



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch WWV Partner SteuerberatungsGmbH, in 3943 Schrems, Schulgasse 7, vom 6. Juni 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 7. Mai 2008 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Juli 2005 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Betriebsgegenstand der berufungswerbenden GmbH (in der Folge: Bw.) ist der Güterfernverkehr.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob für die Bw. als LKW-Fahrer Beschäftigte diese Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 ausgeübt haben.

Die als LKW-Fahrer Beschäftigten (tschechischen und slowakischen Staatsbürger) verfügen über eine von der Bezirkshauptmannschaft V ausgestellte Gewerbeberechtigung mit dem Gewerbewortlaut „Zur Verfügung stellen der eigenen Arbeitskraft zum Lenken von Kraftfahrzeugen“ und haben mit der Bw. als „Dienstleistungsvertrag“ bezeichnete Vereinbarungen folgenden Inhaltes abgeschlossen:

„Dienstleistungsvertrag

abgeschlossen zwischen der Firma *Bw.*

und der Firma *LKW-Fahrer*

Die Firma *LKW-Fahrer* (Lenker genannt) betreibt das Gewerbe „zur Verfügung stellen der eigenen Arbeitskraft zum Lenken von Kraftfahrzeugen“ und stellt der *Bw.* ihre Arbeitskraft zur Verfügung.

Der Lenker wird monatlich eine Abrechnung stellen über die erbrachte Arbeitsleistung bis spätestens 15. des darauffolgenden Kalendermonats. Vereinbart ist ein Betrag von EUR 0,130/Map-Guide Kilometer (aufgrund der Kleinunternehmerregelung des Umsatzsteuergesetzes wird dabei bis auf weiteres keine Umsatzsteuer verrechnet). Zusätzlich wird für das Wochenende EUR 51,-- in Rechnung gestellt (wenn dies aufgrund der Transportaufträge notwendig ist).

Die Firma *Bw.* ihrerseits stellt das dafür notwendige Arbeitsgerät in Form einer Sattelzugmaschine und eines Aufliegers zur Verfügung.

Der Lenker verpflichtet sich, daß zur Verfügung gestellt Arbeitsgerät entsprechend zu warten und wird für durch sorglose oder fahrlässige Handhabe entstandene Schäden aufkommen. Die Firma *Bw.* sorgt für technische Überprüfungen, der Fahrer hat eventuelle Überprüfungstermine zeitgerecht zu melden.

Der Lenker verpflichtet sich, bei den erteilten Transportaufträgen vorgegebenen Weg zu wählen, ausgenommen wenn verkehrsbedingte Umwege nötig sind.

Die Aufwendungen (nötige Mauten, Tunnelgebühren, etc.) werden von der Firma *Bw.* ersetzt. Sollte sich der Lenker nicht an die vorgegebenen Fahrtrouten halten, werden dadurch entstandene Mehrkosten nicht ersetzt.

Die Firma *Bw.* stellt zusammen mit dem LKW die nötigen Tankkarten zur sorgfältigen Verwahrung zur Verfügung. Ebenso wird ein Telefon bereitgestellt, die Kosten werden bis zu einem Betrag von EUR 110,-- (inkl. Grundgebühr) von der Firma *Bw.* getragen, der übersteigende Betrag wird dem Lenker in Rechnung gestellt.

Dieser Arbeitsvertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und kann von beiden Seiten unter Einhaltung einer 2-wöchigen Frist gekündigt werden“.

Das Vorliegen von Dienstverhältnissen (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) hat das Finanzamt wie folgt begründet:

“...

Tz 1.1 Sachverhalt

Im Prüfungszeitraum wurden Fahrer mit dem Gewerbeschein „zur Verfügung stellen der eigenen Arbeitskraft zum Lenken von Kraftfahrzeugen“ mit Dienstleistungsvertrag als selbständige Fahrer beschäftigt. Bei den Fahrern handelt es sich um tschechische bzw. um

slowakische Staatsangehörige. In der Buchhaltung wurden die Beträge als Fremdleistungen (...) erfasst.

Mit folgenden Personen bestanden von 1.1.2003 bis 17.8.2005 derartige Leistungsbeziehungen: ...

Nach Erteilung einer Arbeitsbewilligung wurden folgende Fahrer bei der NÖ GKK angemeldet:

...

Die Leistungsbeziehung zwischen der *Bw.* und den Lenkern wurde ab 1. Juli 2001 mit schriftlichen Dienstleistungsverträgen folgenden Inhaltes geregelt:

...

Tz 1.3 Steuerliche Beurteilung

Grundlage für die Leistungsbeziehungen mit den tschechischen Lenkern waren die Dienstleistungsverträge.

Zu beurteilen ist daher, wie weit diese Dienstleistungsverträge und die tatsächliche Gestaltung der Leistungsbeziehungen bei den tschechischen Lenkern die Kriterien für unternehmerische Tätigkeit (§ 2 UStG) bzw. gewerbliche Einkünfte (§ 23 EStG, § 28 BAO) erfüllen, oder ob Dienstverhältnisse gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen und damit das geprüfte Unternehmen als Arbeitgeber zur Abfuhr der Lohnabgaben verpflichtet gewesen wäre.

