



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen 1) der Bw., vom 14. Mai 2009, und 2) des Bw, vom 21. Juli 2010, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 1) vom 28. April 2009 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Kalenderjahr 2003, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2003, 2004, 2005, 2006 und 2007 sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages für: Dienstgeberbeiträge 2005, 2006 und 2007 und 2) vom 22. Juni 2010, betreffend Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2008 und 2009 sowie für den Zeitraum 1-5/2010 sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages für: Dienstgeberbeiträge 2008 und 2009, wie folgt entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist – als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung –, ob die bei der Berufungserberin (in der Folge: Bw.) als freie Dienstnehmer (§ 4 Abs. 4 ASVG) beschäftigten Taxifahrer in einem Dienstverhältnis (§ 47 EStG 1988) zur Bw. stehen (ab dem Kalenderjahr 2005). Für die Kalenderjahre 2003 und 2004 wurden Abfuhrdifferenzen festgestellt.

Dem zur Begründung der erstangefochtenen Bescheide (vom 28. April 2009) verwiesenen Lohnsteuerprüfungsbericht ist dazu folgender Sachverhalt zu entnehmen: mit den Taxilenkern seien Niederschriften aufgenommen worden. Dabei sei festgestellt worden, dass die Fahrzeuge, welche ursprünglich im Besitz der Dienstnehmer gewesen seien, ab Eintrittsdatum mittels Abtretungserklärung in der Besitz der Bw. übergegangen seien. Da das Fahrzeug das Betriebsmittel sei, um den Beruf des Taxilenkers ausüben zu können, handle es sich bei den Taxilenkern um echte Dienstnehmer.

Ihre dagegen eingebrachte Berufung (vom 14. Mai 2009) hat die Bw. im Schriftsatz vom 12. Juni 2009 wie folgt begründet: entgegen der Meinung des Prüfungsorgans, wonach die als freie Dienstnehmer gemäß § 4 Abs. 4 ASVG zur Sozialversicherung gemeldeten Personen echte Dienstnehmer seien, sei die Bw. der Auffassung, dass es sich im vorliegenden Fall um freie Dienstnehmer hande.

Ein freier Dienstvertrag sei durch folgende Merkmale gekennzeichnet:

- 1) Dauerschuldverhältnis
- 2) Fehlen der persönlichen Abhängigkeit oder nur im eingeschränkten Ausmaß
- 3) Keine Weisungsgebundenheit
- 4) Frei von Beschränkungen des persönlichen Verhaltens
- 5) Ablauf der Arbeit könne selbstständig geregelt werden und sei jederzeit abänderbar
- 6) Die wesentlichen Betriebsmittel würden vom Arbeitgeber bereit gestellt
- 7) Bezahlung des Entgelts nach Arbeitsdauer
- 8) Erbringung der Dienstleistung im Wesentlichen persönlich.

Zu 1) Die freien Dienstnehmer würden der Bw. ihre Arbeitsleistungen auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Verfügung stellen.

Zu 2-5) Die freien Dienstnehmer würden im vorliegenden Fall sowohl die Arbeitszeit, als auch den Arbeitsort sowie die zu erbringenden Leistung selbst bestimmen. Sie könnten sich z.B. mittels Handy sowohl Botenfahrten oder Personenbeförderungen selbst aussuchen und könnten auch Aufträge verweigern. Jeder freie Dienstnehmer würde sich seine Tätigkeit unabhängig von den anderen selbst organisieren. Sie seien auch nicht an Weisungen von Organen der Bw. gebunden.

Zu 6) Die wesentlichen Betriebsmittel, also in diesem Fall vor allem das „TX-Kennzeichen“, ohne welches eine entgeltliche Personenbeförderung gesetzlich nicht erlaubt sei, stelle die Bw. zur Verfügung.

Zu 7) Der freie Dienstnehmer erhalte sein Entgelt nach Arbeitsstunden und sei nicht prozentuell am Umsatz beteiligt.

Zu 8) Die Dienstleistung werde von den freien Dienstnehmern persönlich erbracht, in Ausnahmefällen hätten sie die Möglichkeit, sich von geeigneten Personen vertreten zu lassen.

