

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache XY GmbH, Adresse, vertreten durch Tögl & Maitz Rechtsanwälte GmbH, Neutorgasse 47, 8010 Graz gegen die Festsetzungsbescheide des FA Graz-Stadt vom 24. März 2009, betreffend Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2003 bis 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Der im strittigen Zeitraum als Taxiunternehmer tätige Berufungswerber (nunmehr Beschwerdeführer) beschäftigte ausschließlich als freie Dienstnehmer bei der GKK gemeldete Taxifahrer. Laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung nach einer Lohnabgabenprüfung wurden die als freie Dienstnehmer ( § 4 Abs. 4 ASVG) gemeldeten Beschäftigten zu Dienstnehmern gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 und § 4 Abs. 2 ASVG eingestuft. Die Nachverrechnung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag ist als Gesamtsumme pro Kalenderjahr erfolgt.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ unter Hinweis auf den Bericht als Begründung die angefochtenen Bescheide.

In den dagegen erhobenen Berufungen, welche gegen die Festsetzung von DB aufgrund von Nichtanerkennung freier Dienstverträge im Zeitraum 2003 bis 2007 gerichtet sind, wurde Folgendes vorgebracht:

*In umseits bezeichneter Rechtssache erhebt die Berufungswerberin, nachdem ihr der Bescheid vom 24.3.2009 betreffend die Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen für das Jahr 2003 am 25.3.2009 zugestellt wurde, innerhalb offener Frist folgende*

### **Berufung**

*an die Abgabenbehörde zweiter Instanz:*

*Der Bescheid wurde lapidar damit begründet, dass diverse Dienstnehmer Dienstnehmer im Sinn des § 4 Abs. 2 ASVG gewesen seien und nicht freie Dienstnehmer.*

*Eine nähere Begründung, warum dies so sein sollte, fehlt.*

*Der Bescheid leidet daher an Begründungsmängeln, da in keiner Weise überprüft werden kann, ob die Annahmen der Behörde richtig sind oder nicht. Einfach lediglich die Qualifikation als Dienstnehmer zu unterstellen und dies nicht zu begründen, macht den Bescheid unüberprüfbar und mangelhaft.*

*Außerdem wurden nicht alle Betroffenen vernommen.*

*Es ist unzulässig, bei wichtigen Fragen, die die Beweiswürdigung betreffen, nur eine Stichprobe von wenigen Personen machen und daraus zu schließen, dass auch andere Personen, deren Vertragsverhältnis nie geprüft wurde, ebenfalls Dienstnehmer seien.*

*All dies machte das bisherige Verfahren mangelhaft.*

*Dazu kommt noch, dass die Vertragsurkunden, die bei allen Dienstnehmern vorliegen, missachtet wurden. Diese Vertragsurkunden wurden auch entsprechend gelebt und sind keine Scheinverträge. Als Muster wird der freie Dienstvertrag des CP vorgelegt. Für alle Anderen fand derselbe freie Dienstvertrag Verwendung.*

*Prüft man die aus den Urkunden hervorgehenden Vereinbarungen und die tatsächliche Gestaltung des Vertragsverhältnisses, so überwiegen die Merkmale für einen freien Dienstvertrag bei weitem.*

*So ergibt sich, dass eine Entlohnung in der Höhe von 45% des Umsatzes vereinbart war und daher eine Leistungsentlohnung und keine Zeitentlohnung vorliegt.*

*Hinsichtlich des Einsatzes der einzelnen Fahrzeuge wurden die Personen nicht vollständig befragt.*

*Es gab nämlich weder eine Arbeitspflicht noch eine Pflicht, eine bestimmte Schicht zu fahren.*

*Jeder konnte sich für eine bestimmte Schicht melden. Der Dienstgeber konnte selbstverständlich von diesen Wünschen nur jene erfüllen, für welche Fahrzeuge vorhanden waren. Keinesfalls war es aber so, dass die Betreffenden wie ein Dienstnehmer eingeteilt wurden und oktruierte Fahrzeiten zu erfüllen hatten.*

*Nur wenn einer Interesse an einer Schicht hatte, konnte er sich für eine solche melden.*

