



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 26. Jänner 2006 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 16. Jänner 2006 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer bei der als Taxiunternehmerin tätigen Berufungswerberin fest, dass Taxifahrer als freie Dienstnehmer beschäftigt wurden. Die Löhne jener Arbeitnehmer, die nicht in die DB- bzw. DZ-Bemessungsgrundlage einbezogen worden waren, wurden unter Berücksichtigung der Freigrenze neuerlich durchgerechnet.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die nunmehr angefochtenen Bescheide. Begründend wurde ausgeführt, dass bei den folgenden Voraussetzungen im Sinne der ständigen Rechtsprechung bei Taxilenkern von einem Dienstverhältnis auszugehen sei.

- „- Der Taxilenker benutzt das Fahrzeug des Taxiunternehmers auf dessen Gefahr.*
- Wartung und sämtliche laufenden Betriebskosten werden vom Taxiunternehmer getragen.*
- ein wesentlicher Teil der vom Taxilenker erzielten Einnahmen ist an den Taxiunternehmer abzuführen, dem auf diese Weise unmittelbar der wirtschaftliche Erfolg der Tätigkeit des Taxilenkers zugute kommt.*
- Taxifahrer haben nicht die Möglichkeit sich von jedem vertreten zulassen (Vertretung nur von geprüften Taxifahrern, daher keine normal übliche Vertretungsmöglichkeit)“*

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis werde daher stets das Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit sein, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen sei. Wenn es üblich sei, dass Angestellte Taxilenker mit Rücksicht auf die besonderen Verhältnisse, unter denen sie tätig werden würden, Ausmaß und zeitliche Lagerung ihrer Tätigkeit und damit auch deren wirtschaftlichen Erfolg weitgehend selbst bestimmen könnten, so spreche dies nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

In den dagegen erhobene Berufungen wird vorgebracht, dass die Mitarbeiter freie Dienstnehmer gewesen seien, da

- „- keine Zeitvorgaben gegeben waren (Beginn und Ende der Fahrzeit),*
- konnten sich Beschäftigungstage selbst wählen,*
- jederzeit eine Vertretung möglich war,*
- jeweils nur auf eigenen Wunsch gefahren sind.“*

In einer Ergänzung zur Berufung bringt die Berufungswerberin weiters vor, dass ihre Taxilenker freie Dienstnehmer gewesen seien, da

- „- die Taxilenker für die Benützung des Fahrzeuges Miete bezahlt haben (%-Anteil der Einnahmen des Lenkers),*
- für die Wartung und Betriebskosten mussten ebenfalls die Lenker teilweise selbst aufkommen,*
- sich die Taxilenker die Vertretung selbstständig und kurzfristig aussuchen konnten,*
- die Taxilenker höchstens durchschnittlich 5-8 mal monatlich gefahren sind, und das nur auf eigenen Wunsch,*
- keine Zeitvorgaben gegeben waren (Beginn und Ende der Fahrzeit, bzw. an welchen Tagen gefahren wurde),*
- und von mir weder ein Lohn noch ein Gehalt an die Fahrer ausbezahlt wurde, wie es in der Bescheidbegründung formuliert wurde“*

Das Finanzamt forderte daraufhin die Vorlage der schriftlichen Dienstverträge, eine Auflistung sämtlicher im strittigen Zeitraum laufenden Fahrzeuge samt Einsatzplänen und Einteilungen mit Zuweisungen zu den einzelnen Dienstnehmern, eine Aufstellung, geordnet nach Fahrzeugen, Dienstnehmern und Zeiträumen über die Höhe der einzelnen Fahrzeugmieten und die Berechnung der darauf entfallenden Honorare für die Taxilenker samt der dazugehörigen Belege, Nachweise über die der von der Berufungswerberin bzw. über die Höhe der von den Dienstnehmern getragenen Betriebskosten, aufgelistet nach Fahrzeugen, Dienstnehmern und Zeiträumen und eine Auflistung sämtlicher gefahrener Kilometer, bezogen auf die einzelnen Fahrzeuge im strittigen Zeitraum.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (kurz FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 WKG 98.

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige 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.

