

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache B vertreten durch Stb gegen die Bescheide des Finanzamtes C vom 13.3.2009 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2002, 2003, 2004, 2005 und 2006 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden vom 1.4.2009 werden vollinhaltlich abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Im Zuge einer gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben wurde laut Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung zu den aus dem Spruch ersichtlichen Abgaben unter dem Punkt Sachverhaltsdarstellung festgestellt, dass im Gesamtbild der Beschäftigung die Merkmale eines unselbständig Beschäftigten gemäß § 4 Abs. 2 ASVG überwiegen würden. Unter den Punkten „Summen über die gesamte Feststellung pro Abgabenart“ wurden verschiedene Zeiträume, Hinzurechnungen, Bemessungsgrundlagen und Nachforderungen tabellenförmig dargestellt.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen und erließ die angefochtenen Bescheide.

In den dagegen erhobenen Beschwerden wird eingewendet, dass in der Begründung jedes Bescheides auf den Bericht vom 13. März 2009 verwiesen werde, in dem jede Prüfungsfeststellung mit dem Satz "Im Gesamtbild der Beschäftigung überwiegen die Merkmale eines unselbständig Beschäftigten gemäß § 4/2 ASVG." kommentiert werde, ohne auf die einzelnen Sachverhalte individuell einzugehen. Bei den betroffenen Beschäftigungsverhältnissen handle es sich um Fahrer, die für den Transportbetrieb des

Beschwerdeführers tätig gewesen seien. Die Beschäftigung sei vereinbarungsgemäß aufgrund freier Dienstverträge erfolgt. Alle freien Dienstnehmer seien sich nach eigenen Angaben des Status ihres Beschäftigungsvertrages bewusst gewesen. Der Feststellung, wonach es sich dabei um echte Dienstverhältnisse gehandelt haben soll, könne unter anderem aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

1. Die Beschäftigten hätten ein generelles Vertretungsrecht gehabt
2. Die Beschäftigten hätten das Recht gehabt, ihre Arbeitszeit frei einzuteilen.
3. Die Beschäftigten hätten das Recht gehabt, Aufträge des Beschwerdeführers abzulehnen ohne den Fortbestand des freien Dienstverhältnisses zu gefährden.

Dass diese "Freiheitsrechte" gelebter Bestandteil jedes Beschäftigungsverhältnisses gewesen wären, sei sogar durch Befragungsprotokolle belegt, die von der Prüferin angefertigt worden seien. Dazu werde zum Beispiel auf die Protokolle zur Befragung des Herrn D oder des Herrn E verwiesen.

Die Betriebsprüfung stütze sich in der Beurteilung offenbar vorwiegend auf die protokollierten Aussagen von Herrn F, der sich allerdings nicht mehr erinnern hätte können, ob er für sein mittlerweile knapp 7 Jahre zurückliegendes Beschäftigungsverhältnis einen schriftlichen Vertrag abgeschlossen habe oder ob er sein Entgelt bar oder durch Banküberweisung erhalten habe. Dass sich Herr F den Protokollen zufolge dennoch daran erinnern können soll, dass sein Beschäftigungsverhältnis "typisierende Merkmale eines echten Dienstverhältnisses" aufgewiesen habe, liege nach Einschätzung des Beschwerdeführers nicht an einseitigem Erinnerungsvermögen sondern an der Art der Fragestellung durch die Betriebsprüfung.

Im Anschluss an diese Sachverhaltsermittlung seien die Beschäftigungsverhältnisse pauschal unter den § 4 Abs. 2 ASVG subsumiert worden. Selbst wenn das Gesamtbild eines Sachverhalts über die anzuwendenden Rechtsfolgen entscheiden könne, wäre es im Sinne der Rechtssicherheit geboten, jene Merkmale anzuführen, die die Betriebsprüfung zu diesem Gesamtbild geführt habe. Weiters sei nicht auf eine mehrheitliche Systematik im Betrieb abzustellen, sondern jedes einzelne Dienstverhältnis auf das Überwiegen von Bestandteilen des Dienstverhältnisses nach § 4 Abs. 2 bzw. eines freien Dienstverhältnisses nach § 4 Abs. 3 ASVG zu untersuchen. Es werde daher angeregt, die Protokolle im Sinne einer objektiven Sachverhaltsermittlung erneut zu würdigen und erforderlichenfalls durch zusätzliche Befragungen zu ergänzen.

Die Prüferin nahm zu den eingebrachten Beschwerden wie folgt Stellung:

Aus den Niederschriften der umgemeldeten Botendienstfahrer gehe hervor, dass sich diese nicht bzw. nur beschränkt vertreten lassen hätten können. Tatsächlich sei von den Dienstnehmern keine Vertretung zur Durchführung ihrer Tätigkeiten beauftragt worden. Aufgrund der niederschriftlichen Angaben bezüglich der Arbeitszeit der Versicherten sei eine freie Zeiteinteilung nicht möglich gewesen. Weiters seien die umgemeldeten Dienstnehmer fixe Touren für die Firmen G, H und J gefahren. Für die Feststellung der Versicherungspflicht seien nicht die vertraglichen Vereinbarungen, sondern die Merkmale des tatsächlich gelebten Arbeitsverhältnisses relevant gewesen.

Laut den niederschriftlichen Angaben der nachgemeldeten Dienstnehmer seien diese fixe Touren gefahren. Hätten sie die Touren nicht durchführen können, hätten sie in der Regel Rücksprache mit dem Beschwerdeführer halten müssen, welcher einen Ersatzfahrer beauftragt hätte. Weiters sei anzumerken, dass alle Dienstnehmer in der gleichen Art und Weise befragt worden seien. Herr K und Herr L seien von sich aus in das Versicherungsreferat der GKK gekommen und hätten um Überprüfung ihrer Versicherungspflicht ersucht. Es seien alle Dienstnehmer des Beschwerdeführers befragt worden und nur jene, welche Waren für die Firma G ausgeliefert hätten oder regelmäßig fixe Touren für andere Auftraggeber gefahren seien, umgemeldet worden. Weiters verwies die Prüferin auf die im Zuge der Prüfung aufgenommenen Niederschriften und den Prüfungsbericht der GKK.

Aus diesem Prüfungsbericht geht hervor, dass im Zuge der Kleintransportaktion vom 14.07.2005 Herr D, welcher als Botendienstfahrer für den Beschwerdeführer tätig sei, niederschriftlich befragt wurde. Er hätte angegeben, täglich fixe Touren für den Beschwerdeführer zu fahren. Für den Fall einer Arbeitsverhinderung (Urlaub, Krankheit) hätte der Beschwerdeführer eine Vertretung bestellt. Er hätte Fahrtenbücher geführt, welche er dem Dienstgeber ausgehändigt habe. Herr D sei als freier Dienstnehmer zur Sozialversicherung gemeldet worden.

Weiters wird in dem Bericht ausgeführt, dass der Beschwerdeführer ausschließlich freie Dienstnehmer als Botendienstfahrer beschäftigen würde. Zur Überprüfung, ob die Beschäftigungsverhältnisse eine Versicherungspflicht gemäß § 4 Abs. 2 oder § 4 Abs. 4 ASVG begründen würden, seien sowohl die Dienstnehmer als auch der Beschwerdeführer niederschriftlich befragt worden. Der Beschwerdeführer habe angegeben, dass er vier Botendienstfahrzeuge besitzen würde. Mit zwei dieser Fahrzeuge würden Montag bis Freitag ganztägig Touren für die Firma G gefahren werden. Mit einem Fahrzeug würden täglich ca. 2 Stunden fixe Aufträge der Firma G erledigt werden. Dieses Fahrzeug werde außerdem noch für die Auslieferung der Aufträge anderer Auftraggeber benutzt. Das vierte Fahrzeug würde er an einen Subfrächter vermieten. Der Beschwerdeführer würde mit eigenen Dienstnehmern und Subfrächtern arbeiten. Jeder Dienstnehmer habe ein eigenes Botendienstfahrzeug. Laut Angaben des Beschwerdeführers könnten sich alle Dienstnehmer, auch jene, welche Aufträge der Firma G erledigen würden, uneingeschränkt vertreten lassen. Tatsächlich habe jedoch kein Dienstnehmer eine Vertretung bestellt. Die Botendienstfahrer würden keiner Verschwiegenheitspflicht und keinem Konkurrenzverbot unterliegen. Mit Ausnahme der Botendienstfahrer, welche für die Firma G Waren ausliefern würden, seien die Dienstnehmer nicht an fixe Arbeitszeiten gebunden. Die Entlohnung der Dienstnehmer hänge von verschiedenen Kriterien ab. Nichtleistungslöhne würden nicht bezahlt werden. Die Dienstnehmer würden für die von ihnen durchgeführten Tätigkeiten keine Haftung übernehmen. Der Beschwerdeführer habe angegeben, dass die Arbeitsleistung der Dienstnehmer nicht kontrolliert werde. Allerdings seien von den Dienstnehmern Listen über die von ihnen getätigten Fuhren und

Fahrtenbücher zu führen gewesen. Details seien den Niederschriften vom 09.05.2006 und 19.10.2005 zu entnehmen.

