine Schäden verursacht hätten und vermutlich selbst dafür zahlen müssten. Genauere Auskünfte konnten nicht gegeben werden, Versicherung die für allfällige Schäden aufkommen könnten wurden nicht abgeschlossen.

Über Fragen im Zuge der mündlichen Verhandlung konnte keiner der Zeugen Aussagen dazu machen, wofür er als selbständiger Unternehmer eine Haftung übernommen hätte. Auch ist nicht erkennbar, woraus sich ein allfälliger Gewährleistungsanspruch bei dieser Art der Tätigkeit hätte ableiten sollen. Mangelhafte Arbeitsleistung hätte allenfalls dazu geführt nicht mehr als Helfer engagiert zu werden.

Zwischen den Helfern und der Firma Markt bestand keine wie immer geartete schriftliche oder mündliche Vertragsbeziehung. Einziger Vertragspartner der Helfer war der Bw. und dieser erhielt als Vertragspartner der Auftraggeberin jeweils die Aufträge zur Einschlichtung von Waren. Aufgrund der von der Auftraggeberin erteilten Vorgaben nähert sich die Tätigkeit des Bw. stark an Personalgestellung an, da er de facto dafür Sorge zu tragen hatte, dass ausreichend Aushilfspersonal für die Auftraggeberin zur Verfügung stand.

Die, mit Einverständnis der Zeugen, vorgenommene Einsicht in die elektronischen Einkommensteuerdaten der Helfer des Bw. zeigt, dass einzelne Helfer in Österreich zur Einkommensteuer (ESt) veranlagt wurden und für das Streitjahr 2006 auch ESt entrichtet hatten.

Für die einzelnen vom FA als Dienstnehmer eingestuften Helfer des Bw. ergeben sich dabei folgende Werte:



Name	SVNR	LSt lt. FA	EST bezahlt
1	111	891,44	0,00
2	222	247,92	0,00
3	333	0,00	0,00
4	444	0,00	0,00
5	555	1.077,74	0,00
6	666	1.948,08	386,83
7	777	5.212,80	2.766,21
8	888	19,84	0,00
9	999	5.550,71	3.272,14
10	101010	4.871,61	2.020,56
11	111111	0,00	0,00
12	121212	49,61	0,00
13	131313	514,06	0,00
14	141414	1.187,99	0,00
15	151515	3.821,32	1.184,27
16	161616	2.214,90	0,00
17	171717	0,00	0,00
18	181818	3.837,09	558,03
19	0000000000	365,82	0,00
20	202020	460,51	0,00
21	212121	811,26	0,00
<b>Summen</b>		<b>33.082,70</b>	<b>10.188,04</b>

Die Höhe der vom FA errechneten Beträge für Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ist unstrittig und wird der Entscheidung zugrunde gelegt.

Rechtlich folgt daraus:

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

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.

### 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 schon aufgrund der auszuführenden Tätigkeit genaue Arbeitsanweisungen ergaben und daher zusätzliche Weisungen nicht von Nöten waren. Die im mündlichen Vertrag vorgegebene Tätigkeit umreißt ausreichend genau welche Arbeitsleistung zu erbringen ist. Darüber hinaus sind die Vorgaben hinsichtlich der Art und des Ortes der einzuschlichtenden Ware in genauester Weise determiniert, sodass für die einzelnen Helfer keinerlei Gestaltungsspielraum verbleibt. Schon daraus ist ersichtlich, dass die Auftragnehmer des Bw. kein Werk schuldeten sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellten.

In einem vergleichbaren Fall führt das FG Sachsen in seinem Urteil vom 9.11.2005, 2 K 2709/03 (bestätigt von BFH am 20.11.2008, VI R 4/06) unter Bezugnahme auf die Judikatur des BFH aus, dass einfache Tätigkeiten wie Handarbeiten oder Regalschlichtungen, bei denen

der Tätige kaum eigene Initiative entfalten kann, schon deshalb regelmäßig den Weisungen des Auftraggebers unterliegt (BFH, BStBl II1979, 131).

Nicht nur wurden die Weisungen vom Bw. an die Helfer erteilt (z.B. Weitergabe der vom Auftraggeber Markt gewünschten Regalschlichtung), sondern wurde sogar das Weisungsrecht auf bestimmte leitende Mitarbeiter der Firma Markt ausgedehnt.

Der Bw. agierte in diesem Zusammenhang ähnlich wie ein Personalleasingunternehmen. Seine Aufgabe war es, dem Auftraggeber ausreichend Personal in den jeweils benötigten Bereichen zur Verfügung zu stellen um die zu erledigenden Aufgaben zu erfüllen. Das ist unter anderem auch daran ersichtlich, dass die Aufträge zwischen dem Bw. und seiner Auftraggeberin in geleisteten Mannstunden laut Zeiterfassungssystem abgerechnet wurden, wie das bei Personalleasing üblich ist.

Die Tätigkeit 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 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 disziplinarische 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 oder dessen Auftraggeber.