Weiters sei zu erwähnen, dass sich anlässlich der Lohnsteuerprüfung für die Jahre 1999-2002 keinerlei Beanstandungen hinsichtlich der freien Dienstnehmer ergäben hätten. Bis dato hätte sich an den entsprechenden Vorschriften nichts geändert, sodass sich die Bw. den Hinweis auf den Grundsatz von Treu und Glauben gestatte.

Mit Bescheid (Berufungsvorentscheidung) vom 1. Juni 2010 hat das Finanzamt die Berufung abgewiesen und diese Entscheidung wie folgt begründet:

Kalenderjahre 2003 und 2004: Bei der für 2003 nachverrechneten Lohnsteuer und den für 2003 und 2004 nachgeforderten Dienstgeberbeiträgen samt Zuschlag handle es sich um Abfuhrdifferenzen auf Grund der Abstimmung der Lohnverrechnung und den an das Finanzamt gemeldeten Lohnabgaben. Warum diese Beträge zu Unrecht vorgeschrieben worden sein sollten, werde in der Berufung nicht begründet.

Kalenderjahre 2005 bis 2007: Im Zuge der Prüfung seien zahlreiche Dienstnehmer zur Befragung vorgeladen worden. Dieser Vorladung seien jedoch nur wenige Personen gefolgt. Mit diesen seien Niederschriften aufgenommen worden. Diese Befragung habe ergeben, dass der überwiegende Teil ursprünglich ein eigenes Kraftfahrzeug besessen habe, welches für Taxifahrten (z.B. Taxameter) geeignet sei. Die Taxilinker hätten aber keine Taxikonzession gehabt und hätten eine solche auch nicht erwerben wollen oder können. Diese Kraftfahrzeuge seien dann der Bw. überlassen und auf diese angemeldet worden. Mit diesen Kraftfahrzeugen seien dann die jeweiligen freien Dienstnehmer gefahren. Die Arbeitszeit mit diesen Personen sei höchst unterschiedlich vereinbart worden, je nachdem, wie viel die Taxifahrer hätten verdienen wollen. Urlaube und Krankenstände seien der Bw. zu melden gewesen. Funk und Diensthandy seien nicht vorhanden gewesen. Die Taxifahrer hätten aber Anrufe erhalten, dass Stammkunden zu holen seien. Fixe Standorte hätte es nicht gegeben. Die Kraftfahrzeuge seien regelmäßig kontrolliert worden, ob sie geputzt bzw. technisch in Ordnung seien. Umsatzlisten hätten geführt und abgegeben werden müssen. Grundsätzlich sei der erzielte Umsatz an die Bw. abgeliefert worden und zwischen 30% und 50% oder ein fix vereinbarter Betrag seien als Lohn wieder ausbezahlt worden. Die Tankrechnungen seien der Bw. übergeben worden, die Versicherung sei ebenfalls von der Bw. bezahlt worden. Den Lohnkonten zufolge hätten die freien Dienstnehmer monatlich gleich bleibende Beträge erhalten.

In weiterer Folge hat das Finanzamt die Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988 wiedergegeben, die dazu ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dargelegt und ist zu dem Ergebnis gelangt, dass auf Grund des Gesamtbildes die Kriterien, die für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit sprechen, überwiegen würden.

Zu dem Einwand, dass die Vorprüfung (1999-2002) keine Beanstandungen ergäben hätte, hat

das Finanzamt ausgeführt, dass das Ergebnis einer Vorprüfung keine präjudizielle Wirkung für eine Folgeprüfung entfalte.

Mit Schriftsatz vom 9. Juni 2010 hat die Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Ein (weiteres) Vorbringen hat sie nicht erstattet.

Mit den zweitangefochtenen Bescheiden (vom 22. Juni 2010) hat das Finanzamt – unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Vorprüfung – seine Auffassung, dass die bei der Bw. als Taxifahrer Beschäftigten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen, beibehalten.

Ihre dagegen eingebrachte Berufung (vom 21. Juli 2007) hat die Bw. wie im Schriftsatz vom 12. Juni 2009 begründet.

Eine Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt nicht erlassen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zu den Abfuhrdifferenzen (Kalenderjahre 2003 und 2004):

Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung vom 1. Juni 2010 dargelegt, wie es zu der Feststellung von Abfuhrdifferenzen gekommen ist. Die Bw. ist diesen Ausführungen im Vorlageantrag nicht entgegen getreten.