*Damit gibt es keine persönliche Abhängigkeit, jeder konnte frei entscheiden, ob er arbeitet oder nicht, ja sogar nach Einteilung konnte er einfach ablehnen. Dies ohne Begründung und ohne Konsequenzen fürchten zu müssen (siehe insbesondere auch § 4. des Mustervertrages).*

*Eine grundlose Absage wurde immer zur Kenntnis genommen.*

*Sollte im Einzelfall jemand nicht beim Auftraggeber die Meldung machen, so konnte er sich auch durch einen anderen Taxifahrer vertreten lassen. Dieses Vertretungsrecht war*

*nicht auf bestimmte Fälle eingeschränkt und war unbeschränkt zulässig (Punkt 6. des Mustervertrages).*

*Bei den bisherigen Einvernahmen wurde auf diesen Vorgang nicht gebührend Rücksicht genommen.*

*Es wird daher beantragt, die bisher vernommenen Zeugen diesbezüglich neuerlich zu vernehmen und alle weiteren namhaft gemachten Zeugen auch diesbezüglich zu befragen.*

*Spesen wurden in keiner Weise vom Auftraggeber bezahlt.*

*Eine fixe Arbeitszeiteinteilung gab es daher nicht.*

*Auch wenn sich jemand für eine Schicht meldete, konnte er während der Schicht fahren solange er wollte.*

*Es gab keine Konsequenzen, wenn er statt um 7.00 Uhr erst um 9.00 Uhr begann oder überhaupt das Fahrzeug nicht bewegte. Dies unterscheidet die Beschäftigten der X-GmbH von jedem anderen Dienstverhältnis.*

*Es gab keine Verpflichtung, den Taxifunk einzuschalten. Der Betreffende hatte aber naturgemäß sein eigenes Interesse, sich um Fahrten zu bemühen.*

*Der Taxifahrer konnte aber auch Aufträge ablehnen, gewisse Zeiten oder den ganzen Tag ohne Funk fahren und auch dann, wenn im Taxifunk Fahrten gesucht wurden und sie ihm angeboten wurden, diese ablehnen. Es gibt hier eine statistische Auswertung der Funkkontakte, dass zwischen 20 und 50 % der vermittelten Fahrten vom Taxifahrer abgelehnt werden. Dies ist ein Problem mit der Zentrale, aber belegt, dass es keine Weisungsgebundenheit des einzelnen Taxifahrers in dieser Hinsicht gab.*

*Alle konnten auch Fahrgäste ablehnen oder des Fahrzeugs verweisen. Dies geschah insbesondere bei Betrunkenen.*

*Der Taxifahrer hatte auch die Möglichkeit, Bekannte zu führen und eben nicht den Taxifunk einzustellen. Es gibt Taxifahrer, die haben einen eigenen Personenkreis, den sie bedienen, sie stehen stundenlang nicht für den Taxifunk und den Auftraggeber zur Verfügung. Der Taxifahrer war auch nicht insoweit gebunden, als er keine Konkurrenz machen konnte oder Nebenbeschäftigungen verboten waren. Vielmehr ist eine große Zahl der Taxifahrer Studenten, Pensionisten und arbeiten nur dann, wenn sie Zeit für diese Tätigkeit hatten. So war insbesondere auch der bereits vernommene Name im Zeitpunkt der Tätigkeit Student. Wenn er Prüfungen hatte oder Vorbereitung zu machen hatte, fuhr er eben nicht.*

*Jeder Taxifahrer hatte die Möglichkeit zu erklären, er wolle in den nächsten Wochen Urlaub machen und er sei nicht da. Auch dies wurde widerspruchsfrei zur Kenntnis genommen. Die Urlaubszeit selbst wurde auch nicht entlohnt.*

*Es bedurfte nicht einmal einer Vereinbarung sondern lediglich der Mitteilung. Auch dies unterscheidet das gegenständliche Vertragsverhältnis von einem echten Dienstverhältnis.*