Die Definition des Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 einerseits und der Begriff des Unternehmers in § 2 Abs. 1 UStG andererseits grenzen die Lohn- und die Umsatzbesteuerung voneinander ab (Rz 930 LStRL).

§ 47 Abs. 2 EStG: Ein Dienstverhältnis liegt 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.

Rz 930 LStRL: Auch wenn arbeits- oder dienstrechtliche Bestimmungen vorsehen, dass durch eine bestimmte Tätigkeit kein Dienstverhältnis begründet wird, ist das Rechtsverhältnis dennoch nach abgabenrechtlichen Gesichtspunkten darauf zu untersuchen, ob die für oder gegen die Nichtselbständigkeit sprechenden Merkmale überwiegen (VwGH 22.2.1996, 94/15/0123).

Wesentliche Merkmale für die Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit sind das Unternehmerwagnis, eine Weisungsgebundenheit, die die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus beschränkt, und eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers (VwGH 9.7.1997, 95/13/0289; VwGH 24.6.1999, 96/15/0099).

Rz 934 LStRL: Dauerschuldverhältnis:

Ein Dienstverhältnis liegt 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. Seinem Wesen nach stellt das Dienstverhältnis daher ein Dauerschuldverhältnis dar, bei dem sich der Arbeitnehmer verpflichtet, die Arbeitsleistung grundsätzlich persönlich zu erbringen (VwGH 27.6.1989, 88/14/0112). Demgegenüber handelt es sich bei einem Werkvertrag, bei dem ein bestimmter Arbeitserfolg oder ein Werk zugesagt wird, um ein Zielschuldverhältnis, das häufig auch durch Stellung eines Vertreters oder durch Beziehung von Hilfskräften erbracht werden kann.

Schon die Bezeichnung des Vertrages als Dienstleistungsvertrag bzw. die Bezeichnung Arbeitsvertrag (letzter Absatz) weisen eindeutig auf ein Dienstverhältnis hin. Lt. erstem Absatz stellen die Lenker ihre Arbeitskraft zur Verfügung. Die Verträge wurden auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und stellen eindeutig ein Dauerschuldverhältnis dar.

Die Verträge sehen auch grundsätzlich die persönliche Erbringung der Arbeitsleistung vor. Eine Vertretungsmöglichkeit ist jedenfalls nicht vorgesehen.

Die zur Verfügungstellung einer Sattelzugmaschine mit Auflieger, mit einem hohen Investitionswert, schließt auch nach wirtschaftlichen Überlegungen eine Vertretung praktisch aus. Kein Unternehmer würde einem unbekannten fremden Dritten ein derartiges Arbeitsgerät zur Verfügung stellen und ihn unbekannterweise den Transportauftrag seiner Kunden in ganz Europa erfüllen lassen.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens wird das Lenken eines Lastkraftwagens, der in fremdem Eigentum steht, in Form einer nichtselbständigen Dienstleistung durchgeführt.

Das Gewerbe der Lenker lautet: „Zur Verfügung stellen der eigenen Arbeitskraft zum Lenken von Kraftfahrzeugen“. Der ausschließliche Einsatz der eigenen Arbeitskraft und damit jeglicher Ausschluss einer Vertretungsmöglichkeit ist dadurch auch gewerberechtlich eindeutig normiert.

Beispiel Taxilenker lt. Rz 1007 LStRL: Ist es üblich, dass Taxilenker Ausmaß und zeitliche Lagerung ihrer Tätigkeit und damit auch deren wirtschaftlichen Erfolg weitestgehend selbst bestimmen können, so liegt dennoch ein Dienstverhältnis vor, wenn die übrigen Umstände (Benutzung des Fahrzeugs auf Gefahr des Taxiunternehmers, Kostentragung durch den Taxiunternehmer, Abfuhr eines wesentlichen Teiles der Einnahmen an den Taxiunternehmer) für die Nichtselbständigkeit sprechen (VwGH 11.2.1992, 88/14/0115).

Rz 935 LStRL: Weisungsgebundenheit

Die Legaldefinition 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 (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht

fordert einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit. 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 21.12.1993, 90/14/0103; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223). So nimmt das persönliche Weisungsrecht des Arbeitgebers auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes usw. Einfluss.