Die Dienstnehmer M, F, E und L wären fixe Aufträge für die Firma G gefahren. Mit Ausnahme des Herrn E sei keiner neben der Tätigkeit für den Beschwerdeführer einer anderen Beschäftigung nachgegangen. Dem Dienstnehmer E sei ein Firmenhandy vom Beschwerdeführer zur Verfügung gestellt worden. Den Sachkonten sei zu entnehmen, dass die monatlichen Auszahlungen an die Dienstnehmer tatsächlich den für diese Branche üblichen Monatslöhnen entsprechen würden. Vom Beschwerdeführer seien keine Unterlagen, aus welchen die Arbeitszeit der Dienstnehmer hervorgehen würde, vorgelegt worden. Unter Berücksichtigung dieser Aspekte sei festgestellt worden, dass es sich bei den Dienstverhältnissen der Dienstnehmer um Beschäftigungsverhältnisse gemäß § 4 Abs. 2 ASVG handeln würde.

Herr N sei vorgeladen worden. Er hätte jedoch seine Verpflichtung zur Auskunftserteilung nicht wahrgenommen. Aufgrund der monatlichen Auszahlungen sei unter Berücksichtigung der kollektivvertraglichen Mindestlöhne davon auszugehen gewesen, dass Herr N durchschnittlich 37 Stunden in der Woche tätig gewesen sei. Daraus ergebe sich, dass Herr N regelmäßig Touren für den Beschwerdeführer gefahren sei. Weiters sei bei einer wöchentlichen Normalarbeitszeit von 40 Stunden auszuschließen, dass Herr N bezüglich der Arbeitszeit ungebunden gewesen sei. Die Dienstnehmer hätten mehrheitlich angegeben, dass bei der Annahme von Aufträgen die Be- und Entladezeiten vorgegeben gewesen seien. Herr N hätte offensichtlich alle Aufträge angenommen bzw. sei fixe Touren gefahren. Er sei daher von einem freien Dienstnehmer gemäß § 4 Abs. 4 ASVG auf einen Dienstnehmer gemäß § 4 Abs. 2 ASVG umgemeldet worden.

Herr D sei am 18.07.2008 neuerlich über seine Beschäftigung beim Beschwerdeführer befragt worden. Entgegen seiner ursprünglichen Aussage hätte er angegeben, lediglich Einzelaufträge für den Beschwerdeführer zu erledigen. Er sei an keine fixen Arbeitszeiten gebunden gewesen. Aufgrund seiner niederschriftlichen Angaben vom 09.05.2006 und seiner Angaben vom 14.07.2005 sei festgestellt worden, dass sein Arbeitsverhältnis ein Versicherungsverhältnis gemäß § 4 Abs. 2 ASVG begründen würde.

Herr K hätte Lieferungen für die Firma G gefahren. Ihm seien fixe Arbeitszeiten vorgegeben gewesen. Er hätte aus persönlichen Gründen Aufträge bzw. einzelne Touren ablehnen können. Er hätte jedoch den Beschwerdeführer drei Tage davor verständigen müssen und hätte mit Zustimmung des Beschwerdeführers selbst eine Vertretung bestellen können. In der Praxis sei das aber nur eingeschränkt möglich gewesen, da dies eine Einschulung von zwei Tagen erfordert hätte. Herr K hätte einen monatlichen Fixlohn erhalten. Er sei keiner Verschwiegenheitspflicht unterlegen und auch keiner Konkurrenzklausel. Er habe angegeben, dass Herr O und Herr P bei Bedarf vom Beschwerdeführer als Vertretung bestellt worden seien. Aufgrund der niederschriftlichen Angaben und der vorgelegten Monatsabrechnungen sei festgestellt worden, dass es sich bei dem Dienstverhältnis des K um ein Beschäftigungsverhältnis gemäß § 4 Abs. 2 ASVG handeln würde. Eine Aufstellung der Tage, an welchen die Dienstnehmer K und L im Jahr

2005 vertreten worden seien, liege den Prüfungsunterlagen bei. Die Aufzeichnungen seien stichprobenartig mit den eingesehenen Monatsabrechnungen verglichen worden. Es sei allerdings zu beachten, dass die Dienstnehmer nicht nur aus persönlichen Gründen, sondern auch aus betrieblichen Gründen (z. B. wegen Stau) vertreten worden seien.

Die gemeldeten Beitragsgrundlagen für die Dienstnehmer F, K und L würden unter dem vorgeschriebenen Mindestlohn laut dem Kollektivvertrag Güterbeförderungsgewerbe liegen. Die Berechnung der Beitragsgrundlagen der Dienstnehmer K und L sei unter Berücksichtigung der vorgelegten Monatsabrechnungen der Firma G erfolgt. Die Grundlagenberechnung liege der GPLA bei.

Herr F hätte angegeben, wöchentlich 50 Stunden für den Beschwerdeführer gearbeitet zu haben. Da weder vom Dienstnehmer noch vom Dienstgeber Arbeitszeitaufzeichnungen vorgelegt hätten werden können, sei eine wöchentliche Arbeitszeit von 40 Stunden angenommen worden. Herr M hätte angegeben, 50 Stunden in der Woche für einen monatlichen Htolohn von € 1.000,- gearbeitet zu haben. Er hätte weder Arbeitszeitaufzeichnungen noch Auszahlungsbelege vorlegen können, welche seine Angaben bestätigen hätten können. Auch hätten in der Buchhaltung des Beschwerdeführers keine diesbezüglichen Auszahlungen festgestellt werden können. Daher sei die bestehende Beitragsgrundlage belassen worden.

Die Stellungnahme der Prüferin leitete das Finanzamt an den Beschwerdeführer weiter und ersuchte um Ergänzung.

Der Beschwerdeführer erwiderte daraufhin, dass Herr D in der Niederschrift zu Protokoll gegeben habe, dass er ein Vertretungsrecht hätte und dass es Zeitvereinbarungen bei der Abholung der Pakete gegeben habe. Die Zeitplanung bei der Zulieferung der Pakete sei in seinem Verantwortungsbereich gelegen. Der Arbeitsablauf sei seiner eigenen Gestaltung und Einteilung oblegen. Weiters hätte er angegeben, dass er weisungsfrei gearbeitet habe und keinem Konkurrenzverbot unterworfen gewesen sei. Die freien Dienstnehmer hätten den eigenen Arbeitsablauf frei planen können. Der Beschwerdeführer hätte aus diesem Grund sowie mangels Disziplinargewalt über die freien Dienstnehmer für den Fall vorsorgen müssen, dass Touren abgelehnt hätten werden können. Es sei daher vereinbart gewesen, dass der Beschwerdeführer im Ablehnungsfall zu informieren gewesen wäre. Diese Vereinbarung hätte keine Einschränkung, sondern die Konsequenz aus der Eigenbestimmtheit der freien Dienstnehmer dargestellt. Aus der Niederschrift gehe weiters hervor, dass Herr D für die Erklärung seiner Einkünfte beim Finanzamt selbst Sorge getragen habe.

Im Folgenden werden die mit dem Beschwerdeakt vorgelegten Niederschriften mit den betroffenen Personen wiedergegeben:

Am 18.07.2008 hat Herr D angegeben, dass er vom 02.05.2002 bis 31.10.2002 und ab 17.02.2003 für den Beschwerdeführer als Botendienstfahrer tätig war. Das Büro des Beschwerdeführers würde sich in der Straße befinden. Einmal im Monat würde er einen Lohnzettel vom Beschwerdeführer erhalten. Diesen würde er sich von der Wohn- bzw.