*Eine Meldepflicht für den Krankenstand gab es nicht. Die Krankenstände wurden daher auch nicht bezahlt. Der einzelne Taxifahrer hat aber, wenn er krank war, naturgemäß sich nicht um Fahrten bemüht.*

*Bei den berichteten Treffen konnte jeder seine Wünsche für den Einsatz in der nächsten Woche äußern.*

*Bei genauer Prüfung ergibt sich, dass daher kein Dienstverhältnis gemäß § 4 Abs. 2 ASVG vorliegt. Daher erfolgte auch die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrags zu Unrecht.*

*Daher wird beigelegt der freie Dienstvertrag des CP als Muster.*

*Es wird daher die Einvernahme der Betroffenen laut beiliegender Liste beantragt.*

*Außerdem wird die Einvernahme des Geschäftsführer Vor-zuname, p.A. Adresse2, beantragt und schließlich gestellt der*

**Antrag:**

*Die Behörde zweiter Instanz wolle in Stattgebung der Berufung den bekämpften Bescheid ersatzlos beheben*

*in eventu*

*den bekämpften Bescheid aufheben und der Behörde erster Instanz neuerliche Entscheidung nach Verfahrensergänzung auftragen.*

**Über die Beschwerde wurde erwogen:**

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

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG 1967 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 1967 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 Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, richtet sich nach § 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*, und 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, ZI. 82/13/0063).

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG enthält als Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die im Zusammenhang mit der Weisungsgebundenheit formulierte Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist ein Arbeitnehmer insbesondere dann eingegliedert, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Arbeitsplatz und die Arbeitsmittel zur Verfügung stellt. Das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht erfordert einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit. Es gibt jedoch Fälle, in denen beide obenstehenden Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen. In diesen Fällen ist auf weitere Abgrenzungskriterien abzustellen. Zu diesen gehören insbesondere die laufende Lohnzahlung sowie das Fehlen eines Unternehmerwagnisses und einer Vertretungsbefugnis (*Doralt*, Kommentar zum EStG, TZ 56 zu § 47). Eine Abrechnung nach Prozentsätzen des Gesamtumsatzes ist in dieser Branche üblich und stellt noch keine erfolgsabhängige Entlohnung dar.

Nach dem vorgelegten "Freien Dienstvertrag" wird unter Punkt 8. das Entgelt für das im Rahmen dieses Vertrages erbrachten Leistung nach dem Umsatz bemessen (45% der Fuhreinnahmen).

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.

Dies wird durch Punkt 7. des Freien Dienstvertrages bestätigt, wonach die zur Ausübung der vereinbarten Tätigkeit notwendigen Betriebsmittel dem freien Dienstnehmer vom Dienstgeber zur Verfügung gestellt 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 beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 1.12.1992, 88/14/0115). Es kann somit das Vorliegen eines Unternehmerrisikos bei den gegenständlich beschäftigten Taxikern nicht erblickt werden.

Zu den wesentlichen Merkmalen eines Dienstverhältnisses zählt, dass der Arbeitnehmer für seine Dienstleistungen laufend ein angemessenes Entgelt erhält, wobei Dienstverhältnisse an keine zeitliche Mindestdauer geknüpft sind, da auch eine nur kurz dauernde oder nur vorübergehende Beschäftigung ein solches begründen kann. Ein Unternehmerrisiko ist dann gegeben, wenn der Erfolg der Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Leistende für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Die Vereinbarung einer generellen Vertretungsbefugnis kann die persönliche Abhängigkeit und Dienstnähmereigenschaft von vornherein nur dann ausschließen, wenn das Vertretungsrecht tatsächlich genutzt wird oder bei objektiver Betrachtung eine solche Nutzung zu erwarten ist. Das Ergebnis der Leistung des Arbeitnehmers, sein Verhalten bei Erbringung der Arbeitsleistung sowie das Einhalten gewisser Richtlinien und Verhaltensvorgaben unterliegen regelmäßig der Kontrolle durch den Dienstgeber. Hierbei ist bereits die "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 aufgrund seiner (Fach-) Kenntnisse oder seiner Ausbildung Weisungen erübrigen.