Rz 936 LStRL: Organisatorische Eingliederung

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Sie zeigt sich ua. in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort, und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringt eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, was dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwider läuft (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

Nach den Dienstleistungsverträgen werden die Lenker zu einer monatlichen Abrechnung, zur Wartung und sorgsamen Handhabung der Arbeitsgeräte (Sattelzug), zur zeitgerechten Meldung von Überprüfungsterminen und bei den erteilten Transportaufträgen auf die Einhaltung der vorgegebenen Wege (bei Ersatzpflicht entstandener Mehrkosten) verpflichtet. Die Weisungsgebundenheit ergibt sich darüber hinaus aus der tatsächlichen Durchführung der Transportleistungen. Den Lenkern werden Lade- und Verladeorte bekannt gegeben. Einen zeitlichen Spielraum gibt es für die Lenker praktisch nicht, da die Transporte nach den Vereinbarungen, die das geprüfte Unternehmen mit seinen Kunden schließt, termingerecht durchzuführen sind. Nach ha. Unterlagen werden vom geprüften Unternehmen Teile geliefert, welche in einem ‚In-Time‘ Produktionsvorgang eingekettet sind. Bei einer solchen Produktion wird nicht an Lager geliefert, sondern die notwendigen Teile (vor allem in der Automobilbranche) werden rechtzeitig zur Weiterverarbeitung direkt an die Produktionsstätte abgegeben. Es liegen also für die Lenker fixe Vorgaben vor, die im Bereich des geprüften Unternehmens liegen.

Dienstverhinderungen, wie Krankenstand und Urlaub, müssen gemeldet werden. Über das zur Verfügung gestellte Diensthandy werden laufend Anweisungen erteilt und müssen die Lenker Kontakt zum geprüften Unternehmen halten und alle Vorgänge laufend melden. Daraus ergibt sich eine ausgesprochene Kontrollunterworfenheit der Lenker.

Umgekehrt gesehen ergibt sich für die Lenker nicht die geringste Unabhängigkeit, die über jene Unabhängigkeit eines Dienstnehmers hinausgeht. Auch die ‚echten‘ Dienstnehmer

arbeiten nach denselben Weisungen, wie sie die Dienstleistungsverträge vorsehen. Die innerbetrieblichen Abläufe sind immer gleich, unabhängig davon, ob die Transportleistung von einem Dienstnehmer oder mit einem Werkvertragsnehmer durchgeführt wird. Auch die Vereinbarung bezüglich der Bezahlung von Telefongebühren über EUR 110,-- hinaus ist für beide Auftragsnehmerarten ident.

Rz 937 LStRL: Fehlen eines Unternehmerrisikos

Ermöglichen die Kriterien der ‚Weisungsgebundenheit‘ und der ‚Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers‘ noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbstständig und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit, so sind noch weitere Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, wie das Fehlen des für eine selbstständige Tätigkeit typischen Unternehmerrisikos, heranzuziehen (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Ein Unternehmerwagnis 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 sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Arbeitgeber ersetzt werden, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden müssen (VwGH 6.4.1988, 87/13/0202; VwGH 21.12.1993, 90/14/0103; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167).

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die bisher dargestellten Sachverhalte und Beurteilungskriterien hingewiesen.

Die Dienstleistungsverträge stellen ein enges Korsett für die Lenker dar. Aufträge durch die Lenker aufzunehmen oder abzulehnen und damit den wirtschaftlichen Erfolg selbst zu bestimmen, erscheint ausgeschlossen.

Die Lenker haben kein Kapital im Einsatz, sie haben praktisch keine nennenswerten Aufwendungen selbst zu tragen, weshalb auch von dieser Seite keinerlei Unternehmerrisiko besteht.

Nach den Feststellungen der Prüfung wurden sogar Verkehrsstrafen für die tschechischen Lenker – wie auch für die Dienstnehmer – bezahlt. Es widerspricht jeglichen wirtschaftlichen Erfahrungen, einem selbständigen Auftragnehmer die persönlichen Strafen zu ersetzen.

LKW-Lenker unzulässigerweise im Werkvertrag – Erkenntnis des VwGH 2000/11/0243 vom 23.10.2001

Im behandelten Fall sind die Sachverhalte weitgehend ident mit denen, die im ggstdl. Prüfungsverfahren behandelt werden. Es liegen sogar in Richtung Werkvertrag gehend noch verstärkende Elemente (für selbstverschuldete Unfälle sowie Schäden hafteten die Lenker; die Lenker nahmen auch Aufträge anderer Transportunternehmen entgegen) vor.

Trotzdem hat der VwGH entschieden, dass im Beschwerdefall ein Dienstvertrag vorliegt: Für

den Dienstvertrag ist nach Lehre und Rechtsprechung die Arbeit in persönlicher Abhängigkeit des Dienstnehmers für den Dienstgeber kennzeichnend. Darunter versteht man die weitgehende Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Arbeitnehmers, die sich darin äußert, dass er in Bezug auf Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten dem Weisungs- und Kontrollrecht des Arbeitgebers unterworfen ist oder – sofern das Verhalten im Arbeitsvertrag bereits vorausbestimmt oder unter Heranziehung anderer Regeln bestimmbar ist – dessen laufender Kontrolle unterliegt.

Gewerbeschein und GSVG-Versicherung ändern nichts an dieser Beurteilung.

Schadenersatzansprüche sind auch gegen den Dienstnehmer möglich, die ausschließliche Tätigkeit für einen Arbeitgeber zählt nicht zu den Wesensmerkmalen eines Arbeitsvertrages.