Firmenadresse des Beschwerdeführers abholen. Er habe einen schriftlichen Vertrag, welchen er vorlege. Der Beschwerdeführer würde ihn telefonisch kontaktieren, wenn er eine Tour für ihn fahren könne. Er würde ihm dann sagen, ob er die Tour annehmen möchte oder nicht. Wenn er die Tour annehme würde, sage ihm der Beschwerdeführer, wo er das Botendienstfahrzeug übernehmen solle oder ob ihm ein Fahrer dieses Fahrzeug an seinem Wohnort bringen würde. Meistens sei das Fahrzeug aber irgendwo im Ort abzuholen und auch wieder abzugeben. Der Beschwerdeführer würde ihm die Ladeadresse mitteilen. Der Beschwerdeführer würde ihm eine Zeitvorgabe bezüglich der Abholung vorgeben. Er sage z.B., das Paket sei um 8:00 Uhr zu holen. Wenn er den Auftrag annehmen würde, müsse er das Paket auch ungefähr um diese Zeit holen. Wenn ich eine halbe Stunde später kommen würde, habe das aber keine Konsequenzen. Die Auslieferung habe am selben Tag zu erfolgen. Zu welcher Uhrzeit er diese Pakete innerhalb dieses Tages ausliefern würde, werde ihm nicht vorgegeben. Es handle sich dabei um verschiedene Empfänger. Er erledige auch Lieferungen für die Firma G. Bei diesen Lieferungen hätte es Zeitvorgaben bezüglich der Abholung und Auslieferung der Waren gegeben. Diese Zeitvorgaben hätte er mit einem Spielraum von ca. 15 Minuten einhalten müssen.

Er habe ein Fahrtenbuch geführt, in welchem vermerkt worden sei, um welche Uhrzeit er die Lieferungen abgeholt und auch zugestellt habe. In diesem Fahrtenbuch sei auch der Lieferumfang vermerkt. Er könne nicht angeben, wie viele Stunden er tatsächlich für den Beschwerdeführer gearbeitet habe. Er sei sehr unregelmäßig für den Beschwerdeführer tätig gewesen. Nachdem er darauf aufmerksam gemacht wurde, dass er im Jahr 2006 jeden Monat ungefähr den gleichen Lohn erhalten habe, sagte er, das sei richtig, er habe geschaut, dass er monatlich immer ca. gleich viel gearbeitet habe. Er wisse trotzdem nicht, wie viele Stunden er monatlich für den Beschwerdeführer arbeiten würde. Er würde zwischen € 400,- und € 600,- Hto monatlich erhalten. Er würde keine Rechnungen an den Beschwerdeführer stellen. Der Beschwerdeführer würde ihn anrufen und ihm sagen, an welchem Tag er den Lohnzettel holen könne. Das sei immer um den 20. des Monats. Sein Lohn werde auf sein Konto überwiesen. Er würde nur für die tatsächlich getätigten Fuhren ein Entgelt erhalten. Bei Krankheit oder Urlaub werde er nicht bezahlt. Es würden keine Auslagen im Zuge der Ausübung seiner Tätigkeit für ihn anfallen. Er habe ein Firmenhandy, welches er auch privat benutzen könne. Tatsächlich würde er es nicht benutzen. Er würde keine Sozialleistungen vom Beschwerdeführer erhalten. Eigene Betriebsmittel müsse er nicht zur Verfügung stellen. Sein Arbeitsmaterial würde er vom Beschwerdeführer erhalten. Er könne sich ohne vorherige Rücksprache mit dem Beschwerdeführer vertreten lassen. Tatsächlich habe er sich nie vertreten lassen. Es bedürfe keiner Einschulung, um seine Tätigkeit auszuüben. Er selbst sei jedenfalls nicht eingeschult worden. Er sei davor allerdings auch schon für andere Unternehmen als Botendienstfahrer tätig gewesen. Wer diese Vertretung bezahlen würde, sei nicht mit dem Beschwerdeführer besprochen worden. Er wisse nicht, ob er Hilfskräfte einstellen könne. Tatsächlich benötige er keine Hilfskraft. Er würde keine Weisungen erhalten und seine Arbeitsleistung werde nicht kontrolliert. Er könnte auch

für andere Botendienstunternehmen arbeiten. Tatsächlich würde er aber nur für den Beschwerdeführer arbeiten. Er würde nicht für Schäden haften, welche von ihm verursacht werden würden. Tatsächlich habe er noch nie einen Schaden verursacht. Es sei keine Verschwiegenheitspflicht vereinbart worden. Er wisse, dass es monatliche Treffen mit dem Beschwerdeführer geben würde. Diese seien jedoch eher privat. Er sei nicht zur Teilnahme verpflichtet. Tatsächlich sei er nur einmal dort gewesen. Einmal im Jahr würde er seine Einkünfte beim Finanzamt veranlagen. Seine Steuernummer wisse er nicht auswendig und er habe sie auch nicht mit.

Mit Herrn D hat der Beschwerdeführer einen schriftlichen Vertrag vom 17.2.2003 für das als freies Dienstverhältnis bezeichnete Beschäftigungsverhältnis abgeschlossen. Darin wurde unter anderem vereinbart, dass das Vertragsverhältnis auf unbestimmte Zeit und für die Tätigkeit „Transport von Waren aller Art“ abgeschlossen wird. Der Dienstnehmer sei an keinen Dienstort und hinsichtlich Zeiteinteilung und Gestaltung des Tätigkeitsablaufes an keinerlei Weisungen des Beschwerdeführers gebunden. Die Betriebsmittel werden vom Beschwerdeführer zur Verfügung gestellt, es bestehe keine Verschwiegenheitspflicht und kein Konkurrenzverbot. Der Dienstnehmer bekommt ein monatliches Entgelt bis spätestens 20. des Folgemonats. Die Auszahlung des in Rechnung gestellten Entgelts erfolge nach Abzug der vom Dienstgeber einzubehaltenden Sozialversicherungsbeträge. Es wird eine Vertretungsbefugnis des Dienstnehmers vereinbart, wonach dieser Umstand dem Beschwerdeführer nicht mitgeteilt werden müsse. Der Dienstnehmer müsse sich weder vor noch nach der Tätigkeit im Büro des Beschwerdeführers an- bzw abmelden.

In einem Anzeigen- und Erhebungsblatt gibt Herr D am 14.7.2005 an, dass er jeden Tag fixe Lieferungen zu erledigen habe. Wenn er seine Lieferungen wegen Urlaub oder Krankheit nicht erledigen könne, übernehme ein Ersatzfahrer, welcher vom Beschwerdeführer bestimmt werde, seine Lieferung. Er erhalte jeden Monat seine Pauschale ausbezahlt. Er führe ein Fahrtenbuch, welches er dem Beschwerdeführer aushändigen würde.

Herr F hat anlässlich der Befragung am 15.12.2005 angegeben, dass er vom 24.06.2002 bis 31.08.2002 als Botendienstfahrer für den Beschwerdeführer tätig gewesen sei. Er habe regelmäßig WarenA von einer Firma im Ort, er glaube der Firma G, abgeholt. Diese WarenA hätte er an fixe Adressen (Firmen) in ganz Q ausliefern müssen. Er sei jeden Tag dieselbe Tour gefahren. Eingeschult sei er von einem Mitarbeiter der Firma des Beschwerdeführers geworden. Er habe MO bis FR von 8:00 bis 18:00 Uhr gearbeitet. An diese Arbeitszeit sei er gebunden gewesen, da er fixe Termine einhalten hätte müssen. Während seiner Beschäftigung beim Beschwerdeführer hätte er keinen Urlaub konsumiert und sei auch nicht krank gewesen. Bei Fernbleiben von der Arbeit hätte er den Beschwerdeführer informieren müssen. Er hätte ohne das Wissen des Beschwerdeführers keine Vertretung bestellen können. Eine betriebsfremde Person hätte ihn auch nicht vertreten können, da diese Person die Auslieferadressen bzw. die Tour nicht gekannt hätte. Von Kunden direkt sei er nie beauftragt worden. Wenn er eine Lieferung nicht rechtzeitig erledigen hätte können, wegen eines Verkehrsstaus, hätte

er den Beschwerdeführer anrufen müssen. Dieser hätte einen Ersatzfahrer beauftragt, welcher für diese Tour eingesprungen sei. Aus persönlichen Gründen hätte er aber keinen Ersatz für eine Tour beantragen können. Der Beschwerdeführer hätte einen Ersatzfahrer gehabt, der alle Touren gekannt habe. Der Beschwerdeführer habe jeden Monat mit ihm abgerechH. Honorarnoten habe er nie gestellt. Er hätte einen monatlichen Fixlohn von ca. ATS 14.000,- abzüglich der Sozialversicherungsbeiträge bekommen. Ob er seinen Lohn überwiesen oder bar ausgezahlt bekommen habe, sei ihm nicht mehr erinnerlich. Er habe Listen geführt. Ob diese lediglich als Übernahmebestätigung der Firmen gedient haben oder ob er auch etwas eintragen hätte müssen, wisse er nicht mehr. Bei Bedarf hätte er den Beschwerdeführer mit seinem Privathandy über eventuelle Komplikationen verständigen müssen. Eine Entschädigung habe er nicht erhalten. Hauptsächlich sei er mit dem Fahrzeug des Beschwerdeführers gefahren. Das Auto sei immer bei ihm gewesen. Nach Dienstschluss hätte er es mit zu seinem Wohnort genommen. Er hätte das Fahrzeug nicht privat nutzen dürfen. Er hätte nicht ins Büro der Firma kommen müssen. Tatsächlich sei er nie dort gewesen. Alle Fahrer hätten sich am Ende jedes Monats in einem Restaurant im Ort zu einer Besprechung getroffen. Sie hätten alle an dieser Besprechung teilnehmen müssen. Er sei keiner Verschwiegenheitspflicht unterlegen. Ob er auch für andere Transportunternehmen als Botendienstfahrer arbeiten hätte dürfen, sei ihm nicht bekannt. Er hätte nie mit dem Beschwerdeführer darüber gesprochen. Seine Arbeitszeit bei der Firma des Beschwerdeführers hätte ihm aber keine Zeit gelassen, für ein anderes Unternehmen zu arbeiten. Er glaube nicht, dass er einen schriftlichen Vertrag abgeschlossen habe.