Es ist daher das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen. Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten Vereinbarungen entscheidend (vgl. VfGH vom 5.10.1994, 92/15/0230), die ausgeübte Tätigkeit muss in ihrer äußeren Erscheinungsform dem Tatbild des § 47 Abs. 2 EStG entsprechen. Die Tatsache, dass das Einkommensteuergesetz selbst vorschreibt, was als ein Dienstverhältnis anzusehen ist, führt zwangsläufig dazu, dass ein- und derselbe Sachverhalt im Steuerrecht einerseits im bürgerlichen Recht oder Sozialversicherungsrecht andererseits unterschiedlich beurteilt werden kann. Eine Bindung der Abgabenbehörde an Feststellungen der Gebietskrankenkasse gibt es nicht. Unterschiedliche Ergebnisse können daraus folgen, doch hat der VfGH dies nicht als unsachlich erkannt (Erk. vom 8.6.1985, B 488/80). Ein Vorliegen eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses hängt nicht davon ab, ob ein Arbeitsverhältnis iSd Arbeitsrechtes gegeben ist (vgl. *Csaszar/Lenneis/Wanke*: FLAG Kommentar, S 516). Nachdem das Einkommensteuerrecht keine spezifische Definition des freien Dienstvertrages kennt, ist

ein freier Dienstnehmer jeder, der gegenüber einem Auftraggeber Leistungen im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses erbringt, aber in keinem (echten) Dienstverhältnis steht. Für einkommensteuerliche Zwecke müssten Dienstgeber auf Basis realer Gegebenheiten dartun, dass das Dauerschuldverhältnis insbesondere von der persönlichen Unabhängigkeit getragen ist (Unternehmerwagnis, freie Zeiteinteilung, freie Wahl des Arbeitsortes, keine Kontrollunterworfenheit, keine Weisungsbindung, mangelnde Integration in die betriebliche Struktur des Arbeitgebers, das Recht, Hilfspersonen beiziehen zu können, generelles Vertretungsrecht, Recht im Einzelfall, Aufträge ablehnen zu können, jederzeitige Beendigung einer übernommenen Arbeitsverpflichtung).

Nach Punkt 5. des vorgelegten Dienstvertrages (Weisungsfreiheit) ist der freie Dienstnehmer in der Gestaltung seiner Dienste frei und kann diese Tätigkeit unter Bedachtnahme auf den Verwendungszweck nach eigenem Ermessen erbringen. Hinsichtlich Zeiteinteilung und Gestaltung des Arbeitsablaufes und des Arbeitsortes gibt es keinerlei Weisungen des Dienstgebers.

Dazu ist auszuführen, dass es bezüglich der Weisungsgebundenheit 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. Da sich die Fahrer auch an das Funknetz anmelden mussten, ist dies ebenfalls als Indiz für die Weisungsgebundenheit zu werten (vgl. VwGH v. 18. Jänner 2012, 2008/08/0267).

Weiters ist anzumerken, dass im Zuge der Prüfung 13 Taxilenker- und Taxilenkerinnen zu Protokoll gaben, dass sie sich mittels Chip zum Taxifunk anmelden mussten und mit diesem Chip auch ein GPS-System aktiviert wurde und so die Fahrten kontrolliert wurden. Ein ausländischer Fahrer (Herr Vor-Zuname) gab an, dass er im Oktober 2007 (er war nur im Oktober 2007 geringfügig beschäftigt) ohne Funk gefahren sei, weil die Funkgruppe 889 keine Ausländer wollten. Er musste ein Dienstplanbuch führen, in dem die gefahrenen Kilometer, Beginn und Ende der Arbeitszeit und der Umsatz anzuführen waren.

Hinsichtlich des vorgegebenen Arbeitsablaufes wurde den betroffenen Taxilenkern von der Beschwerdeführerin nach vorheriger Vereinbarung ein Fahrzeug zugewiesen. Jeder Fahrer hatte einen Tresorschlüssel für den Schlüsselsafe. Die Übergabe der Taxis erfolgte zu den laut Dienstplan vereinbarten Zeiten an vorher festgelegten Standorten. Fahrer waren an gewisse Vorgaben der Beschwerdeführerin gebunden (die Diensteinteilung wurde von Herrn Vor-zuname, fallweise von Herrn W. oder einer Frau M. teilweise jeden Montag oder auch kurzfristig nach Rücksprache mit den Taxilenkern durchgeführt).