Nach Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 47 EStG 1988, Tz. 4.3, ist die Definition des § 47 Abs. 2 EStG eine eigenständige des Steuerrechts, weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Die Absicht des historischen Gesetzgebers ging dahin, ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, einen Zustand zu umschreiben (vgl. VwGH v. 22.1.1986, 84/13/0015). Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag, "freier Dienstvertrag" oder Werkvertrag an. Entscheidend ist, dass die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG entspricht (vgl. VwGH-Erk. v. 23.3.1983, Zl. 82/13/0063).

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 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. Für die Annahme eines Dienstverhältnisses ist schließlich auch wesentlich, dass die tätige Person kein Unternehmerwagnis trägt (vgl. z.B. VwGH 22.2.1989, 84/13/0001). Unter diesen

Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (vgl. VwGH vom 22.2.1996, 94/15/0123, und die dort zitierte Judikatur).

Ein über Verlangen des Finanzamtes vorgelegter, als „Freier Dienstvertrag“ bezeichneter, Arbeitsvertrag nennt unter Punkt 4. als Vertragsgegenstand das Lenken von Taxifahrzeugen des Dienstgebers durch den freien Dienstnehmer auf dessen eigenes wirtschaftliches und rechtliches Risiko. Wie bereits oben erwähnt, kommt es für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als "Freies Dienstverhältnis" oder „freier Dienstnehmer“ an, sondern vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten Vereinbarungen aus dem Vertrag entscheidend (vergleiche u.a. VwGH vom 2. Juli 2002, Zl. 99/14/0056). Durch die Formulierung im Arbeitsvertrag, „auf dessen eigenes wirtschaftliches und rechtliches Risiko“ kann jedoch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht vom Vorliegen eines Unternehmerrisikos der gegenständlichen Taxilenker gesprochen werden.

Grundsätzlich kann von einem Unternehmerwagnis dann gesprochen werden, wenn nach dem Gesamtbild der entfalteten Tätigkeit der Beauftragte durch eigene Geschäftseinteilung, Auswahl seiner Hilfskräfte, mehr oder minder zweckentsprechende Organisation seines Betriebes, die günstige oder ungünstige Bestreitung von betrieblichen Anschaffungen den Ertrag seiner Tätigkeit in nennenswerter Weise zu beeinflussen vermag, wenn also der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit so wie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftsverkehrs abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Auslagen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden.

Nach dem von der Berufungswerberin vorgelegten Arbeitsvertrag wird das Entgelt für die im Rahmen dieses Vertrages erbrachte Leistung nach dem Umsatz minus 10 % und davon 45 % bemessen. Dieses lediglich vom erbrachten Umsatz, jedoch nicht von anderen Wagnissen, abhängige Entgelt zeigt kein Unternehmerwagnis auf, da nach der oben dargestellten Definition des Unternehmerwagnisses die beschäftigten Taxilenker nicht nur nach dem Gesamtbild der entfalteten Tätigkeit sondern ganz konkret weder über eine eigene Geschäftseinteilung oder über Hilfskräfte noch über eine Organisation eines eigenen Betriebes verfügen oder durch günstige oder ungünstige Bestreitung von betrieblichen Anschaffungen den Ertrag ihrer Tätigkeit in irgendeiner Weise zu beeinflussen vermögen. Der von der Berufungswerberin ins Treffen geführte Einwand, für die Wartung und Betriebskosten hätten die Lenker teilweise selbst aufkommen müssen, widerspricht einerseits dem Punkt 7. des Arbeitsvertrages, wonach die zur Ausübung der vereinbarten Tätigkeit notwendigen

Betriebsmittel dem freien Dienstnehmer vom Dienstgeber zur Verfügung gestellt werden, und andererseits konnten die vom Finanzamt abverlangten Nachweise über die von den Taxilenkern getätigten Betriebskosten für die Fahrzeuge nicht vorgelegt werden. Dass die Taxilenker keinen fixen Lohn erhalten, sondern anteilmäßig entsprechend ihrem erwirtschafteten Umsatz entlohnt werden ist für eine nichtselbständige Tätigkeit nicht schädlich, da das an sich für eine selbständig ausgeübte Tätigkeit sprechende Merkmal des Unternehmerrisikos, wonach sich Erfolg und Misserfolg einer Tätigkeit unmittelbar auf die Höhe der Tätigkeitseinkünfte auswirken, in gewissem Maße auch auf Dienstverhältnisse zutreffen kann, etwa wenn der Arbeitnehmer in Form von Provisionen oder Umsatzbeteiligungen am wirtschaftlichen Erfolg seines Arbeitgebers beteiligt ist (vgl. dazu z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. Dezember 1992, 88/14/0115). Der UFS kann das Vorliegen eines Unternehmerrisikos bei den gegenständlich beschäftigten Taxilenkern nicht erkennen.