Herr M hat anlässlich der Befragung am 14.12.2005 angegeben, dass er vom 11.03.2002 bis 30.06.2002 als Botendienstfahrer für den Beschwerdeführer tätig gewesen sei. Er sei während seiner gesamten Beschäftigung Lieferungen für die Firma G gefahren. Es sei nicht vereinbart gewesen, dass er sich vertreten lassen hätte können. In der Praxis sei er während seiner Beschäftigung eine Woche krank gewesen. Für diese Woche sei er nicht bezahlt worden. Eine Vertretung für diese Woche sei vom Beschwerdeführer bestellt worden. Er habe sich bei Fernbleiben bei der Firma G und beim Beschwerdeführer gemeldet. Vereinbart sei diese Vorgangsweise nicht worden. Es wäre jedoch für die Firma G bzw. für den Beschwerdeführer sonst nicht möglich gewesen, eine Vertretung zu suchen. Der Beschwerdeführer hätte mit ihm einen Lohn von € 1.000,- Hto monatlich vereinbart. Der Beschwerdeführer habe jeden Monat mit ihm abgerechH. Honorarnoten habe er nie gestellt. Tatsächlich habe er auch jeden Monat € 1.000,- Hto bar vom Beschwerdeführer erhalten. Nur in dem Monat, in welchem er krank gewesen sei, habe er weniger Entgelt erhalten. Die Barauszahlungen seien in einem Lokal in S erfolgt. Er hätte Listen von der Firma G führen müssen, welche er dem Beschwerdeführer ausgehändigt habe. Diese Listen hätte der Beschwerdeführer benötigt, um mit der Firma G abzurechnen. Außerdem hätte er noch ein Fahrtenbuch führen müssen, welches er monatlich dem Beschwerdeführer ausgehändigt habe. Er hätte kein Firmenhandy vom Beschwerdeführer erhalten. Er habe mit seinem Privathandy dienstlich telefoniert. Die Auslagen seien im vom Beschwerdeführer nicht ersetzt worden. Anfangs sei er mit einem

Auto der Firma G gefahren. Danach sei er mit einem Fahrzeug vom Beschwerdeführer gefahren. Er hätte nicht ins Büro der Firma kommen müssen. Tatsächlich sei er dienstlich auch nur einmal dort gewesen. In der Regel hätte er den Lkw über Nacht und am Wochenende an seinem Wohnort abgestellt. Anfangs nur über Nacht. Am Wochenende hätte er das Fahrzeug zum Wohnort des Beschwerdeführers gebracht. Später hätte er das Auto auch übers Wochenende bei ihm abstellen dürfen. Seine Arbeitszeit sei von 07:00 bis ca. 17:00 Uhr gewesen. Er hätte jeden Tag um 07:00 Uhr bei der Firma G laden müssen. Er sei keiner Verschwiegenheitspflicht unterlegen. Es hätte auch kein Konkurrenzverbot bestanden. Tatsächlich sei er aber während seiner Beschäftigung beim Beschwerdeführer keiner anderen Tätigkeit nachgegangen. Das wäre zeitlich auch nicht möglich gewesen. Er glaube nicht, dass er einen schriftlichen Vertrag abgeschlossen habe.

Herr E hat anlässlich der Befragung am 14.12.2005 angegeben, dass er vom 01.11.2000 bis 31.12.2000 und vom 02.05.2001 bis 12.04.2002 als Botendienstfahrer für den Beschwerdeführer tätig gewesen sei. Seine Abholaufträge seien ihm vom Beschwerdeführer zugeteilt worden. Es hätte sich dabei um regelmäßige Abholungen gehandelt. Bei zusätzlichen einmaligen Fuhren sei er vom Beschwerdeführer telefonisch verständigt worden. Er hätte vom Beschwerdeführer zugeteilte Aufträge auch ablehnen können. Manchmal hätte er auch mit meinen Kollegen Aufträge getauscht oder hätte einen Auftrag an einen Kollegen weitergegeben. Von Kunden direkt sei er nie beauftragt worden. Er hätte auch firmenfremde Personen mit seinen Lieferungen beauftragen können, dazu sei es aber in der Praxis nicht gekommen. Wenn er einen Tag nicht arbeiten hätte können oder wollen, hätte er den Beschwerdeführer darüber informiert. Wenn er keinen passenden Ersatz für ihn finden hätte können und auch er keinen Ersatz beistellen hätte können, hätte er ihn gebeten, die Fuhren trotzdem zu fahren. Das sei in der Praxis selten vorgekommen. Ob er auch dann noch ablehnen hätte können wisse er nicht, da es nie dazu gekommen sei. Der Beschwerdeführer habe jeden Monat mit ihm abgerechH. Honorarnoten habe er nie gestellt. Nach welchem System bezahlt worden sei, wisse er nicht. Er habe jeden Monat einen unterschiedlichen Lohn erhalten. Er wisse nur, dass er teilweise nach Gewicht bezahlt werden sei. Die Auszahlung sei teilweise mittels Überweisung und teilweise in bar erfolgt. Die Barauszahlung sei an einem vorher vereinbarten Treffpunkt erfolgt. Er wisse nicht, ob er auch für die Zeit einer Arbeitsverhinderung wegen Krankheit oder Urlaub bezahlt worden sei. Er kenne sich mit den Abrechnungen nicht aus. Er glaube, er habe mit dem Beschwerdeführer nie darüber gesprochen. Tatsächlich sei er während seiner Beschäftigung nie krank und er glaube nie in Urlaub gewesen. Strafzettel seien in der Regel von ihm bezahlt worden. Er hätte zwar ein Fahrtenbuch geführt, um bei Fragen die Lieferungen zurückverfolgen zu können. Der Beschwerdeführer habe jedoch kein Fahrtenbuch von ihm verlangt und auch keines bekommen. Listen über die Fuhren habe er nicht geführt. Er habe lediglich, die von den Firmen unterschriebenen Lieferscheine geführt, auf welchen er das Datum und seinen Namen vermerkt habe. Diese habe er dem Beschwerdeführer ausgehändigt. Er hätte ein Firmenhandy vom Beschwerdeführer erhalten, welches er auch privat benutzen hätte dürfen. Die Kosten für die privaten Telefonate seien ihm allerdings

von seinem Honorar abgezogen worden. Hauptsächlich sei er mit dem Fahrzeug des Beschwerdeführers gefahren. Manchmal sei er jedoch auch mit einem Leihauto gefahren, welches vom Beschwerdeführer besorgt worden sei. Er hätte nicht ins Büro der Firma kommen müssen. Tatsächlich sei er dienstlich auch noch nie dort gewesen. Er habe den Lkw über Nacht und am Wochenende an seinem Wohnort abgestellt. Er sei keiner Verschwiegenheitspflicht unterlegen. Es hätte auch kein Konkurrenzverbot bestanden. Tatsächlich sei er aber während seiner Beschäftigung beim Beschwerdeführer keiner anderen Tätigkeit nachgegangen, außer seiner Hausmeistertätigkeit. Er glaube nicht, dass er einen schriftlichen Vertrag abgeschlossen habe.