Tz 1.4 Zusammenfassung:

Unter Berücksichtigung aller dargestellten Sachverhaltselemente stellen nach den Feststellungen der GPLA-Prüfung in allen Fällen die Dienstleistungsverträge keine Werkverträge dar.

Es liegen Dienstverhältnisse gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor und das geprüfte Unternehmen haftet gemäß § 82 EStG 1988 als Arbeitgeber für die Abfuhr der Lohnabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag)."

Diesen Ausführungen ist die Bw. in ihrer Berufung wie folgt entgegen getreten: das Finanzamt habe zur Beurteilung des Sachverhaltes (Dienstverhältnisse gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988) folgende Kriterien herangezogen: persönliche Dienstplicht, Weisungsgebundenheit, Kontrollunterworfenheit, Arbeit mit Betriebsmitteln des Dienstgebers sowie organisatorische Eingliederung in eine fremde Betriebsorganisation.

Zu diesen Abgrenzungskriterien hat die Bw. wie folgt Stellung genommen:

"Zur persönlichen Dienstplicht:

Die LKW-Fahrer arbeiteten aufgrund von Werkverträgen mit der *Bw.* und schuldeten den Erfolg der Transportdurchführung. Der Umstand einer unbestimmten Dauer für die Tätigkeit spricht nicht für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Es handelt sich bei den Abmachungen um Rahmenvereinbarungen, dass auf unbestimmte Dauer hin die *Bw.* einzelne Werkaufträge, nämlich die einzelnen durchzuführenden Transporte, an die jeweiligen Fahrer erteilt.

Gegenstand dieser Werkverträge und damit geschuldeter Erfolg war die Durchführung einzelner Transporte. Einzige Vorgabe an die Fahrer war der Ort der Beladung, der Ort der Entladung sowie einzuhaltende Termine.

Diese Kriterien sprechen nicht für das Vorliegen von Dienstverträgen, da auch bei Werkverträgen die Einhaltung gewisser Modalitäten gesichert sein muss. Die Einhaltung der

Eckpfeiler der jeweiligen Aufträge kann daher nicht als Begründung dafür herangezogen werden, dass hier eine persönliche Dienstpflicht bestanden hat.

Von Seiten der *Bw.* war es bevorzugt, dass die einzelnen Fahrer ihre Tätigkeit persönlich ausüben, da die Gesellschaft in den einzelnen Versicherungsverträgen der LKW's anführen musste, wer Lenker des jeweiligen Fahrzeuges ist. Dies war eine Grundvoraussetzung für die Deckungspflicht im Falle eines Unfalles.

Eine persönliche Dienstpflicht hat unseres Erachtens nicht in einem solchen Ausmaß bestanden, dass daraus das Vorliegen eines Dienstverhältnisses abgeleitet werden kann.

Zur Weisungsgebundenheit:

Die Behörde führt als zentrales Merkmal persönlicher Abhängigkeit die nichtsachlichen, sondern persönlichen Weisungen in Bezug auf Arbeitszeit, Arbeitsort und arbeitsbezogenes Verhalten an. Dabei nennt die Behörde eine solche persönliche Weisung nicht nur im Hinblick auf Belade- und Verladeort, sondern auch wegen der genauen Fahrtroute.

Diese Ansicht der Behörde ist unseres Erachtens verfehlt. Eindeutig handelt es sich bei der Vorgabe des Lade- und Verladeortes nicht um persönliche Weisungen in Bezug auf Arbeitszeit, Arbeitsort und arbeitsbezogenes Verhalten, sondern um rein sachliche Weisungen. Auch die genaue Einhaltung der Fahrtroute ist keine persönliche Weisung.

Die *Bw.* vereinbarte mit den Fahrern in den streitgegenständlichen Werkverträgen, dass sämtliche Unkosten des Fahrzeuges nur bei Einhaltung der vorgegebenen Fahrtroute, nämlich dem kürzesten Weg zwischen Be- und Entladeort von der *Bw.* übernommen werden. Es ist nicht so, dass andere Fahrtrouten verboten wurden (wie es bei einem Dienstverhältnis als Dienstanweisung möglich gewesen wäre), jedoch mussten diese zusätzlich auflaufenden Kosten dann nicht von der *Bw.* übernommen werden. Eine persönliche Weisung ist daraus nicht ableitbar.

Die Behörde führt weiters aus, dass es eine Weisungsgebundenheit bedeutet, dass Dienstverhinderungen wie Krankheit und insbesondere Urlaub Vertretern der *Bw.* zu melden gewesen wären.

Eben dieser Punkt spricht jedoch dafür, dass eine Weisungsgebundenheit nicht bestanden hat. Bei Dienstverträgen müssen Urlaube zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer vereinbart werden. Hier war es jedoch so vorgesehen, dass ein etwaiger Urlaub nur zu melden, daher einseitig bekannt zu geben war. Insbesondere diese einseitige Meldeverpflichtung, welche keiner Zustimmung der *Bw.* bedurfte, kann nicht auf eine Weisungsgebundenheit und daher eine persönliche Abhängigkeit der jeweiligen Fahrer hinweisen.