Der Umstand der freien Wahl des konkreten Standplatzes kann im gegenständlichen Fall nicht als Weisungsfreiheit bezüglich des Arbeitsortes gedeutet werden, da das

Einsatzgebiet ja vom Beschwerdeführer eindeutig vorgegeben wurde. Die freie Wahl des Standplatzes ist unter dem Blickwinkel des umsatzabhängigen Entgeltes zu sehen, da die Taxilenker von sich aus und wohl auch im Interesse des Beschwerdeführers solche Standplätze aufsuchen werden, an denen sie für sich und somit auch für den Beschwerdeführer bessere Umsatzchancen erwarten.

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).

Durch die Umsatzabrechnungen unterliegen die Taxilenker hinsichtlich ihrer in ihrer Schicht erbrachten Leistung regelmäßig einer Kontrolle durch die Beschwerdeführerin.

Dem Einwand in der Beschwerde, dass jeder Taxilenker die Möglichkeit hat, Fahrten abzulehnen, ist entgegen zu halten, dass gem. § 17 der Stmk Taxi Betriebsordnung grundsätzlich Beförderungspflicht besteht. Hat die Taxilenkerin/der Taxilenker bei Erhalt des Fahrtauftrages oder während der Fahrt hinsichtlich der Sicherheit etwa im Hinblick auf die Tageszeit, den Zustand des Fahrgastes (ev. Alkoholisierung), das Fahrziel oder die Fahrtstrecke Bedenken, so kann er die Beförderung oder Weiterbeförderung ausschließen. Es kann daher in diesem Zusammenhang nicht von Weisungsfreiheit der gegenständlich betroffenen Taxilenker gesprochen werden, da ein derartiges Ablehnungsrecht jedem *Taxifahrer*, auch wenn er unbestritten nichtselbständig tätig ist, zukommt.

Die Möglichkeit der freien Wahl der Arbeitszeit stellt keinen Ausschließungsgrund für eine nichtselbständige Tätigkeit dar, da dies eine in vielen Bereichen von nichtselbständigen Tätigkeiten bestehende Möglichkeit der Erbringung der Arbeitsleistung darstellt. Das ASVG betreffend hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 24.1.2006, 2004/08/0202, bereits ausgesprochen, dass persönliche Abhängigkeit auch dann vorliegen könne, wenn der Beschäftigte Beginn und Dauer der täglichen Arbeitszeit weithin selbst bestimmen könne.

Entsprechend dieser Ausführungen kann das Bundesfinanzgericht eine Weisungsfreiheit, wie sie bei einer selbständigen Tätigkeit typisch ist, nicht erkennen.

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).

Für die Eingliederung der gegenständlichen Taxilenker in den geschäftlichen Organismus des Beschwerdeführers spricht schon der Umstand, dass der vorgelegte "Freie Dienstvertrag" (gilt für alle Taxilenker) auf unbestimmte Zeit, also auf Dauer, abgeschlossen wurde. Dauerschuldverhältnisse stellen ein Indiz für die Eingliederung im Rahmen einer nicht selbständigen Tätigkeit dar. Weiters benützen die Taxilenker ausschließlich die vom Beschwerdeführer zur Verfügung gestellten Fahrzeuge samt Funkeinrichtung und damit die Arbeitsmittel des Beschwerdeführers. Darüber hinaus ist die Eingliederung der Taxilenker dadurch gegeben, dass die Beschwerdeführerin die auch für sie geltenden Rahmenbedingungen den Taxilenkern vorgibt. Die betroffenen Taxilenker fügen sich, um der Tätigkeit überhaupt nachgehen zu können, in ein von der Beschwerdeführerin betriebenes wirtschaftliches Gefüge ein, deren Rahmenbedingungen ausschließlich von der Beschwerdeführerin vorgegeben werden. Dass der Beschwerdeführer 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).

