



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 7. August 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 11. Juli 2007 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2002 bis 2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der im strittigen Zeitraum als Taxiunternehmer tätige Berufungswerber beschäftigte neben nichtselbständigen Taxifahrern auch als freie Dienstnehmer bei der GKK gemeldete Taxifahrer. Lt. Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung nach einer Lohnabgabenprüfung wurden die als freie Dienstnehmer ([§ 4 Abs. 4 ASVG](#)) gemeldeten Beschäftigten zu Dienstnehmern gemäß [§ 4 Abs. 2 ASVG](#) umgemeldet. Die Nachverrechnung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag sei als Gesamtsumme pro Kalenderjahr erfolgt.

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

In den dagegen erhobenen Berufungen, welche gegen die Festsetzung von DB und DZ aufgrund von Nichtanerkennung freier Dienstverträge im Zeitraum 2002 bis 2006 gerichtet sind, wurde vorgebracht, dass ein Pauschalurteil gefällt worden sei, ohne die Verhältnisse näher zu beleuchten, zumal der Berufungswerber neben freien Dienstnehmern ebenso echte

Dienstnehmer beschäftigt hätte. Es seien von der Wirtschaftskammer Steiermark ausgesandte und empfohlene freie Dienstverträge mit jenen Lenkern abgeschlossen worden, die

- 1) ihre Tätigkeit im Wesentlichen persönlich erbracht hätten, sich jedoch jederzeit vertreten hätten lassen können,
- 2) den Arbeitsablauf und den Beschäftigungsort selbst regeln hätten dürfen,
- 3) den Vertrag mit Betriebsmitteln des Dienstgebers erfüllt hätten und
- 4) auf bestimmte oder unbestimmte Zeit beschäftigt gewesen wären.

Der Ansicht der Stmk GKK, dass sich die Vertretung lediglich aus einem Pool anderer Dienstnehmer des Berufungswerbers rekrutiert hätte, könne nicht gefolgt werden, zumal auch andere Personen (mit Führerschein und Taxilenker-Berechtigung) vereinzelt herangezogen worden seien. Dem freien Dienstnehmer sei an einem Tag seiner Wahl ein zeitlicher Rahmen von etwa 12 Stunden gesteckt worden, in dem er seine Leistung zu vollbringen gehabt hätte (wegen der Verfügbarkeit des Betriebsmittels, sprich Taxi). Selbstverständlich sei es dem Lenker anheimgestellt geblieben, wie lange er das Fahrzeug bedient habe bzw. an welchen Orten (Taxistandplätzen) er sich aufgehalten habe.

Nach Aufforderung der Abgabenbehörde zweiter Instanz überbrachte der Berufungswerber die Freien Dienstverträge in Kopie und gab bekannt, dass alle Verträge gleich lautend seien. Die Verträge habe er als Muster von der Wirtschaftskammer erhalten.

Die Verträge wurden auf unbestimmte Zeit mit einer gegenseitigen Kündigungsfrist von 14 Tagen abgeschlossen. Vertragsgegenstand ist das Lenken von Taxifahrzeugen des Dienstgebers durch die freien Dienstnehmer auf deren eigenes wirtschaftliches und rechtliches Risiko. Die freien Dienstnehmer sind weiters in der Gestaltung ihrer Dienste frei und an Weisungen hinsichtlich des Arbeitsablaufes, der Arbeitszeit und des Arbeitsortes nicht gebunden. Die Wahl des konkreten Standplatzes ist den freien Dienstnehmern daher selbst überlassen. Auch den Zeitraum der Leistungserbringung können die freien Dienstnehmer selbst wählen. Die Verträge beinhalten ein „Generelles Vertretungsrecht“, wonach die freien Dienstnehmer berechtigt sind, sich jederzeit und ohne Grund auf eigene Kosten und eigenes Risiko durch einen geeigneten Dritten (mit Taxilenkerberechtigung) vertreten zu lassen. Der Dienstgeber ist hierüber lediglich zu verständigen. Für die erbrachte Leistung wird ein Entgelt in Höhe von 40, 45 oder 50% des erzielten Nettoumsatzes vereinbart.