Zur Kontrollunterworfenheit:

Die Behörde begründet die Kontrollunterworfenheit damit, dass die Fahrer laufend Bericht erstatten mussten. Es liegt doch auf der Hand, dass das Frachtgewerbe von der Einhaltung

bestimmter Be- und Entladetermine beherrscht ist. Etwaige Verzögerungen müssen sofort dem Auftraggeber gemeldet werden, um weitere Dispositionen treffen zu können. Aus der Berichterstattung der Fahrer lag daher unseres Erachtens keine Kontrollunterworfenheit vor.

Zur Arbeit mit Betriebsmitteln des Dienstgebers:

Richtig ist, dass sich die Fahrer bei der Ausübung ihrer Tätigkeit ausschließlich der Betriebsmittel der *Bw.* bedienten. Dies stimmt allerdings nur dann, wenn die vorgegebenen Routen sowie Be- und Entladetermine eingehalten wurden. Darüber hinausgehende Betriebsmittel mussten die Fahrer selbst bezahlen. So wurde auch vereinbart, dass bei auftretenden Sachschäden der jeweilige Fahrer für sorglos oder fahrlässig entstandene Schäden aufkommen musste. Für den LKW wurde von den Fahrern zum Teil auch eine Kaution einbehalten. Die hier vereinbarte Haftung spricht unseres Erachtens eindeutig für einen Werkvertrag.

Zur Eingliederung in eine fremde Betriebsorganisation:

Entgegen der Ansicht der Behörde waren die Fahrer eben nicht unter Ausschaltung jeder selbständigen Erwerbstätigkeit in den Betrieb der *Bw.* eingegliedert. Aus den oben angeführten Punkten ergeben sich wesentliche Feststellungen, welche eine solche Eingliederung eben nicht nachweisen. Vielmehr hat eine selbständige Tätigkeit stattgefunden, welche auf eine ständige Kooperation zwischen den Fahrern und der *Bw.* schließen lässt. Insbesondere mussten die Fahrer monatliche Honorarnoten über die durchgeführten Transporte legen und es gab keine automatisierten laufenden Bezüge zur Abgeltung der Arbeitskraft. Diese Beträge wurden monatlich neu erhoben und differierten auch ständig. Es ergibt sich daher, dass nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt kein Dienstverhältnis zwischen den Fahrern und der *Bw.* vorgelegen hat.

Hätte die Behörde die Rechtsvorschriften richtig angewendet, hätte sie feststellen müssen, dass zwischen den Fahrern und der *Bw.* kein Dienstverhältnis vorlag und im Prüfungszeitraum hinsichtlich der streitgegenständlichen Werkverträge keine Verpflichtung zur Entrichtung der Lohnsteuer, des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bestand.“

Das Finanzamt hat die Berufung ohne die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweier Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Darstellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes

Die Bw. war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Inhaberin des Gewerbes „Beförderung von Gütern mit Kraftfahrzeugen im Fernverkehr (Güterfernverkehr)“ gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 des Güterbeförderungsgesetzes 1995 mit 25 Kraftfahrzeugen.

Beginnend mit Juli 2001 hat die Bw. mit slowakischen und tschechischen LKW-Fahrern die als „Dienstleistungsverträge“ bezeichneten oa. Vereinbarungen abgeschlossen. Im Zuge der Euro-Umstellung sind im Jahre 2002 die Dienstleistungsverträge neu gefasst worden und erfolgte eine Umstellung der Geldbeträge von Schilling auf Euro.

Die Entlohnung erfolgte pro gefahrenen Kilometer (€ 0,13 pro Map-Guide). Zusätzlich erhielten die LKW-Fahrer ein Wochenendpauschale in Höhe von € 51,00. Die LKW-Fahrer haben der Bw. die jeweils in einem Kalendermonat erbrachte Arbeitsleistung in Rechnung gestellt (zB: für erbrachte Arbeitsleistung im Juli 2001 verrechne ich ... km à ...).

In den als Dienstleistungsverträge bezeichneten Vereinbarungen verpflichteten sich die LKW-Fahrer, der Bw. ihre Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen. In unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit dem Abschluss der Dienstleistungsverträge erfolgten Gewerbeanmeldungen der LKW-Fahrer bei der Bezirkshauptmannschaft V lautend auf „Zur Verfügung stellen der eigenen Arbeitskraft zum Lenken von Kraftfahrzeugen“.