In Punkt 6. des Freien Dienstvertrages wurde ein "generelles Vertretungsrecht" vereinbart, wonach der freie Dienstnehmer berechtigt ist, sich jederzeit und ohne Grund auf eigene Kosten und eigenes Risiko durch einen geeigneten Dritten vertreten zu lassen, der Dienstgeber ist hierüber lediglich zu verständigen.

Aus dem Prüfungsbericht und den vorliegenden Niederschriften geht hervor, dass im Falle einer Nichtverrichtung eines vereinbarten Dienstes eines Fahrers es die Angelegenheit der Beschwerdeführerin war, einen Ersatzfahrer zu nominieren (von einem Vertretungsrecht wurde in der Praxis von keinem der Fahrer Gebrauch gemacht).

Vom Verwaltungsgerichtshof wurde zur Vertretungsbefugnis im Erkenntnis vom 14.02.2013, 2012/08/0261 Folgendes ausgeführt:

*Grundvoraussetzung für die Annahme persönlicher Abhängigkeit im Sinne des § 4 Abs. 2 ASVG ist die persönliche Arbeitspflicht. Persönliche Arbeitspflicht ist u.a. dann nicht gegeben, wenn demjenigen, dessen Leistungserbringung zu beurteilen ist, eine generelle Vertretungsbefugnis bei Erbringung dieser Leistung eingeräumt ist. Von einer generellen Vertretungsbefugnis kann nur dann gesprochen werden, wenn der Beschäftigte berechtigt ist, jederzeit und nach Gutdünken irgendeinen geeigneten Vertreter zur Erfüllung der von ihm übernommenen Arbeitspflicht heranzuziehen. Keine generelle Vertretungsberechtigung stellt die bloße Befugnis dar, sich im Fall der Verhinderung in bestimmten Einzelfällen, z.B. im Fall einer Krankheit oder eines Urlaubes, oder bei bestimmten Arbeiten innerhalb der umfassenden Arbeitspflicht vertreten zu lassen; ebenso wenig die bloße wechselseitige Vertretungsmöglichkeit mehrerer vom selben Vertragspartner beschäftigter Personen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. Juli 2012, Zl. 2010/08/0204, mwN). Die Verpflichtung zur Geheimhaltung von Geschäfts- und*

*Betriebsgeheimnissen des Auftraggebers schließt ein generelles Vertretungsrecht aus (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. Mai 2008, Zl. 2007/08/0341, mwN).*

*Der Beschwerdeführer bestreitet die Ausführungen der belangten Behörde betreffend die Vertretungsbefugnis. Der angeblich beschränkte Personenkreis bestehe nämlich aus Personen, die einen Führerschein hätten und über eine Taxilenkerberechtigung verfügten. Wenn der Beschäftigte aber - wie hier - nur geeignete Dritte als Vertreter stellig machen dürfe, so handle es sich nicht um eine Einschränkung des Vertretungsrechts. Völlig unzutreffend sei auch die rechtliche Beurteilung der belangten Behörde, dass sich der Beschwerdeführer die Zustimmung zu einer Vertretung vorbehalten habe; der freie Dienstnehmer habe lediglich die Tatsache der Vertretung und die Person des Vertreters mitzuteilen gehabt. Die Mitteilung sei vor allem aus versicherungsrechtlichen Gründen erforderlich. Die Ansicht der belangten Behörde, beim Fehlen der Arbeitspflicht sei auch die Eigenschaft als freier Dienstnehmer nicht gegeben, möge zwar richtig sein, sei aber angesichts der Meldung und der Zahlung der Beiträge hier unbeachtlich, weil jedenfalls eine Formalversicherung als freier Dienstnehmer vorliege. ...*

Ein Unternehmerwagnis liegt dann vor, 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 eigenen Mitteln getragen werden.

Nach dem vorgelegten "Freien Dienstvertrag" (Punkt 8.) wird das Entgelt für die im Rahmen dieses Vertrages erbrachten Leistungen nach dem Umsatz bemessen (45% vom Nettoumsatz).