Nach Aufforderung der Abgabenbehörde zweiter Instanz übermittelte das Finanzamt sechs Niederschriften, die von der GKK mit unter anderem im strittigen Zeitraum tätigen Taxilenkern erstellt wurden. Aus diesen Niederschriften ergibt sich übereinstimmend oder überwiegend im Wesentlichen, dass ein Fahrtenbuch/Dienstbuch geführt werden musste, nach welchem die Abrechnung erfolgt ist. Die Fahrzeuge waren am Firmensitz zu holen und nach Dienst

zurückzustellen. Die Betankung und Reinigung der Fahrzeuge wurde den Fahrern aufgetragen und musste dies immer bei der gleichen Tankstelle erfolgen. Die Fahrzeiten mussten wöchentlich im Vorhinein vereinbart werden, wobei bei Verhinderung der Berufungswerber zu verständigen war, damit er das Fahrzeug anderweitig vergeben konnte. Ob der Berufungswerber einen Ersatzfahrer eingesetzt hat, war seine Angelegenheit. Bestimmte Fahrten konnten abgelehnt werden (wenn es sich um gewisse Lokale gehandelt hat, alkoholisierte und auffällige Personen, nicht ernsthafte Fahrten, sogenannte „Enten“)).

Bezüglich dieser dem Berufungswerber übermittelten Niederschriften ist anzumerken, dass er die ihm hierzu erteilte Möglichkeit zur Stellungnahme (Fristende 3.7.2012) nicht wahrgenommen hat.

Das Finanzamt legte die Berufungen ohne Erlassung von Berufungsverentscheidungen zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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

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

Die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, richtet sich nach [§ 122 Abs. 7 und 8 WKG](#) 98.

Dem Steuerrecht ist der Begriff des "freien Dienstnehmers" fremd. Steuerlich ist zu beurteilen, ob eine Beschäftigung die in [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) umschriebenen Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, wobei der Beurteilung in anderen Rechtsgebieten - wie beispielsweise auch im Sozialversicherungsrecht - für das Steuerrecht keine Bedeutung zukommt (so auch: VwGH vom 22. März 2010, [2009/15/0200](#); vom 2. Februar 2010, [2009/15/0191](#); vom 19. September 2007, [2007/13/0071](#); vom 4. März 1986, [84/14/0063](#)). Es

ist in diesem Zusammenhang das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen. Dabei kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag, Freier Dienstvertrag oder Werkvertrag an, entscheidend sind vielmehr die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen (VwGH vom 19. September 2007, [2007/13/0071](#); vom 2. Juli 2002, 2000/14/0148; vom 2. Juli 2002, 99/14/0056; vom 2. Juli 2002, 2000/14/0148; vom 5. Oktober 1994, 92/15/0230; vom 5. Oktober 1994, 92/15/0230; vom 4. März 1986, 84/14/0063). Wird von den Vertragspartnern ausdrücklich ein "freier Dienstvertrag" begründet, steht dies der Qualifikation der Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit dann nicht entgegen, wenn das tatsächlich verwirklichte Geschehen überwiegend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) spricht (so auch: VwGH vom 18. März 2004, [2000/15/0079](#); vom 18. März 2004, 2000/15/0078).

Ein Dienstverhältnis liegt nach [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Nach Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn, Die Einkommensteuer, Kommentar, [§ 47 EStG 1988](#), Tz. 4.3, ist die Definition des § 47 Abs. 2 EStG eine eigenständige des Steuerrechts, weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Die Absicht des historischen Gesetzgebers ging dahin, ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, einen Zustand zu umschreiben (vgl. VwGH v. 22.1.1986, 84/13/0015).

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Es gibt jedoch Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen. Für die Annahme eines Dienstverhältnisses ist schließlich auch wesentlich, dass die tätige Person kein Unternehmerwagnis trägt (vgl. z.B. VwGH 22.2.1989, [84/13/0001](#)). Unter diesen Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (vgl. VwGH vom 22.2.1996, [94/15/0123](#), und die dort zitierte Judikatur).

Nach Punkt 5. der vorgelegten Arbeitsverträge (Weisungsfreiheit) ist der freie Dienstnehmer in der Gestaltung seiner Dienste frei, kann diese unter Bedachtnahme auf den Verwendungszweck nach eigenem Ermessen erbringen und ist an Weisungen hinsichtlich des

Arbeitsablaufes, der Arbeitszeit und des Arbeitsortes nicht gebunden. Die Wahl des konkreten Standplatzes ist dem freien Dienstnehmer daher selbst überlassen. Ebenso ist der freie Dienstnehmer berechtigt, angebotene Einzelfahrten jederzeit grundlos und ohne Sanktion abzulehnen. Auch den Zeitraum der Leistungserbringung kann der freie Dienstnehmer selbst wählen. Aus logistischen Gründen verpflichtet er sich jedoch, dem Dienstgeber rechtzeitig seine Präferenzen hinsichtlich der Fahrtzeit bekannt zu geben.