Die Bw. stellte die notwendigen Betriebsmittel in Form von Sattelzugmaschinen und Auflieger zur Verfügung (mit dem Logo des Unternehmens der Bw. darauf) und wurden ausschließlich Lastwagenzüge des Unternehmens der Bw. benutzt. Die Disposition der Fahrten (Übergabe der Frachtpapiere) bzw. Übernahme der LKW erfolgte am Betriebssitz der Bw.. Die Fahraufträge erhielten die LKW-Fahrer somit immer von der Bw.. Die LKW-Fahrer erhielten des Weiteren Mobiltelefone zur Verfügung, die Kosten dafür übernahm (bis zu einem Höchstbetrag von € 110,00) die Bw.. Über die Mobiltelefone erhielten die Fahrer laufende Anweisungen bezüglich Fahrtrouten, derzeitigen Aufenthaltsort während der Fahrten, Termine etc. durch den Geschäftsführer der Bw. oder andere leitende Angestellte. Darüber hinaus mussten sich die LKW-Fahrer auch selbst bei der Bw. melden: wenn der LKW be- oder entladen war, wegen Bekanntgabe des Fahrzeugstandortes, wann das Fahrtziel erreicht war. Die LKW-Lenker verpflichteten sich, das zur Verfügung gestellte Arbeitsgerät entsprechend zu warten und für durch sorglose und fahrlässige Handhabung entstandene Schäden selbst aufzukommen. Für die technische Wartung und die Kostentragung sorgte die Bw., die LKW-Fahrer führten höchstens geringfügige Reparaturen wie Radwechsel durch. Die Tankkarten wurden den LKW-Fahrern von der Bw. zur Verfügung gestellt, Aufwendungen wie beispielsweise Mauten oder Tunnelgebühren wurden ebenfalls von der Bw. getragen. Die Bw. hat den LKW-Fahrern auch die Verkehrsstrafen ersetzt.

Die LKW-Fahrer verpflichteten sich, sich an die bei den erteilten Transportaufträgen von der Bw. vorgegebene Fahrtroute zu halten, ausgenommen bei verkehrsbedingten Umwegen. Bei Nichteinhaltung wurden die dadurch entstandenen Mehrkosten nicht ersetzt. Die LKW-Fahrer hatten monatlich eine Abrechnung über die erbrachte Arbeitsleistung bis spätestens 15. des darauf folgenden Kalendermonates zu stellen, wobei Umsatzsteuer nicht in Rechnung gestellt wurde.

Die LKW-Lenker waren zur persönlichen Dienstleistung verpflichtet, eine Vertretung konnte lediglich in Einzelfällen durch andere Kollegen, die ebenfalls in einem Vertragsverhältnis zur Bw. standen, erfolgen. Urlaube sowie Krankenstände mussten der Bw. gemeldet werden. Die LKW-Fahrer mussten Arbeitsberichte führen, die vom Geschäftsführer der Bw. überprüft wurden, die nähere Form des Berichtes wurde ihnen freigestellt. Alle LKW-Fahrer arbeiteten ausschließlich für die Bw., keiner von ihnen verfügte über eine eigene unternehmerische Struktur bzw. akquirierte selbst Kunden. Die LKW-Fahrer fuhren zwischen 10.000 und 18.000 Kilometer pro Monat für die Bw..

Die Dienstleistungsverträge wurden auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und konnten von beiden Seiten unter Einhaltung einer zweiwöchigen Frist gekündigt werden.

Zwischen den im Betrieb der Bw. als „echte“ Dienstnehmer Beschäftigten und den im Rahmen der gegenständlichen Dienstleistungsverträge beschäftigten LKW-Lenkern bestand kein Unterschied: auch die „echten“ Dienstnehmer arbeiteten nach denselben Weisungen, auch ihnen wurden die Betriebsmittel von der Bw. zur Verfügung gestellt bzw. hat die Bw. die mit der Transporttätigkeit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen getragen.

Bei der Sachverhaltsdarstellung wurden folgende Beweise gewürdigt:

Die Feststellungen wurden anhand des umfangreichen Ermittlungsverfahrens getroffen. Sämtliche LKW-Fahrer wurden mündlich durch Organe der Bundesgarde ausführlich einvernommen und mit diesen (mängelfreie) Niederschriften aufgenommen. Die in den wesentlichsten Zügen hinsichtlich der von der Bw. erhaltenen Anweisungen bezüglich Be- und Entladetermine, der vorgegebenen Fahrtrouten, der zu führenden Arbeitsberichte und Entlohnungsart, der verwendeten Betriebsmittel und von der Bw. getragenen finanziellen Aufwendungen, übereinstimmenden Angaben stellen sich als glaubwürdig und lebensnah dar, weil sie durch die mit den einzelnen LKW-Fahrern abgeschlossenen Dienstleistungsverträgen bestätigt werden, sich somit deren inhaltliche Bestimmungen mit der tatsächlichen Handhabung der Verträge decken. Vertraglich war ausdrücklich vereinbart, dass sich die LKW-Fahrer zur Einhaltung der von der Bw. vorgegebenen Fahrtrouten verpflichteten, andernfalls wurden keine dadurch entstandenen Mehrkosten ersetzt.

Die Einwendungen der Bw. richten sich auch nicht gegen die getroffenen

Sachverhaltsfeststellungen, sondern gegen die daraus gezogenen rechtlichen Schlussfolgerungen.