Nach Punkt 5. des Arbeitsvertrages (Weisungsfreiheit) ist der freie Dienstnehmer in der Gestaltung seiner Dienste frei, kann diese unter Bedachtnahme auf den Verwendungszweck nach eigenem Ermessen erbringen und ist an Weisungen hinsichtlich des Arbeitsablaufes, der Arbeitszeit und des Arbeitsortes nicht gebunden. Die Wahl des konkreten Standplatzes ist dem freien Dienstnehmer daher selbst überlassen. Ebenso ist der freie Dienstnehmer berechtigt, angebotene Einzelfahrten jederzeit grundlos und ohne Sanktion abzulehnen. Auch den Zeitraum der Leistungserbringung kann der freie Dienstnehmer selbst wählen. Aus logistischen Gründen verpflichtet er sich jedoch, dem Dienstgeber rechtzeitig seine Präferenzen hinsichtlich der Fahrtzeit bekannt zu geben.

Bezüglich der Weisungsgebundenheit ist grundsätzlich zwischen den persönlichen Weisungen einerseits und den sachlichen Weisungen andererseits zu unterscheiden. Bei der Beurteilung der persönlichen Abhängigkeit treten die fachlichen Weisungen in den Hintergrund. Kennzeichnend für einen echten Dienstvertrag sind Weisungen betreffend das persönliche Verhalten des Dienstnehmers bei Verrichtung der Arbeit. Diese Weisungen betreffen den Arbeitsort, die Einhaltung bestimmter Arbeitszeiten, die Einhaltung gewisser Organisationsrichtlinien.

Den gegenständlichen Taxilenkern wird von der Berufungswerberin für die Dauer ihrer Tätigkeit ein Fahrzeug zugewiesen mit dem sie sich, gebunden durch die Vorgaben (Konzession) der Berufungswerberin, in einem bestimmten Gebiet (z.B. Stadt) zu bewegen haben, was einem zugewiesenen Arbeitsort gleichkommt. Der Umstand der freien Wahl des konkreten Standplatzes ist unter dem Blickwinkel des umsatzabhängigen Entgeltes zu sehen, demgemäß die Taxilenker solche Standplätze aufsuchen werden, an denen sie für sich und somit auch für die Berufungswerberin bessere Umsatzchancen sehen.

Die persönliche Abhängigkeit wird weiters durch die Kontrollunterworfenheit des Dienstnehmers indiziert. Das Ergebnis der Leistung des Arbeitnehmers, vielmehr jedoch auch sein Verhalten bei Erbringung der Arbeitsleistung sowie die Einhaltung gewisser Richtlinien und Verhaltensvorgaben unterliegen regelmäßig der Kontrolle durch den Dienstgeber. Hierbei ist bereits die so genannte stille Autorität des Dienstgebers ausreichend. Diese ist insbesondere dann gegeben, wenn der Dienstnehmer - ohne eigens explizit angewiesen zu werden - von sich aus weiß, wie er sich im Betrieb des Dienstgebers zu verhalten hat und sich nicht zuletzt aufgrund seiner fachspezifischen Kenntnisse oder seiner Ausbildung fachspezifische Weisungen erübrigen. (vgl. Freudhofmeier, Dienstvertrag - freier Dienstvertrag - Werkvertrag, Linde Verlag, Seite 13 ff).