Feststellungen, die in einer Berufungsvorentscheidung getroffen werden, haben den Charakter eines Vorhaltes, weil dem jeweiligen Berufungswerber die Möglichkeit gegeben ist, im Vorlageantrag dazu Stellung zu nehmen (so auch: VwGH vom 7. Dezember 1988, ZI. 88/13/0005). Da eine solche Stellungnahme im gegenständlichen Fall unstrittig nicht erfolgt ist, erachtet die Berufungsbehörde das Vorliegen von Abfuhrdifferenzen im Sinne der Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung als erwiesen.

Auf diese Frage ist daher nicht mehr weiter einzugehen. Die Berufung erweist sich in diesem Punkt somit als unbegründet.

Zu den Taxifahrern (ab dem Kalenderjahr 2005)

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

Gemäß Abs. 2 leg. cit. sind Dienstnehmer ua. auch Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen.

Gemäß Abs. 3 leg. cit. ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer

unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz (WKG) 1998.

Gemäß § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 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.

In ihren Berufungsausführungen hat die Bw. begründend dargelegt, warum es sich bei den Taxifahrern ihrer Auffassung nach um freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG und nicht um echte Dienstnehmer (§ 4 Abs. 2 ASVG) handelt. Damit hat die Bw. aber die Rechtslage verkannt. Die Nachforderung von Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag gründet sich nämlich nicht auf § 4 Abs. 2 ASVG, sondern auf (die oben wiedergegebenen Bestimmungen des) § 41 FLAG und auf § 122 Abs. 7 und 8 WKG. Das bedeutet, dass – wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt hat – zu beurteilen ist, ob Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen (siehe den Verweis auf § 47 Abs. 2 EStG 1988 in § 41 Abs. 2 FLAG).

Dem Steuerrecht ist nämlich der Begriff des „freien Dienstnehmers“ fremd. Steuerlich ist zu beurteilen, ob eine Beschäftigung die in § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschriebenen Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, wobei der Beurteilung in anderen Rechtsgebieten – wie beispielsweise auch im Sozialversicherungsrecht – für das Steuerrecht keine Bedeutung zukommt (so auch: VwGH vom 22. März 2010, ZI. 2009/15/0200; vom 2. Februar 2010, ZI. 2009/15/0191; vom 19. September 2007, ZI. 2007/13/0071; vom 4. März 1986, ZI. 84/14/0063). Steuerrechtlich ist in diesem Zusammenhang das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen. Dabei kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag, Freier Dienstvertrag oder Werkvertrag an, entscheidend sind vielmehr die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen (VwGH vom 19. September 2007, ZI. 2007/13/0071; vom 2. Juli 2002, ZI. 2000/14/0148; vom 2. Juli 2002, ZI. 99/14/0056; vom 2. Juli 2002, ZI. 2000/14/0148; vom 5. Oktober 1994, ZI. 92/15/0230; vom 5. Oktober 1994, ZI. 92/15/0230; vom 4. März 1986, ZI. 84/14/0063). Wird von den Vertragspartner ausdrücklich ein „freier Dienstvertrag“ begründet, steht dies der Qualifikation der Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit dann nicht entgegen, wenn das tatsächlich verwirklichte

Geschehen überwiegend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 spricht (so auch: VwGH vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079; vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0078).

Wird die sach- und termingerechte Erfüllung schon im Vertrag individualisierter bzw. konkretisierter Leistungen vereinbart (Zielschuldverhältnis), so liegt in aller Regel eine selbständige ausgeübte Tätigkeit vor. Wird hingegen die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft für eine bestimmte oder unbestimmte Zeit und damit eine auf Dauer angelegte (zeitraumbezogene) Erbringung von Leistungen vereinbart (Dauerschuldverhältnis), liegt im Regelfall eine unselbständige ausgeübte Tätigkeit und somit ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor.

Unstrittig ist, dass die Taxifahrer nicht die Durchführung einzelner Arbeiten versprochen haben, sondern der Bw. ihre Arbeitskraft für bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Verfügung gestellt haben und damit Dauerschuldverhältnisse eingegangen sind (Punkt 2. der Freien Dienstverträge; Punkt 1. der Berufung). Das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft auf bestimmte oder unbestimmte Zeit spricht nach Auffassung der Berufungsbehörde jedoch für das Vorliegen von Dienstverhältnissen (in diesem Sinn auch: VwGH vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191; vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071; vom 24. September 2003, Zl. 2000/13/0182).