Die von dem Bw. beauftragten Personen waren bezüglich der Arbeitszeit de facto an die Vorgaben der Firma Markt gebunden und die Einhaltung der Arbeitszeiten wurde über Stempelkarten genau aufgezeichnet. Diese Vorgehensweise ist ausschließlich im Rahmen von Dienstverhältnissen üblich nicht aber bei Werkverträgen.

Auch die Arbeitsplanung erfolgte eindeutig erkennbar durch den Bw. bzw. die Auftraggeberin des Bw., die immer dann wenn nicht genug Eigenpersonal verfügbar war, den Bw. beauftragte für entsprechendes Personal Sorge zu tragen, was dieser mit seinem Unternehmen auch unstrittig tat um weitere Aufträge zu erhalten. Die Anzahl der einzusetzenden Personen und die Einteilung wer in welcher Abteilung tätig werden sollte erfolgte wie oben festgestellt durch den Bw. im Rahmen seiner unternehmerischen Erfahrung.

Eine organisierte Einsatzplanung durch die Helfer erfolgte nicht. Die Art und Weise der Arbeitseinsatzplanung zeigt, dass die organisatorische Eingliederung der Helfer in den Betrieb des Bw. vorlag.

Ein weiteres – wenn auch untergeordnetes – Indiz für die Einordnung in den geschäftlichen Organismus ist das Tragen der Namensschilder, das die Helfer auch gegenüber Dritten (insbes. Kunden) als Mitarbeiter des Bw. auswies. Auch dieser Umstand spricht für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Zusätzlich wurde der Großteil der Rechnungen auf einheitlichen Formularen händisch geschrieben. Verrechnet wurde ein für den UFS nicht im Detail nachvollziehbarer pauschaler Betrag mit der allgemeinen Bezeichnung "Regalbetreuung". Es wurde kein gesondertes Werk zu einem speziellen Preis verrechnet.

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, da er schon bei Übernahme des Auftrages bzw. schon vor Aufnahme der ersten Geschäftsbeziehung zu Markt wusste und auch einplante, dass er die übernommenen Aufträge nur arbeitsteilig mit einer ausreichenden Anzahl an Hilfspersonal ausführen würde. Dass er über anderes geeignetes Personal verfügte ergibt sich weder aus dem Akteninhalt noch wurde es jemals vorgebracht. Daher waren die vom Bw. beschäftigten Helfer ein integrierender Bestandteil seiner ansonsten unvollständigen Unternehmensstruktur.

Auffallend ist weiters, dass es sich laut den Aussagen der Helfer offensichtlich um ein Dauerschuldverhältnis handelte, da jedenfalls nicht nach außen – und offenbar auch nicht für die Helfer selbst – erkennbar täglich neue Werkverträge abgeschlossen wurden. Vielmehr erschienen die Helfer täglich „zum Dienst“ und schlichteten die benötigten Waren nach der durch den Betriebs- oder Abteilungsleiter der Markt erteilten Anweisung ein.

Dies ging sogar soweit, dass die Helfer vom Betriebs- oder Abteilungsleiter der Markt zusätzliche Arbeitsaufträge erhielten und ausführten. Diese Zusatzaufträge wurden aber nicht wie bei einem selbständigen Werkvertragsverhältnis zwischen den Helfern und der Markt abgerechnet, sondern flossen in die Stundenabrechnung der Markt mit dem Bw. ein, welcher dann seinerseits die Helfer entlohnte. Daraus zeigt sich deutlich, dass die Helfer über keine eigene Betriebsstruktur verfügten sondern gänzlich in das Unternehmen des Bw. eingegliedert waren und eine Arbeitsleistung und keinen Arbeitserfolg schuldeten.

Auch wenn im vorliegenden 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 Selbständigkeit dieser Personen.

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 Markt, eingebunden waren. Zwar konnten die Helfer, wenn sie das wollten, Pausen einlegen, aber andererseits erklärte einer der Zeugen ausdrücklich, dass er in diesen Pausen nie Bier getrunken hätte - wie das bei schwerer körperlicher Arbeit nicht unüblich ist - weil er die Arbeit nicht verlieren wollte. Daraus ist erkennbar, dass auch die persönliche Gestaltungsfreiheit des Arbeitsumfeldes nicht gegeben war, sondern offenbar auch Ordnungsvorschriften faktisch zu beachten waren.

### 3. Unternehmerrisiko

Einer selbständig ausgeübten Tätigkeit wohnt weiters 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 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 einzuschlichten.

Weiters ist nicht erkennbar wie der Erfolg der ausgeübten Tätigkeiten zu messen gewesen wäre. Die Zeugen führen aus, dass sie bestimmte Paletten teilweise allein teilweise gemeinsam mit angestelltem Eigenpersonal der Markt in die Regale zu schlichten hatten. Die Tätigkeit des angestellten Personals unterschied sich in keiner Weise von der der Auftragnehmer des Bw. Weiters ergibt sich daraus, dass für den Fall, dass ein Auftragnehmer seine Tätigkeit an einem Tag beendete diese von irgendeiner anderen Person fortgeführt oder beendet wurde, wobei den Auftragnehmern nicht bekannt war, wer in ihrer Abwesenheit diese Arbeiten erledigte.