Herr K hat anlässlich der Befragung am 7.3.2005 angegeben, dass er seit 3.3.2003 beim Beschwerdeführer als Botendienstfahrer beschäftigt sei. Vom 3.3.2003 bis 30.4.2003 sei er geringfügig für den Dienstgeber tätig gewesen. Urlaub habe er jährlich zwischen 2 und 3 Wochen konsumiert. Zu dieser Firma sei er durch einen ehemaligen Arbeitskollegen gekommen. Aufgenommen sei er vom Beschwerdeführer persönlich worden. Bei der Aufnahme sei ein Monatslohn von ATS 20.000,00 (EUR 1.453,46) Hto vereinbart worden. Tatsächlich würde er monatlich auch diesen Betrag auf sein Konto überwiesen bekommen. In Monaten, in denen er im Urlaub gewesen sei, habe er pro Urlaubstag um € 72,- weniger überwiesen bekommen. Lohnbelege erhalte er normalerweise in der Höhe von € 1.000,- brutto. Diesbezüglich habe er den Chef aber nie angesprochen, da er den vereinbarten Lohn auf sein Konto überwiesen erhalten habe. Seine Arbeitszeit sei Montag bis Freitag von 6 Uhr bis 18 Uhr. Er würde mit dem Fahrzeug Ford Transit fahren. Mit diesem Auto würde er auch nach Hause fahren. Seine Aufträge würde er immer bei der Firma G erhalten. Nach Erledigung der Tour würde er zur Firma zurückfahren und sich die nächste Tour holen. Im Krankheitsfall müsse er sich sofort beim Chef melden. Auch diese Tage würden ihm vom Lohn in Abzug gebracht werden. Weisungen würde er vom Chef, der auch seine Arbeitsleistung überprüfen würde, erhalten. Da er als freier Dienstvertragnehmer zur Sozialversicherung gemeldet worden sei, habe er sich nunmehr Informationen diesbezüglich eingeholt und festgestellt, dass er ua. auf Grund der fixen Arbeitszeit der Weisungsgebundenheit Dienstnehmereigenschaften erfüllen würde und daher nicht korrekt zur Sozialversicherung gemeldet worden sei. Er ersuche daher die Kasse, seine Anmeldung als freier Dienstvertragnehmer zu überprüfen und die entsprechenden Nachmeldungen als Angestellter vom Dienstgeber einzuholen.

Herr L hat einen Auskunftsformular der GKK für Dienstnehmer ausgefüllt und darin stichwortartig folgende Angaben gemacht:

Anmeldung 1.7.2002, mündliche unbefristete Vereinbarung, Monatslohn € 1.453,-, Zeiten der Abwesenheit wegen Urlaub und Krankheit werden nicht bezahlt, er könne sich grundsätzlich nicht vertreten lassen, nur bei Verhinderung durch Krankheit oder Urlaub, er könne bei seiner Tätigkeit keine Gehilfen beziehen, er könne gewisse Tätigkeiten der Beschäftigung nicht sanktionslos ablehnen, er würde 12 Stunden pro Tag und 60 Stunden pro Woche arbeiten, der Dienstgeber würde kontrollieren, ob die vereinbarte Arbeitszeit eingehalten werde und er habe mit dem Beschwerdeführer vereinbart, dass er seine

Tätigkeit bei der Firma G ausüben würde, Der Beschwerdeführer würde kontrollieren, ob er am Arbeitsort anwesend sei, der Dienstgeber würde Weisungen über die Art und Weise betreffend die Durchführung der Arbeiten erteilen, er sei nicht zur Geheimhaltung verpflichtet, es bestehe keine Konkurrenzklause, es bestehe keine Gewährleistungspflicht für Mängel, der Dienstgeber stelle ihm Arbeitsmittel zur Verfügung, er verfüge über kein eigenes Unternehmen, er habe keine Gewerbeberechtigung, bei Urlaub und Krankenstand werde das Kfz bei der Firma G abgestellt und von der Vertretung übernommen, er fahre fixe Touren, die Tätigkeit erfordere eine Einschulung von 2-3 Tagen.

Bezüglich des Herrn N wurde im Prüfungsbericht der GKK ausgeführt, er sei vorgeladen worden, hätte jedoch seine Verpflichtung zur Auskunftserteilung nicht wahrgenommen. Aufgrund der monatlichen Auszahlungen, sei unter Berücksichtigung der kollektivvertraglichen Mindestlöhne davon auszugehen, dass er durchschnittlich 37 Stunden in der Woche tätig gewesen sei. Daraus ergebe sich, dass Herr N regelmäßig Touren für den Beschwerdeführer gefahren sei. Weiters sei bei einer wöchentlichen Normalarbeitszeit von 40 Stunden auszuschließen, dass Herr N bezüglich der Arbeitszeit ungebunden gewesen sei. Die Dienstnehmer hätten mehrheitlich angegeben, dass bei der Annahme von Aufträgen die Be- und Entladezeiten vorgegeben gewesen seien. Herr N hätte offensichtlich alle Aufträge angenommen bzw. sei fixe Touren gefahren. Er sei daher von einem freien Dienstnehmer gemäß § 4 Abs. 4 ASVG auf einen Dienstnehmer gemäß § 4 Abs. 2 ASVG umgemeldet worden.

Der Beschwerdeführer hat im Beisein seines steuerlichen Vertreters am 19.10.2005 Folgendes zu Protokoll gegeben:

Er sei hauptsächlich für Stammkunden tätig. Die Botendienstfahrer würden entweder von ihm oder vom Auftraggeber selbst über die Abholungen telefonisch informiert werden. Werde der Dienstnehmer von ihm beauftragt, so könne er ablehnen. Die Fuhr übernehme entweder ein anderer Botendienstfahrer oder eine Subfirma, welche von ihm beauftragt werde. Werde der Botendienstfahrer vom Kunden angerufen, so nehme er die Fuhr erstmals an. Kann oder möchte er die Lieferung nicht durchführen, würde er ihn verständigen und er kümmere sich um einen anderen Fahrer (entweder durch eigenes Personal oder durch die von ihm beauftragten Leihfirmen). Seine Subunternehmen seien die Firmen T, U und V. Vereinzelt beauftrage er auch die Firma W. Je nach Lieferung und Kunden würden die Dienstnehmer grundsätzlich nach Gewicht (Prozentsatz der Rechnung von ihm an den Kunden) und nach Stunden (Fixbetrag pro Stunde) bezahlt werden. Die Auszahlungen erfolge sowohl per Überweisung als auch in bar. Die Botendienstfahrer würden nur Entgelt für erbrachte Leistungen erhalten. Während einer Arbeitsunfähigkeit bzw. während eines Urlaubes oder bei Fernbleiben aus anderen Gründen würden die Dienstnehmer nicht bezahlt werden. Prinzipiell würden für die Lieferungen seine Autos verwendet werden. Er habe 4 Lkw's. Wenn ein Lkw nicht einsatzbereit sei, würden die Dienstnehmer auch mit Leihautos fahren. Die Autos müssten von den Dienstnehmern nach Erledigung ihrer Fuhren nicht zurückgebracht werden. Es liege im Ermessen der Botendienstfahrer, ob sie die Lkw's zurück zur Firma bringen oder

damit zu ihrem Wohnort fahren würden. Er würde schriftliche Aufzeichnungen über die Arbeitsstunden der Dienstnehmer führen, um mit ihnen abrechnen zu können. Die Botendienstfahrer würden Listen führen über die von ihnen getätigten Fuhren. In diesen Listen würden das jeweilige Datum und der Umfang der Lieferung stehen, manchmal sei auch der Ort der Abholung und der Lieferung vermerkt. Diese Listen benötige er, um bei rückwirkenden Reklamationen die Lieferungen nachvollziehen zu können. Sie sollten auch Fahrtenbücher aus oben erwähntem Grund führen. In der Praxis führe jedoch nur Herr D ein Fahrtenbuch. Die Botendienstfahrer müssten zu keiner Zeit in das Büro der Firma kommen. In der Praxis würden sich die Dienstnehmer nie am Betriebsort aufhalten. In seltenen Fällen würden sie lediglich die Autos vor der Firma abstellen. Auch die Bezahlung finde nicht im Büro, sondern entweder bei Kunden oder an vorher vereinbarten Treffpunkten statt. Es sei den Botendienstfahrer erlaubt, selbständig eine Vertretung für ihre Fuhren zu beauftragen. Die Dienstnehmer würden keiner Verschwiegenheitspflicht unterliegen. Es bestehe kein Konkurrenzverbot. Für die Botendienstfahrzeuge und für die Waren hafte, für die Dauer der Lieferung durch sein Personal, er. Das Entgelt für die Fuhrer würden die Dienstnehmer, bei Vertragsbruch durch einen unverschuldeten Unfall, erhalten. In der Praxis sei das aber noch nicht vorgekommen. Es seien keine schriftlichen Verträge abgeschlossen worden. Herr D fahre täglich 2 Stunden für die Firma G. Das sei die einzige fixe Tour die er durchführen würde. Auch diese Fuhr könne der Dienstnehmer jederzeit ablehnen.