Für das Vorliegen von Dienstverhältnissen spricht auch die im Freien Dienstvertrag (Punkt 7.) vereinbarte Bindung an die Dienstgeberin (die Bw.). In Punkt 7. heißt es, dass die Taxifahrer erklären, an keinen anderen Dienstgeber gebunden zu sein und sich für die Dauer des Vertragsverhältnisses auch an keinen anderen (in einem Konkurrenzverhältnis zur Bw. stehenden) Dienstgeber zu binden und der Bw. davon Mitteilung zu machen, sofern eine Bindung an einen anderen Dienstgeber beabsichtigt ist. Auch darin kommt nach Auffassung der Berufungsbehörde das für das Vorliegen von Dienstverhältnissen typische Zurverfügungstellen der Arbeitskraft zum Ausdruck (so auch: VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071; vom 29. Oktober 1969, Zl. 735/68). Dass die Taxifahrer ihre gesamte Arbeitskraft (ausschließlich) der Bw. zur Verfügung zu stellen hatten bedeutet aber auch, dass ihnen die für das Vorliegen einer selbständigen ausgeübten Tätigkeit charakteristische Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (sprich: das Tätigwerden auch für andere Auftraggeber) versagt war. Auch unter diesem Gesichtspunkt spricht die Bindung der gesamten Arbeitskraft an die Bw. für eine nichtselbständig ausgeübte, nicht aber für eine selbständig ausgeübte Tätigkeit.

In der Berufungsbegründung behauptet die Bw., die Taxifahrer hätten Aufträge auch ablehnen können. Dazu ist Folgendes auszuführen: die (20 befragten) Taxifahrer haben

übereinstimmend ausgesagt, dass sie von der Bw. keine Aufträge erhalten haben. Nach (ebenfalls) übereinstimmender Aussage hatten sie in ihren Fahrzeugen auch gar keinen Taxifunk. Die Taxifahrer haben (übereinstimmend) ausgesagt, dass sie sich auf beliebige Taxistandplätze oder vor die Bahnhöfe oder Spitäler gestellt und dort auf Kundenschaft gewartet haben. Für die Berufungsbehörde ist damit unstrittig, dass die Taxifahrer von der Bw. keine konkreten Aufträge erhalten haben. Haben sie aber keine konkreten Aufträge erhalten, so konnten sie auch keine ablehnen. Ein einziger Taxifahrer hat ausgesagt, dass er manchesmal (auf seinem Privathandy) von der Firma angerufen worden sei, dass Stammkundschaft abzuholen sei und dass ihm die Ablehnung eines solchen Auftrages nicht möglich gewesen sei, weil er dann möglicherweise gekündigt worden sei. Das bedeutet, dass – soweit Aufträge überhaupt erteilt worden sind – die Taxifahrer – entgegen dem Berufungsvorbringen – keine Möglichkeit hatten, diese abzulehnen. Nun trifft es zwar zu, dass die Möglichkeit, Aufträge abzulehnen, gegen das Vorliegen von Dienstverhältnissen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 spricht. Das Vorliegen eines solchen Ablehnungsrechtes erachtet die Berufungsbehörde aber angesichts des dargestellten Sachverhaltes als nicht erwiesen.

In den freien Dienstverträgen wurde vereinbart (Punkt 9.), dass die Dienstnehmer berechtigt sind, sich geeigneter Vertreter oder Gehilfen zu bedienen. Die Taxifahrer haben (übereinstimmend) ausgesagt, dass sie sich nicht vertreten lassen konnten. In der Berufsbegründung wird ausgeführt, dass die Dienstleistungen persönlich erbracht worden sind und die Taxifahrer nur in Ausnahmefällen die Möglichkeit gehabt hätten, sich von geeigneten Personen vertreten zu lassen. Folgenden Sachverhalt erachtet die Berufungsbehörde als erwiesen: die Taxifahrer haben ihre Dienstleistungen persönlich erbracht. Von der vertraglich eingeräumten Berechtigung, sich vertreten zu lassen, wurde offensichtlich kein Gebrauch gemacht. Auch das Berufungsvorbringen stellt die (grundsätzlich) persönliche Leistungserbringung in den Vordergrund und spricht erst in weiterer Folge von einer Vertretungsmöglichkeit. Dass von dieser Möglichkeit tatsächlich Gebrauch gemacht worden wäre, wird auch von der Bw. nicht einmal behauptet. Im Übrigen kommt einer vereinbarten Vertretungsbefugnis dann kein tatsächliches Gewicht zu, wenn – wie im gegenständlichen Fall – eine bestimmte Arbeitsverpflichtung ohnedies nicht besteht (so auch: VwGH vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200; vom 28. Mai 2009, Zl. 2007/15/0163).