Die Feststellungen zur persönlichen Arbeitspflicht beruhen auf den abgeschlossenen (identen) Dienstleistungsverträgen, in denen ausdrücklich festgehalten ist, dass der jeweilige LKW-Fahrer seine Arbeitskraft der Bw. zur Verfügung stellt, weshalb eindeutig kein Vertretungsrecht vereinbart wurde. Dafür spricht ebenfalls der Wortlaut der ausgestellten Gewerbeberechtigungen „Zur Verfügung stellen der eigenen Arbeitskraft zur Lenkung von Kraftfahrzeugen“. Es findet sich auch kein Hinweis auf einen tatsächlichen Vertretungsfall durch externe (nicht in einem Vertragsverhältnis zu Bw. stehende) Personen.

II) Rechtliche Würdigung des festgestellten Sachverhaltes

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.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind ua. auch Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, gründet sich auf § 122 Abs. 7 und Abs. 8 Wirtschaftskammergesetz (WKG) 1998.

Ob ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegt, ist nicht danach zu beurteilen, welche Bezeichnung – Dienstvertrag oder Werkvertrag – die Vertragspartner gewählt haben; vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (VwGH vom 19. September 2007/, ZI. 2007/13/0071; vom 2. Juli 2002, ZI. 2000/14/0148). Dass die Bw. in ihrem Berufungsschriftsatz von der tatsächlichen Vertragsbezeichnung („Dienstleistungsvertrag“) abweicht und stattdessen die Bezeichnung „Werkvertrag“ verwendet, vermag der Berufung daher nicht zu ihrem Erfolg zu verhelfen.

Bei der Beurteilung, ob ein Werkvertrag oder ein Dienstvertrag vorliegt, kommt es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entscheidend darauf an, ob sich jemand auf gewisse Zeit zur Dienstleistung für einen anderen (den Dienstgeber) verpflichtet (diesfalls liegt ein Dienstvertrag vor) oder ob er die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernimmt (in diesem Fall liegt ein Werkvertrag vor), wobei es sich im zuletzt genannten Fall

um eine im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also um eine in sich geschlossene Einheit handeln muss (VwGH vom 25. April 2007, ZI. 2005/08/0162, vom 24. September 2003, ZI. 2000/13/0182, und vom 19. Jänner 1999, ZI. 96/08/0350). Für die Annahme, die LKW-Fahrer hätten mit der Bw. die Durchführung einzelner Transportaufträge vereinbart, bietet der dargestellte Sachverhalt keine Annahme: die LKW-Fahrer haben der Bw. ihre Arbeitskraft zur Durchführung der ihnen von der Bw. erteilten Transportaufträge auf unbestimmte Zeit zur Verfügung gestellt. Worin darin ein zu erbringendes Werk bestehen soll, ist nicht ersichtlich. Die gegenständlichen Vereinbarungen sprechen daher für ein Dauerschuldverhältnis, nicht aber für einen Werkvertrag als Zielschuldverhältnis. Auch die Tatsache, dass die LKW-Fahrer nicht nach erteilten Aufträgen sondern zeitraumbezogen (jeweils für einen Kalendermonat) entlohnt worden sind, spricht nach Auffassung der Berufungsbehörde für das Vorliegen von Dienstverhältnissen.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers (so auch: VwGH vom 19. September 2007, ZI. 2007/13/0071).

Hinsichtlich des Merkmals der Weisungsgebundenheit ist zu beachten, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge haben muss, 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 hierdurch allerdings 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 23. Mai 2000, ZI. 97/14/0167, und vom 2. Juli 2002, ZI. 2000/14/0148). In einem engen Zusammenhang mit dem Weisungsrecht des Arbeitgebers steht die – auf die Einhaltung der erteilten Weisungen abzielende – Kontrollbefugnis des Arbeitgebers.

Die Bw. vertritt die Auffassung, dass es sich bei der Vorgabe des Lade- und Verladeortes, der laufenden Kommunikation über den Verbleib der Fahrzeuge, der Vorgabe der Fahrtroute und der verpflichtende Erstellung von Berichten nicht um persönliche, sondern um sachliche Weisungen handeln würde. Sie begründet dies damit, diese Vorgaben (nur) im Hinblick auf ihre Kostenübernahme (Fahrzeug, Handy) gemacht zu haben.

Mit diesem Vorbringen gesteht die Bw. selbst zu, dass sie den LKW-Fahrern die Arbeitszeit

und den Arbeitsort vorgegeben und sie zur Kommunikation und Berichterstattung in der dargestellten Weise verpflichtet hat. Eine Bindung - (auch) in der dargestellten Weise - hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitsort und arbeitsbezogenes Verhalten spricht jedoch nach Auffassung der Berufungsbehörde für das Vorliegen von Dienstverhältnissen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988. Wenn die Bw. mit ihrem Vorbringen zum Ausdruck bringen will, dass es für diese Weisungen betriebliche Gründe (nämlich die Kostenübernahme) gegeben habe, so ist ihr zu erwidern, dass dem Weisungsbegriff des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht das Verständnis beizumessen ist, dass nur (betrieblich) unbegründete Weisungen zum Vorliegen von Dienstverhältnissen führen können (in diesem Sinn auch: VwGH vom 2. April 2008, ZI. 2007/08/0038). Mit ihrem Einwand, nur im Hinblick auf die Kostenübernahme Weisungen erteilt zu haben, vermag die Bw. daher die für das Vorliegen von Dienstverhältnissen typische Weisungsunterworfenheit nicht in Abrede zu stellen.