Diese Form des Tätigwerdens spricht regelmäßig gegen eine Übernahme von Unternehmerwagnis und für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Da weiters pauschal bzw. nach nicht nachvollziehbaren Kriterien (behauptete aber nicht eingehaltene kg-Einheiten) 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 neben den nicht angeblich geführten jedoch nicht vorgelegten und auch nicht aussagekräftigen kg-Abrechnungen die Verwendung des Zeiterfassungssystems der Markt unerlässlich.

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 Helfer stellen zwar eigene Betriebsmittel bereit, das Ausmaß der erforderlichen Betriebsmittel ist aber derart vernachlässigbar gering, dass auch ausgabenseitig keine Beeinflussungsmöglichkeit des "Unternehmensergebnisses" erkannt werden. Im Gegenteil geben die Helfer als Zeugen an, sich gegebenenfalls erforderliche Betriebsmittel – z.B. Gabelstapler – vor Ort von Markt geliehen zu haben. Das zeigt, dass sie tatsächlich nicht alle erforderlichen Betriebsmittel selbst bereit gestellt haben, was wieder für sich genommen schon gegen die Unternehmereigenschaft spricht.

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

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.

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 und der faktischen Einhaltung von Ordnungsvorschriften.

Die Berufungsausführungen, dass die Helfer eher der Markt als Dienstnehmer zuzurechnen wären, gehen deshalb ins Leere, weil zwischen den Helfern und der Markt keinerlei Rechtsbeziehung bestand, die einer Beurteilung unterzogen werden könnte. Im Gegenteil ist erkennbar, dass der wesentliche Ansprechpartner der Helfer der Bw. war und aufgrund seiner Unternehmensstruktur den Helfern Einkünfte bei der Markt verschaffte, die sie ansonsten nicht hätten erzielen können.

Die Ausführungen, dass die Rechtsbeziehung zwischen dem Bw. selbst und der Markt als nichtselbständige Tätigkeit einzustufen wäre, vermag nicht zu überzeugen. Anders als bei den Helfern ist erkennbar, dass der Bw. bewusst Aufträge übernahm die er in Art und Umfang nicht ohne eigenes Personal bewältigen konnte. Der Bw. übernahm auch die Organisation, Koordination und Entlohnung des von ihm eingesetzten Personals und konnte über den Umfang der selbst erbrachten bzw. weiter gegebenen Leistungen seinen Unternehmenserfolg jedenfalls ausgabenseitig steuern, auch wenn ihm einnahmenseitig von seinem Auftraggeber die Entlohnung aufgezwungen worden sein sollte.

Gemäß § 82 EStG haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Nach der Judikatur des VwGH (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0046) entfällt die Arbeitgeberhaftung insoweit, als einem Arbeitnehmer für die entsprechenden Bezüge im Wege einer Veranlagung Einkommensteuer vorgeschrieben und von diesem auch entrichtet wurde. Wie oben dargestellt konnte durch Einsichtnahme in die Abgabekonten erkannt werden, dass einzelnen Dienstnehmer des Bw. die erzielten Einkünfte im Rahmen einer Einkommensteuerveranlagung bereits der Einkommensteuer unterzogen hatte. Die bereits entrichteten Einkommensteuerbeträge mindern im festgestellten Ausmaß



daher den Haftungsumfang des Bw. und ist der Berufung daher insoweit stattzugeben, ebenso ist der festgesetzte Säumniszuschlag anzupassen.

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 ist unstrittig, weshalb sich weitere Ausführungen dazu erübrigen.

Das Berufsbegehren hinsichtlich DB und DZ ist abzuweisen.

Die Ausführungen zur Verletzung von Primärrecht nämlich Verletzung der Niederlassungsfreiheit und Freizügigkeit der Erwerbstätigkeit sind lediglich unsubstantiierte Behauptungen. Keinesfalls kann nach dem Vorbringen oder den getroffenen Feststellungen erkannt werden, dass österreichische Staatsbürger bei gleicher Sachverhaltslage anders behandelt würden als der Bw. Im Gegenteil konnte festgestellt werden, dass der Bw. als selbständiger Unternehmer in Österreich tätig wurde. Die Einstufung der Tätigkeiten seiner Helfer erfolgt unabhängig von der Staatsbürgerschaft nach den vom Gesetz vorgegebenen und der Judikatur weiter entwickelten Kriterien. Unterschiedliche Besteuerungsfolgen sind in diesem Fall nicht ersichtlich. Der Bw. bleibt in seinen diesbezüglichen Ausführungen völlig vage und stellt die Behauptung ohne weitere Darstellung eines gegebenen Sachverhalts in den Raum. Eine weitere inhaltliche Befassung mit dieser Behauptung erfolgt daher nicht.

Wien, am 24. Mai 2010