Essentielles Merkmal eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist – wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt hat – die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber. Dabei ist zu beachten, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmerschaft einer Person zur Folge hat, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers

verpflichten müssen, 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 fordert. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH vom 28. Mai 2009, Zl. 2007/15/0163). Die Taxifahrer haben übereinstimmend ausgesagt, dass sie Urlaube und Krankenstände der Bw. bekannt geben mussten. Sie haben weiters ausgesagt, dass sie Weisungen dahingehend erhalten haben, dass die Fahrzeuge geputzt und technisch in Ordnung sein müssen, dass mit den Kunden ein höflicher Umgang einzuhalten ist, dass sich Betriebsanleitungen/Betriebsordnungen in den Fahrzeugen befinden und dass die Rechnungsblöcke der Bw. gestempelt sind. Die Bw. habe dies auch laufend kontrolliert. Darin kommt nach Auffassung der Berufungsbehörde ein persönliches Weisungsrecht im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 einschließlich der damit verbundenen Kontrollbefugnis hinreichend zum Ausdruck (in diesem Sinn auch: VwGH vom 2. Juli 2002, Zl. 99/14/0056). Der in der Berufsbegründung vertretenen Auffassung, dass die Taxifahrer nicht weisungsgebunden gewesen seien, vermag sich die Berufungsbehörde daher nicht anzuschließen.

Der betrieblichen Eingliederung kommt, wenn – wie das hier der Fall ist – die Arbeiten der Natur der Sache bedingt gänzlich außerhalb von dem Arbeitgeber zurechenbarer örtlicher Einrichtungen erbracht werden, keine wesentliche Bedeutung zu (so auch: VwGH vom 20. Dezember 2000, Zl. 99/13/0223; vom 1. Dezember 1992, Zl. 88/14/0115).

Dass die Taxifahrer sich ihre Arbeitszeit frei einteilen konnten (Punkt 5. des Freien Dienstvertrages; Punkt 3. der Berufung), spricht nicht gegen das Vorliegen von Dienstverhältnissen, da die Verpflichtung zur Einhaltung einer bestimmten Arbeitszeit zwar ein Indiz, jedoch keine unabdingbare Voraussetzung für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist (so auch: VwGH vom 25. Mai 1982, Zl. 14/3038/78).

In der Entlohnung nach geleisteten Arbeitsstunden kommt nach Auffassung der Berufungsbehörde das für das Vorliegen von Dienstverhältnissen typische Zurverfügungstellen der Arbeitskraft zum Ausdruck. Dass die Taxifahrer nach geleisteten Arbeitsstunden entlohnt worden sind (Punkt 8. des Freien Dienstvertrages; Punkt 7. der Berufung), spricht daher ebenfalls für das Vorliegen von Dienstverhältnissen (so auch: VwGH vom 2. Juli 2002, Zl. 2000/14/0148; vom 5. Oktober 1994, Zl. 92/15/0230).

Dass die mit dem Betrieb der Fahrzeuge verbundenen laufenden Kosten (Versicherung, Treibstoff) im Ergebnis von der Bw. getragen worden sind, spricht gegen die Tragung eines

Unternehmerrisikos und damit ebenfalls für das Vorliegen einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit.

Zusammenfassung: nach Auffassung der Berufungsbehörde lassen folgende Merkmale klar erkennen, dass Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 EStG 1988 vorliegen: die (ausschließliche) Bindung an die Bw. und daher keine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, es liegen Dauerschuldverhältnisse vor, es bestehen Weisungsrechte (einhergehend mit der damit verbundenen Kontrollbefugnis), die Entlohnung erfolgt nach geleisteten Arbeitsstunden.