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. Dies wird durch Punkt 7. des Freien Dienstvertrages bestätigt, wonach die zur Ausübung der vereinbarten Tätigkeit notwendigen Betriebsmittel dem freien Dienstnehmer vom Dienstgeber zur Verfügung gestellt 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 beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 1.12.1992, 88/14/0115). Es kann somit das Vorliegen eines Unternehmerrisikos bei den gegenständlich beschäftigten Taxilenkern nicht erblickt werden.

Nach der dem Einkommensteuerrecht eigenständigen Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG, wonach lediglich zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit unterschieden wird, kommt das Bundesfinanzgericht zu dem Ergebnis, dass die ausgeübte Tätigkeit der betroffenen Taxilenker in ihrer äußeren Erscheinungsform im Wesentlichen dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG entspricht und die Merkmale einer nichtselbständigen Tätigkeit überwiegen.

Auch der Einwand, dass als Bescheidbegründung lapidar ausgeführt wurde, dass diverse Dienstnehmer Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 2 ASVG gewesen seien und nicht freie Dienstnehmer und keine weitere Begründung angegeben worden ist und dies rechtswidrig sei, geht ins Leere, weil im Bescheid als Begründung auf den Prüfungsbericht verwiesen wurde und dieser Bericht iS. des § 150 BAO als Bescheidbegründung gilt.

In der Beilage zum Prüfungsbericht wurde dazu Folgendes ausgeführt:

*Im Zeitraum 2003 bis 2007 wurden Taxifahrer im freien Dienstverhältnis beschäftigt. Im Zuge des Prüfungsverfahrens wurden mit einem Teil der Fahrer Niederschriften aufgenommen. Die Beurteilung der Aussagen der Dienstnehmer sowie der Lohnverrechnung lassen nur die Beurteilung der gegenständlichen Arbeitsverhältnisse als Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 ESTG zu.*

*Gemäß § 47 Abs. 2 ESTG liegt ein Dienstverhältnis 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. Im konkreten Fall ergibt sich die Weisungsbindung unter anderem aus der Verpflichtung zu Dienstbesprechungen im Büro des Dienstgebers, Abrechnungen zu tätigen und Dienste festzulegen. Eine echte Vertretungsmöglichkeit war nicht gegeben. Die Dienstnehmer waren zur persönlichen Dienstleistung verpflichtet. Arbeitszeiten waren vorgegeben und eine grundsätzliche Ablehnung von Fahrten war nicht möglich. Bedingt durch die Organisation und das gelebte Arbeitsverhältnis zwischen Auftragnehmer und Auftraggeber stehen die Weisungsbindung und die Eingliederung in den betrieblichen Organismus fest.*

Auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14.02.2013, 2012/08/0261, betreffend freier Dienstverträge von Taxilenkern wird ebenfalls verwiesen (strittig ist, ob die Taxilenker auf Grund ihrer Tätigkeit dem § 4 Abs. 1 iVm. Abs. 2 oder dem § 4 Abs. 4 ASVG unterliegen).

Der Antrag, weitere Taxilenker als Zeugen einzuvernehmen, stellt keinen tauglichen Beweisantrag dar, weil es Sache der Partei ist, Namen und Anschrift jener Person dem Gericht bekannt zu geben, deren Vernehmung sie wünscht (VwGH 7.7.2004, 99/13/0159). Weiters wird dazu ausgeführt, dass im Zuge der Prüfung bereits 14 Personen (Taxilenker) befragt worden sind. Ebenso ist die Vernehmung des Geschäftsführers als Zeuge (Vertreter der Beschwerdeführerin) in eigener Sache unzulässig (siehe *Stoll*, BAO, 1789).

Die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2003 bis 2007 des Finanzamtes Graz-Stadt entsprechen daher der Rechtslage.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen (siehe VwGH 1.12.1992, 88/14/0115; VwGH 11. Juli 2012, Zl. 2010/08/0204; VwGH 2.7.2002, 2000/14/0148; 18. 1.2012, 2008/08/0267; VwGH 14.02.2013, 2012/08/0261).

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme, ist eine Revision nicht zulässig.

Graz, am 18. September 2014