In der Niederschrift vom 09.05.2006 gab der Beschwerdeführer im Beisein seines steuerlichen Vertreters ergänzend zu Protokoll, dass er zurzeit 3 Dienstnehmer beschäftigt habe. Herrn L, Herrn D und Herrn X. Zwei seiner Fahrzeuge würden die ganze Woche ganztags für die Firma G fahren. Diese Touren seien bis 27.02.2006 von Herrn K und Herrn L gefahren. Seitdem Herr K nicht mehr für ihn arbeiten würde, hätte er einen Teil der Aufträge einem Subunternehmen übergeben müssen. Herr L fahre weiterhin eine Tour (Montag bis Freitag). Herr D fahre Montag bis Freitag ca. zwei Stunden am Tag Aufträge der Firma G. Die Dienstnehmer könnten aber jederzeit, ohne Angabe von Gründen, ablehnen. Wie oft eine Ablehnung erfolgen würde könne er im Moment nicht angeben. Er könne aber angeben, dass jeder Dienstnehmer mindestens einmal im Monat eine Fuhr, ohne Angabe von Gründen, ablehnen würde. Er würde bei Ablehnung einen Ersatz für seinen Dienstnehmer suchen. Entweder beauftrage er eine Subfirma oder er nehme sich Leihpersonal von seinen Subfrächtern. Würde er eine Subfirma beauftragen, würden seine eigenen Autos stehen. Er habe vier Fahrzeuge. Eines vermiete er an seinen Subfrächter, Herrn T, mit je einem würden Herr L und Herr D fahren und ein Auto würde entweder von Herrn X gefahren oder es stehe. Es diene auch als Ersatz, falls ein Auto nicht einsatzbereit sei. Bei den Abholaufträgen der Firma G handle es sich um Termingüter.

Er habe keine anderen Auftraggeber, welche Terminaufträge vergeben würden. Bei den Aufträgen seiner anderen Auftraggeber handle es sich um einzelne Aufträge oder Touren, die innerhalb von 1-2 Tagen abgeholt und ausgeliefert werden müssten. Bei seinen Kunden handle es sich ausschließlich um Firmen. Diese Fuhren würden zum Teil

von Herrn D und Herrn X durchgeführt werden. Der Hauptteil werde jedoch von seinen Subfirmen erledigt. Herr D habe Montag bis Freitag jeden Tag eine fixe Abholadressen. Er könne die Abholung während der Öffnungszeiten der Firma durchführen. Von den Kunden erhalte er dann Zustelladressen. Je nach Auftrag habe er dann ein bis zwei Tage Zeit die Zustellungen durchzuführen. Er könne den Auftrag ganz oder teilweise ablehnen.

Es sei in der Praxis auch vorgekommen, dass sich seine Dienstnehmer selbst eine Vertretung gesucht hätten. Er könne aber nicht angeben, wie oft es vorgekommen ist. Dies sei nicht oft der Fall gewesen. Die Dienstnehmer müssten ihn, wenn sie sich vertreten lassen, nicht informieren. Auch im Falle einer Vertretung würde er für das Botendienstfahrzeug und die Ware haften. Er bezahle ausschließlich seinen Dienstnehmern Entgelt. Die Vertretungen, welche von seinen Dienstnehmern bestellt werden würden, würden nicht von ihm bezahlt werden. Für die Ausführung mancher Aufträge müsste die Vertretung Erfahrung als Botendienstfahrer haben. Andere Aufträge könnten jedoch auch ohne Vorkenntnisse durchgeführt werden.

Bezüglich der Niederschrift des Herrn M möchte er angeben, dass die Firma G im März 2002 noch kein Kunde von ihm gewesen sei. Näher möchte er auf die Niederschriften nicht eingehen, da er den Sachverhalt aus seiner Sicht in seinen Niederschriften dargelegt habe. Auf den Fahrtenbüchern sei der Name des Dienstnehmers vermerkt, welcher das Fahrtenbuch begonnen habe. Bei Wechsel des Dienstnehmers werde der Name nicht korrigiert werden. An welchen Tagen die Dienstnehmer nicht gefahren seien sei aus den Fahrtenbüchern nicht ersichtlich. Sollte seitens der GKK eine Ummeldung seiner freien Dienstnehmer auf echte Dienstnehmer erfolgen, wünsche er eine bescheidmäßige Feststellung.

Das Finanzamt hat aus verwaltungsökonomischen Gründen keine Beschwerdevorentscheidungen erlassen und die Beschwerden zur Entscheidung an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat der Bescheid eine Begründung zu enthalten. Die vom Beschwerdeführer aufgezeigten Begründungsmängel in den angefochtenen Bescheiden sind auch für das Bundesfinanzgericht erkennbar, können jedoch nach Literatur und Judikatur im Beschwerdeverfahren saniert werden (vgl. Ritz, BAO Kommentar, Rz 16 zu § 93). Einem Beschwerdeführer steht im Beschwerdeverfahren jede Möglichkeit offen, die nachvollziehbaren und kontrollierbaren Gründe des angefochtenen Bescheides für einen effizienten Rechtsschutz zu erfahren. Hierfür besteht gemäß § 245 Abs. 2 BAO die Möglichkeit, einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung zu stellen, was der Beschwerdeführer jedoch nicht in Anspruch genommen hat. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO sind unter den Punkten „Summen über die gesamte Feststellungen pro Abgabenart“ die Hinzurechnungen für jeden einzelnen betroffenen Dienstnehmer angeführt. Die Namen der betroffenen Personen sind dem Bericht der GKK zu entnehmen. Aus der

Beschwerdebegründung und dem ergänzenden Schreiben ist erkennbar, dass die Gründe für die Nachforderung der gegenständlichen Abgaben mit den angefochtenen Bescheiden dem Beschwerdeführer hinreichend bekannt sind. Unter Berücksichtigung der dem Beschwerdeführer bekannten Protokolle über die Angaben der betroffenen Personen, den Berichten zur Prüfung des Finanzamtes und der GKK und der dem Beschwerdeführer übermittelten Stellungnahme der Prüferin ist von rechtswidrigen Bescheiden nicht auszugehen.

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

Zu den Dienstnehmern gehören nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen. Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die in 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 EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des EStG 1988.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998, BGBI. I Nr. 103/1998.

Gemäß § 47 Abs. 2 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.

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). Die Tatsache, dass das EStG selbst vorschreibt, was als ein Dienstverhältnis anzusehen ist (selbständige Begriffsbestimmung im EStG), führt zwangsläufig dazu, dass ein- und derselbe Sachverhalt im Steuerrecht einerseits, z.B. im bürgerlichen oder Sozialversicherungsrecht andererseits unterschiedlich beurteilt werden kann. Eine Bindung der Abgabenbehörde an Feststellungen der Gebietskrankenkasse im Sinne des ASVG ist nicht möglich, weswegen es zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen kann, was der VfGH aber nicht als unsachlich erkannt hat (Erk. v. 8.6.1985, B 488/80).

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. Der Begriff des Dienstverhältnisses ist durch § 47 jedoch 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 beiden Merkmale "Weisungsgebundenheit" und "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers" lassen sich nicht eindeutig voneinander abgrenzen und bedingen einander teilweise (vgl. VwGH 19.11.1979, 3508/78). In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständigen ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Vorliegen eines Unternehmerrisikos oder der Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl. das Erkenntnis vom 22. März 2010, 2009/15/0200).

Der Beschwerdeführer beschäftigte die betroffenen Personen im Rahmen eines freien Dienstverhältnisses. Das Einkommensteuergesetz - anders als das Allgemeine Sozialversicherungsgesetz – kennt den Begriff des freien Dienstverhältnisses nicht. Das Einkommensteuergesetz unterscheidet lediglich dahingehend, ob eine selbständige oder eine nichtselbständige Tätigkeit vorliegt.

Das für ein Dienstverhältnis sprechende persönliche Weisungsrecht fordert einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit und ist durch eine weitreichende Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit gekennzeichnet (vgl. etwa das Erkenntnis vom 28.3.2000, 96/14/0070). 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 20.12.2000, 99/13/0223).

Die betroffenen Personen waren alle als Botendienstfahrer für den Beschwerdeführer tätig. Sie gingen, bis auf Herrn E (daneben Hausmeistertätigkeit), neben der Fahrtätigkeit beim Beschwerdeführer keiner anderen Beschäftigung nach. Im Zusammenhang mit der für ein Dienstverhältnis nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 geforderten Weisungsgebundenheit kommt dadurch eine wirtschaftliche sowie auch persönliche Abhängigkeit zum Ausdruck. Der Umstand, dass die betroffenen Personen ausschließlich mit den Fahrzeugen des Beschwerdeführers oder mit von ihm organisierten Leihautos, keinesfalls mit eigenen Fahrzeugen, für den Beschwerdeführer tätig waren, zeugt ebenfalls von der Abhängigkeit vom Beschwerdeführer, da die betroffenen Personen ansonsten ihre Tätigkeit für den Beschwerdeführer gar nicht hätten ausüben können.