Die Kontrollunterworfenheit der Taxilenker ergibt sich aus der nach dem Einsatz abzuführenden Abrechnung des Fuhrlohnes und unterscheidet sich nicht von nichtselbständigen Taxilenkern. Zudem unterliegen sie eindeutig der oben erwähnten stillen Autorität des Dienstgebers, da sie sich, ohne eigens explizit angewiesen zu werden, von sich aus auf Grund ihrer fachspezifischen Kenntnisse oder ihrer Ausbildung ebenso wie nichtselbstständige Taxilenker verhalten. In einem zweiten Vertragsmuster wird der Auftragnehmer in Punkt 7) zur Geheimhaltung ihm zur Kenntnis gelangender Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse verpflichtet. Weiters besteht ein Konkurrenzverbot, indem der Auftragnehmer erklärt, an keinen anderen Auftraggeber gebunden zu sein und sich für die Dauer dieses Vertragsverhältnisses auch an keinen anderen Auftraggeber zu binden, der im Konkurrenzverhältnis zum Auftraggeber steht. Damit ist eine persönliche Abhängigkeit der Taxilenker von der Berufungswerberin eindeutig erkennbar und es sind bei den bei der Berufungswerberin tätigen Taxilenkern im Vergleich zu nichtselbständigen Taxilenkern keine Unterschiede zu erkennen, wenn man davon ausgeht, dass die freie Wahl der Arbeitszeit eine in vielen Bereichen von nichtselbständigen Tätigkeiten eine steigende Möglichkeit der Erbringung der Arbeitsleistung darstellt. Auch das ASVG betreffend hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 24.1.2006, 2004/08/0202, ausgesprochen, dass persönliche Abhängigkeit auch dann vorliegen könne, wenn der Beschäftigte Beginn und Dauer der täglichen Arbeitszeit weithin selbst bestimmen könne.

Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054, ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 19 Anm. 72 f). Die Eingliederung der gegenständlichen Taxilenker in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin ist schon dadurch gegeben, dass mit dem von der Berufungswerberin zur Verfügung gestellten

Fahrzeug ausschließlich die Arbeitsmittel der Berufungswerberin benützt werden. Darüber hinaus ist die Eingliederung der Taxilenker dadurch gegeben, dass die Berufungswerberin die auch für sie geltenden Rahmenbedingungen den Taxilenkern vorgibt. Dass die Berufungswerberin nicht die einzelnen Fahrten bzw. die Standplätze für die Taxilenker vorschreibt, liegt an der besonderen speziellen Art der Dienstleistung und ist nicht geeignet, für die überwiegende Selbständigkeit der Tätigkeit zu sprechen (vgl. VwGH 2.7.2002, 2000/14/0148).

Das in Punkt 6. des Arbeitsvertrages vereinbarte „generelle Vertretungsrecht“, wonach der freie Dienstnehmer berechtigt ist, sich jederzeit und ohne Grund auf eigene Kosten und eigenes Risiko durch einen geeigneten Dritten (mit Taxilenkerberechtigung) vertreten zu lassen, der Dienstgeber ist hierüber lediglich zu verständigen, ist im Hinblick auf die Ausführungen der Berufungswerberin, wonach die Taxilenker höchstens durchschnittlich 5-8 mal monatlich gefahren seien und keine Zeitvorgaben gegeben gewesen seien (Beginn und Ende der Fahrzeit bzw. an welchen Tagen gefahren worden wäre), von nur untergeordneter Bedeutung, da das Erfordernis eines Vertretungsrechtes objektiv nicht nachvollzogen werden kann, wenn die Taxilenker tatsächlich an keinerlei Zeitvorgaben gebunden gewesen wären. Der Nachweis, dass das Vertretungsrecht tatsächlich genutzt wurde, ist nicht erfolgt. Der OGH (z.B. 8ObA86/03k vom 13.11.2002) hat in diesem Zusammenhang entschieden, dass generelle Vertretungsbefugnisse nur dann beachtlich sind, wenn das Vertretungsrecht tatsächlich genutzt wird oder bei objektiver Betrachtung zu erwarten ist, dass eine solche Nutzung erfolgt. Dasselbe gilt bei der Vereinbarung eines Arbeitsablehnungsrechtes.

Nach der dem Einkommensteuerrecht eigenständigen Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG, wonach lediglich zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit unterschieden wird, kommt der Unabhängigen Finanzsenat zu dem Ergebnis, dass die ausgeübte Tätigkeit der gegenständlichen Taxilenker in ihrer äußeren Erscheinungsform im Wesentlichen dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG entspricht. Das Finanzamt hat demnach zu Recht die angefochtenen Bescheide erlassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 20. Februar 2009