Auch der Umstand, dass Krankenstände und Urlaube (nur) zu melden gewesen seien, spricht nach Auffassung der Berufungsbehörde nicht für das Vorliegen einer selbständig ausgeübten Tätigkeit, da es keinesfalls Wesensmerkmal einer selbständig ausgeübten Tätigkeit ist, dem Vertragspartner Urlaube und Krankenstände anzuzeigen.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist schon dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (VwGH vom 28. Juni 2006, ZI. 2002/13/0175). Die LKW-Fahrer haben die LKW samt Frachtpapieren am Betriebsstandort der Bw. übernommen, die Bw. hat den LKW-Fahrern Be- und Entladetermine sowie die Fahrtrouten vorgegeben, die LKW-Fahrer mussten Arbeitsberichte führen und haben über die ihnen zur Verfügung gestellten Handys laufend Anweisungen erhalten. Das bedeutet, dass sich Arbeitszeit, Arbeitsort und arbeitsbezogenes Verhalten nach den Bedürfnissen der Bw. gerichtet und sich aus den Erfordernissen ihrer Betriebsorganisation ergeben haben. Nach Auffassung der Berufungsbehörde kann daher kein Zweifel darüber bestehen, dass die LKW-Fahrer bei der Durchführung ihrer Transportfahrten in den Organismus der Bw. eingegliedert waren.

Die LKW-Fahrer haben auch kein Unternehmerwagnis getragen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt ein Unternehmerwagnis 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 sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt werden, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden müssen (vgl. für viele VwGH vom 23. Mai 2000,

ZI. 97/14/0167).

Sämtliche erforderliche Betriebsmittel (wie Sattelfahrzeuge, die zu transportierende Ware, Handys, Tankkarten) wurden den LKW-Fahrern von der Bw. zur Verfügung gestellt. Die LKW-Fahrer haben keine eigenen Betriebsmittel verwendet und hatten diesbezüglich auch keinerlei finanziellen Aufwendungen zu tragen. Auch die Verkehrsstrafen wurden den LKW-Fahrern von der Bw. ersetzt.

Die Vereinbarung eines leistungsbezogenen Entgeltes begründet insbesondere dann kein Unternehmerrisiko, wenn die mit der Tätigkeit verbundenen Kosten unmittelbar vom Auftraggeber getragen werden, und wenn diesem gegenüber ein wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis besteht (VwGH vom 9. November 1994, ZI. 93/13/0310, und vom 30. November 1993, ZI. 89/14/0300). Eine leistungsbezogene Entlohnung (hier: nach gefahrenen Kilometern) steht daher in Anbetracht der unstrittigen Tatsache, dass die Bw. sämtliche mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen getragen hat, der Beurteilung, dass im gegenständlichen Fall Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen, nicht entgegen.

Die Abrechnung der von den LKW-Fahrern für die Bw. erbrachten Leistungen erfolgte direkt zwischen dem jeweiligen Kunden und der Bw.. Die LKW-Fahrer hatten weder Einfluss auf die Preisgestaltung noch auf die Akquisition von Kunden. Die LKW-Fahrer hatten im Rahmen ihrer Tätigkeit somit keine Möglichkeit, die Einnahmen- und die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und konnten solcherart auch nicht den finanziellen Erfolg ihrer Tätigkeit selbst gestalten, sodass sie nach Auffassung der Berufungsbehörde kein unternehmerisches Risiko getragen haben.

Entscheidungsrelevante Kriterien, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegt, sind – wie bereits ausgeführt worden ist – die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber, die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers und das Fehlen eines ins Gewicht fallenden Unternehmerwagnisses. Da die genannten Kriterien im vorliegenden Fall zu dem Ergebnis führen, dass Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen, kommt dem Umstand, dass die LKW-Fahrer - uU in Widerspruch zu den Bestimmungen des Dienstnehmerhaftpflichtgesetzes - (vertraglich) verpflichtet waren, (bereits) für sorglos und fahrlässig entstandene Schäden aufzukommen, keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu.

Dass die LKW-Fahrer im berufungsgegenständlichen Zeitraum über eine entsprechende Gewerbeberechtigung verfügt haben und (zum Teil) bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft versichert gewesen sind, vermag der Berufung auch nicht zu einem Erfolg zu verhelfen, weil es bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit nicht darauf ankommt, in welches äußeres Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis

gekleidet haben oder welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten zutreffend sein sollte (so auch: VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071).

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

Wien, am 11. Februar 2010