Wenn beispielsweise Herr D angegeben hat, dass er keine Weisungen erhalten würde und seine Arbeitsleistungen nicht kontrolliert werden würden, so ist dem entgegenzuhalten, dass er, so wie alle anderen betroffenen Personen, ausschließlich Aufträge vom Beschwerdeführer oder direkt von den Auftraggebern des Beschwerdeführers entgegen genommen hat und sich um eine Auftragsakquisition nicht kümmern musste, was ebenfalls für eine Weisungsgebundenheit gegenüber dem Beschwerdeführer spricht. Dass er während der Fahrtätigkeit naturgemäß auf sich allein gestellt war und nicht kontrolliert wurde, hat diesbezüglich keinen Einfluss. Bei der Kontrolle durch den Beschwerdeführer ist von einer Art stillen Kontrolle auszugehen, die sich über Rückmeldungen der

Auftraggeber an den Beschwerdeführer über die Rechtzeitigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Transportes und der Zustellungen der Waren äußert.

Dem Vorbringen, dass die betroffenen Personen (teilweise) die Möglichkeit gehabt hätten, Aufträge des Beschwerdeführers abzulehnen, ohne den Fortbestand des freien Dienstverhältnisses zu gefährden, kommt im Hinblick auf die Abhängigkeit vom Beschwerdeführer keine praktische Bedeutung zu. Nach den Angaben der betroffenen Personen in den mit ihnen aufgenommenen Niederschriften ist die Ablehnung von Aufträgen auch nur selten vorgekommen.

Aus den vorgenannten Gründen und im Hinblick darauf, dass der Beschwerdeführer selbst von freien Dienstverhältnissen mit den betroffenen Personen und nicht von einer selbständigen Tätigkeit ausgeht, ist gesamt gesehen eher eine Weisungsgebundenheit bezüglich eines echten Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zu erkennen als eine Weisungsungebundenheit bei einer selbständigen Tätigkeit mit Werkvertrag.

Das weitere im Gesetz genannte Kriterium für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit, nämlich die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, ist nach der Judikatur im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Sie zeigt sich unter anderem in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers.

Nach den Angaben der Prüferin in ihrer Stellungnahme zur Beschwerde fuhren die betroffenen Personen fixe Touren für Auftraggeber des Beschwerdeführers (zB Waren). Die hierfür wesentlichen Betriebsmittel, nämlich die Fahrzeuge, stellte ihnen der Beschwerdeführer zur Verfügung. Da aufgrund der Fahrtätigkeit die Anwesenheit an einem bestimmten Ort nicht erforderlich ist, spricht der Umstand, dass die betroffenen Fahrer nicht regelmäßig in das Büro des Beschwerdeführers kommen mussten oder, dass sie die ihnen zugewiesenen Fahrzeuge nach Dienstende oder teilweise am Wochenende in ihrem Wohnbereich abstellen durften, nicht gegen die Eingliederung. Bezuglich ihrer Arbeitszeit haben einige der betroffenen Fahrer angegeben, dass ihnen eine Arbeitszeit von Montag bis Freitag, 8:00 bis 18:00 Uhr, 6:00 bis 18.00 Uhr oder 7:00 bis 17:00 Uhr vorgegeben sei. Auch wenn demgegenüber den Fahrern in der Zustellung der ihnen anvertrauten Waren (teilweise) ein gewisser zeitlicher Spielraum zugestanden wurde, spricht das nicht gegen eine Eingliederung, da eine gewisse Freizügigkeit hinsichtlich der Arbeitszeit nichts daran ändert, dass von einer nicht selbständigen Tätigkeit bei derartigen Arbeiten auszugehen ist (vgl. VwGH 25.5.1982, 84/14/0196). Durch die Entgegennahme der Aufträge ausschließlich vom Beschwerdeführer, der Durchführung der Botendienstfahrten mit den Fahrzeugen des Beschwerdeführers und dem Umstand, dass der Transport von Waren aller Art durch Botendienstfahrer den Gegenstand des Unternehmens des Beschwerdeführers darstellt, kommt den Fahrern eine nicht unbeträchtliche wirtschaftliche Bedeutung im geschäftlichen Organismus des Unternehmens des Beschwerdeführers zu. Da die Fahrer, bis auf die Hausmeistertätigkeit

des E, keine anderen Auftraggeber hatten, übten sie ihre Tätigkeit in hohem Maße im Interesse des geschäftlichen Organismus des Unternehmens des Beschwerdeführers aus und waren mit ihrer Tätigkeit unmittelbar in betriebliche Abläufe des Unternehmens des Beschwerdeführers eingebunden, weswegen aus den vorgenannten Gründen eher von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens des Beschwerdeführers auszugehen ist.

Zur vorgebrachten Vertretungsbefugnis ist auszuführen, dass für das Dienstverhältnis die Erbringung der persönlichen Arbeitsleistung durch den Arbeitnehmer charakteristisch ist. Kann sich ein Auftragnehmer für die Erbringung einer bestimmten Leistung vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, spricht dies gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses und für die Erbringung der Arbeitsleistung im Rahmen eines Werkvertrages. Voraussetzung hiefür ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH allerdings, dass eine generelle, dh. nicht auf bestimmte Arbeiten oder Ereignisse wie Krankheit oder Urlaub beschränkte, Befugnis zur Vertretung vorliegt (vgl. VwGH 20. 2. 2008, 2007/08/0053 mwN; 4. 6. 2008, 2007/08/0184). Eine generelle Vertretungsbefugnis hat aber mit einem wechselseitigen Vertretungsrecht von mehreren von einem Dienstgeber beschäftigten Personen nichts zu tun (VwGH 20. 4. 2005, 2002/08/0222 mwN; 4. 6. 2008, 2007/08/0184).

Herr D hat zur Vertretungsmöglichkeit angegeben, dass er sich vertreten lassen könne. Tatsächlich habe er sich aber nie vertreten lassen. In einem Anzeigen- und Erhebungsblatt hat er am 14.7.2005 angegeben, dass er jeden Tag fixe Lieferungen zu erledigen habe. Wenn er seine Lieferungen wegen Urlaub oder Krankheit nicht erledigen könne, übernehme ein Ersatzfahrer, welcher vom Beschwerdeführer bestimmt werde, seine Lieferung. Herr F hat hiezu angegeben, dass er den Beschwerdeführer bei Fernbleiben von der Arbeit informieren hätte müssen. Er hätte ohne Wissen des Beschwerdeführers keine Vertretung bestellen können. Der Beschwerdeführer hätte einen Ersatzfahrer, der alle Touren gekannt habe, beauftragt, wenn eine Lieferung nicht rechtzeitig erledigt hätte werden können. Herr M hat zur Vertretungsmöglichkeit angegeben, es sei nicht vereinbart gewesen, dass er sich vertreten hätte lassen können. Für eine Woche, in der er krank gewesen sei, hätte der Beschwerdeführer eine Vertretung bestellt. Er habe sich bei Fernbleiben bei der Firma G und dem Beschwerdeführer gemeldet. Herr E hat zur Vertretungsmöglichkeit angegeben, dass er den Beschwerdeführer darüber informiert habe, wenn er einen Tag nicht arbeiten könnte oder wollen. Wenn dieser keinen passenden Ersatz gefunden hätte, hätte er ihn gefragt, ob er die Fuhren trotzdem fahren könne. Herr K hat zur Vertretungsmöglichkeit angegeben, dass sich im Krankheitsfall sofort beim Beschwerdeführer melden müsse. Herr L hat bezüglich der Vertretungsmöglichkeit angegeben, dass er sich grundsätzlich nicht vertreten lassen könne, nur bei Verhinderung durch Krankheit und Urlaub. Er könne keinen Gehilfen beziehen und gewisse Tätigkeit nicht sanktionslos ablehnen.