Von den 20 befragten Taxifahrern haben 15 ausgesagt, dass sie ihr eigenes Fahrzeug – welches sie zuvor mittels „Abtretungsvertrag“ der Bw. zur Benutzung (= Anmeldung) „übergeben“ haben - verwendet haben. Der Umstand, dass die zur Arbeitsausübung notwendigen Arbeitsmittel (Fahrzeuge) nicht vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden, würde nach Auffassung der Berufungsbehörde für sich betrachtet gegen das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechen. In Anbetracht des Umstandes jedoch, dass die Merkmale, die für das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechen, klar überwiegen, kann nach Auffassung der Berufungsbehörde nicht davon gesprochen werden, dass der Einsatz eigener Arbeitsmittel der Beurteilung, dass im gegenständlichen Fall Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 EStG 1988 vorliegen, entgegensteht.

Dem Einwand der Bw., dass eine Lohnsteuerprüfung für frühere Zeiträume hinsichtlich der freien Dienstnehmer keine Beanstandungen ergäben hätte ist entgegen zu halten, dass – wie bereits das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt hat - eine Bindung an eine in der Vergangenheit im Zuge der Lohnsteuerprüfung geübte Verwaltungspraxis nicht besteht und die Abgabenbehörde von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung abgehen kann (so auch: VwGH vom 14. Dezember 2000, Zl. 95/15/0028). Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nämlich nicht ganz allgemein ein Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer (unrichtigen) abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Auch unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben besteht somit kein Anspruch auf Beibehaltung einer rechtswidrigen Verwaltungsübung (so auch: VwGH vom 10. Juli 1996, Zl. 94/15/0011; vom 21. März 1996, Zl. 94/15/0128; vom 22. Februar 1996, Zl. 94/15/0109).

Dass die Frage der Dienstnehmereigenschaft der Taxifahrer bei früheren Lohnsteuerprüfungen nicht aufgegriffen worden ist, verstößt daher nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

Zur Berufung (vom 21. Juli 2010) gegen die zweitangefochtenen Bescheide (vom 22. Juni 2010): In den zweitangefochtenen Bescheiden (vom 22. Juni 2010) hat das Finanzamt auf die bei der vorangegangenen Prüfung getroffenen Feststellungen verwiesen, in der (zum vorangegangenen Prüfungszeitraum ergangenen) Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt den Sachverhalt ausführlich dargelegt und zutreffend gewürdigt. Dass sich die Bw. in ihrer Berufung (vom 21. Juli 2010) auf die Wiedergabe ihres bisherigen Vorbringens (vom 12. Juni 2009) beschränkt hat, ist nach Auffassung der Berufungsbehörde das Verständnis beizumessen, dass sie weder der Sachverhaltsdarstellung, noch der rechtlichen Würdigung des Finanzamtes entgegentritt.

Die Berufungsbehörde erachtet es daher als erwiesen, dass der den zweitangefochtenen Bescheiden zu Grunde liegende Sachverhalt nicht von jenem abweicht, welcher den erstangefochtenen Bescheiden zu Grunde liegt, sodass der Berufung (vom 21. Juli 2010) aus den bereits oben dargestellten Gründen ebenfalls der gewünschte Erfolg zu versagen war.

Zu den Säumniszuschlägen (Dienstgeberbeiträge 2005, 2006, 2007, 2008 und 2009): Nach § 217 BAO sind, wenn eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird, nach Maßgabe der folgenden Absätze Säumniszuschläge zu entrichten. Abs. 2 der genannten Gesetzesbestimmung normiert, dass der erste Säumniszuschlag 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages beträgt. Abs. 10 leg. cit. bestimmt, dass Säumniszuschläge, die den Betrag von € 50,00 nicht erreichen, nicht festzusetzen sind, was für Abgaben, deren Selbstberechnung nach Abgabenvorschriften angeordnet oder gestattet ist, mit der Maßgabe gilt, dass die Summe der Säumniszuschläge für Nachforderungen gleichartiger, jeweils mit einem Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben, maßgebend ist.

Gemäß § 43 Abs. 1 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten.

Dass die mit den angefochtenen Bescheiden vorgeschriebenen Abgaben nicht (rechtzeitig) entrichtet wurden, ist unstrittig. Damit sind – ebenso unstrittig – Säumniszuschläge verwirkt worden.

Die Festsetzung von Säumniszuschlägen ist daher ebenfalls zu Recht erfolgt.

Die angefochtenen Bescheide entsprechen somit der Sach- und Rechtslage. Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 5. Oktober 2010