Nach den Angaben der betroffenen Personen stellt sich das vom Beschwerdeführer eingewendete generelle Vertretungsrecht in der Praxis so dar, dass die Dienstnehmer eine

Verhinderung dem Beschwerdeführer rechtzeitig melden mussten, woraufhin dieser für die geeigHe Vertretung gesorgt hat. Diese Vorgangsweise unterscheidet sich nicht von der Praxis bei einem echten nichtselbständigen Dienstverhältnis, da der Beschwerdeführer im Krankheits- und Urlaubsfall oder aus sonstigen Gründen, so wie jeder andere Dienstgeber auch, für eine entsprechende Ersatzarbeitskraft gesorgt hat. Darin liegt jedoch nicht das Wesen einer uneingeschränkten generellen Vertretungsmöglichkeit durch frei wählbare Personen im Sinne einer selbständigen Tätigkeit. Die Vertretung nichtselbständiger Personen innerhalb eines Unternehmens wird nicht nur regelmäßig praktiziert, sondern ist betriebsnotwenig. Nach den Angaben der betroffenen Personen kam es nie zu einer externen Vertretung auf Veranlassung der betroffenen Dienstnehmer. Somit kommt der behaupteten theoretisch bestehenden Vertretungsmöglichkeit aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse keine praktische Relevanz zu.

Nachdem bei der Tätigkeit der betroffenen Fahrer wesentliche Merkmale der Weisungsgebundenheit sowie auch der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Beschwerdeführers klar erkennbar sind, stehen sie nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 in einem nicht selbständigen Arbeitsverhältnis zum Beschwerdeführer. Ein weiteres Merkmal für die Beurteilung eines Beschäftigungsverhältnisses ist das Unternehmerrisiko. Es liegt insbesondere dann vor, wenn 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 abhängig ist und dadurch sowohl die Höhe der Einnahmen durch eigene Geschäftseinteilung als auch die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus Eigenem getragen werden müssen (VwGH 23.05.2000, 97/14/0167).

Wenn der Beschwerdeführer angibt, die betroffenen Fahrer würden je nach Lieferung und Kunden grundsätzlich nach Gewicht (Prozentsatz der Rechnung von ihm an den Kunden) und nach Stunden (Fixbetrag pro Stunde) bezahlt werden, ist dem entgegen zu halten, dass die betroffenen Personen bis auf N und D angegeben haben, dass sie mit dem Beschwerdeführer einen fixen Lohn in Höhe von Euro 1.453,46 oder Euro 1.000,- vereinbart haben. Nachdem Herrn D bei seiner Befragung vorgehalten wurde, dass er nach den Feststellungen im Zuge der Prüfung jeden Monat ungefähr den gleichen Lohn erhalten habe, hat er dies bestätigt. Bezuglich des Herrn N wurde nach den unwidersprochen gebliebenen Ausführungen im Bericht der GKK festgestellt, dass aufgrund der monatlichen Auszahlungen unter Berücksichtigung der kollektivvertraglichen Mindestlöhne davon auszugehen sei, dass er durchschnittlich 37 Stunden in der Woche tätig gewesen sei. Die Entlohnung mit einem weitestgehend fixen Gehalt spricht grundsätzlich, auf Grund des Fehlens einer erfolgsabhängigen Leistungskomponente, für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft und somit für das Vorliegen eines unselbständigen Beschäftigungsverhältnisses. Dadurch, dass die betroffenen Fahrer auch keine Honorarnoten gelegt haben, waren Sie auch nicht in einen kalkulatorischen Prozess über die Berechnung ihrer Entgelte eingebunden. Aufgrund dieser Vergütungsmodalitäten, liegt ein wesentliches einnahmenseitiges Unternehmerrisiko nicht vor.

Sozialleistungen, wie die Gewährung von Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder die Absicherung bei Verletzungen sind Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses. Ihr Fehlen bedeutet aber noch nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber nicht seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 schulden würde (VwGH vom 18. März 2004, ZI. 2000/15/0078, mw Hinweisen). Dass die betroffenen Fahrer unbezahlten Urlaubsanspruch und keinen Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall hatten, steht unter Umständen arbeitsrechtlichen Bestimmungen, aber nicht der Beurteilung, dass ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegt, entgegen.

Wenn die betroffenen Fahrer bei Untätigkeit in einem gewissen Rahmen keine Einnahmen haben, spricht das nicht gegen eine nichtselbständige Tätigkeit, da bei Dienstnehmern, die beispielsweise auf Provisionsbasis ihre Einnahmen lukrieren und somit bei Urlaub und Krankenstand ebenfalls keine Einnahmen haben, zweifellos von einer nichtselbständigen Tätigkeit ausgegangen werden muss.

Angesichts des Umstandes, dass den betroffenen Personen grundsätzlich die Fahrzeuge und teilweise sogar Mobiltelefone zur Verfügung gestellt wurden, sind ihnen Wagnisse aus Schwankungen nicht überwälzbarer Ausgaben wie bei selbständig Erwerbstätigen nicht entstanden, weswegen die betroffenen Personen insgesamt nicht in der Lage waren, die Höhe ihrer Einkünfte im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit für den Beschwerdeführer wesentlich zu beeinflussen. Nachdem auch kein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko zu ersehen ist, kann zusammenfassend das vom Beschwerdeführer eingewendete Unternehmerrisiko nicht erblickt werden.

Darüber hinaus ist bezüglich der nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 gebotenen Unterscheidung in eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit, darauf hinzuweisen, dass mit einem Werkvertrag iSd § 1151 ABGB die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, d.h. die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes vereinbart wird. Es kommt somit auf das Ergebnis der Arbeitsleistung an, d.h. dass ein Werk eine in sich geschlossene Einheit einer individualisierten und gewährleistungstauglichen Leistung darstellt. Die zu erbringende Leistung wird im Werkvertrag selbst konkretisiert und individualisiert. Ein Werkvertrag ist in der Regel bis zu einem bestimmten Termin zu erfüllen und stellt ein Zielschuldverhältnis dar, dem keine auf Dauer angelegte Leistungserbringung zu Grunde liegt. Mit der Erbringung der Leistung endet das Vertragsverhältnis. Das Interesse des Bestellers und die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind lediglich auf das Endprodukt als solches gerichtet. Ein derartiges Werk im Sinne einer selbständigen Tätigkeit kann in der gegenständlich zu beurteilenden Fahrtätigkeit der betroffenen Personen nicht ersehen werden.

Obwohl der Beschwerdeführer am 19.10.2005 angegeben hat, dass keine schriftlichen Verträge abgeschlossen worden seien, legte Herr D einen derartigen mit dem Beschwerdeführer abgeschlossenen freien Dienstvertrag vor. Hiezu ist anzumerken, dass es für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie "Dienstvertrag", "freier Dienstvertrag"

oder "Werkvertrag" ankommt. Entscheidend ist, ob die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußereren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG entspricht (vgl. VwGH 23.3.1983, 82/13/0063). Das Vertragsverhältnis mit Herrn D wurde laut Vertrag vom 17.2.2003 auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Nach der Judikatur (vgl. VwGH vom 24.9.2003, 2000/13/0182) stellt ein Auftragsverhältnis auf unbestimmte Zeit ein Indiz für ein Dauerschuldverhältnis und damit für eine nichtselbständige Tätigkeit dar.

Die offensichtlich mit allen Dienstnehmern getroffenen Vereinbarungen, wonach keine Verschwiegenheitspflicht und kein Konkurrenzverbot während des Beschäftigungsverhältnisses besteht, haben im gegebenen Zusammenhang keine Bedeutung, da die Dienstnehmer aufgrund ihrer Fahrtätigkeit und des sich daraus ergebenden Umstandes, dass diese Tätigkeit keinen Aufenthalt in den Betriebsräumlichkeiten des Beschwerdeführers erfordert, nicht an Geschäfts- bzw. Betriebsgeheimnisse des Beschwerdeführers gelangen können und die Möglichkeit gleichzeitig für andere Dienstgeber tätig zu sein aus zeitlichen Gründen nicht realistisch ist (vgl. die Angaben der Herren F, M, E).

Unter Hinwies auf die oben dargestellten Gründe kommt das Bundesfinanzgericht zu dem Ergebnis, dass die betroffenen Personen in einem nichtselbständigen Arbeitsverhältnis zum Beschwerdeführer gestanden sind und das Finanzamt die strittigen Abgaben zu Recht mit den angefochtenen Bescheiden festgesetzt hat. Diese Rechtsansicht gründet sich nicht zuletzt auf die in der Literatur vertretene Meinung (vgl. Doralt, Einkommensteuer, Kommentar, Bd. III, zu § 47, Tz 25, und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes) und weiters auf Berufungsentscheidungen des UFS (vgl. 30.5.2007, RV/0913-W/06 und 11.2.2010, RV/0326-W/05), wonach entscheidend bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, das Gesamtbild der Tätigkeit ist, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 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.

Die ordentliche Revision ist unzulässig (Art 133 Abs. 4 B-VG), da mit dem gegenständlichen Erkenntnis keine Rechtsfrage zu lösen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Auch weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab oder fehlt es an einer solchen. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch

nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Auf die in der Begründung zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes wird verwiesen.

Graz, am 19. Februar 2015