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

Hinsichtlich des vorgegebenen Arbeitsablaufes wurde den betroffenen Taxilenkern vom Berufungswerber nach vorheriger Vereinbarung ein Fahrzeug zugewiesen. Die Fahrer waren an gewisse Vorgaben des Berufungswerbers, wie einwöchige vorherige Vereinbarung der Inanspruchnahme eines Fahrzeuges, Pflicht zur Führung eines Fahrtenbuches/Dienstbuches, Abrechnungsmodus nach diesem Dienstbuch, Pflicht zur Betankung und Reinigung des zur Verfügung gestellten Fahrzeuges, Zurverfügungstellung des Funkbetriebes, Einhaltung der Bestimmungen der Taxi Bundesbetriebsordnung sowie der Stmk. Taxi Landesbetriebsordnung, entsprechend des Inhaltes der an den Berufungswerber erteilten Konzession gebunden. Durch die örtliche Beschränkung der Konzession war den Fahrern ein Arbeitsgebiet zugewiesen. Der Umstand der freien Wahl des konkreten Standplatzes kann im gegenständlichen Fall nicht als Weisungsfreiheit bezüglich des Arbeitsortes gedeutet werden, da das Einsatzgebiet ja vom Berufungswerber eindeutig vorgegeben wurde. Die freie Wahl des Standplatzes ist unter dem Blickwinkel des umsatzabhängigen Entgeltes zu sehen, da die Taxilenker von sich aus und wohl auch im Interesse des Berufungswerbers solche Standplätze aufsuchen werden, an denen sie für sich und somit auch für den Berufungswerber bessere Umsatzchancen erwarten.

Die persönliche Abhängigkeit wird weiters durch die Kontrollunterworfenheit des Dienstnehmers indiziert. Das Ergebnis der Leistung des Arbeitnehmers, vielmehr jedoch auch sein Verhalten bei Erbringung der Arbeitsleistung sowie die Einhaltung gewisser Richtlinien und Verhaltensvorgaben unterliegen regelmäßig der Kontrolle durch den Dienstgeber. Hierbei ist bereits die so genannte stille Autorität des Dienstgebers ausreichend. Diese ist insbesondere dann gegeben, wenn der Dienstnehmer - ohne eigens explizit angewiesen zu werden - von sich aus weiß, wie er sich im Betrieb des Dienstgebers zu verhalten hat und sich

nicht zuletzt aufgrund seiner fachspezifischen Kenntnisse oder seiner Ausbildung fachspezifische Weisungen erübrigen. (vgl. Freudhofmeier, Dienstvertrag - freier Dienstvertrag - Werkvertrag, Linde Verlag, Seite 13 ff).

Durch die Vorlage des Fahrtenbuches/Dienstbuches unterliegen die betroffenen Taxilenker hinsichtlich ihrer in ihrer Schicht erbrachten Leistung regelmäßige einer Kontrolle durch den Berufungswerber. In einer Niederschrift der Einvernahme eines Taxilenkers wurde angegeben, dass die Reinigung der Fahrzeuge vom Berufungswerber kontrolliert werde. Beispielsweise haben sich die Taxilenker nach der in den vorgelegten Verträgen angesprochenen Stmk Taxi Betriebsordnung während des Fahrdienstes besonnen, rücksichtsvoll und höflich zu verhalten und ein gepflegtes Äußeres aufzuweisen. Der Vereinbarung im Vertrag, wonach der freie Dienstnehmer berechtigt sei, angebotene Einzelfahrten jederzeit grundlos und ohne Sanktion abzulehnen, ist entgegen zu halten, dass gem. § 17 der Stmk Taxi Betriebsordnung grundsätzlich Beförderungspflicht besteht. Hat die Taxilenkerin/der Taxilenker bei Erhalt des Fahrtauftrages oder während der Fahrt hinsichtlich der Sicherheit etwa im Hinblick auf die Tageszeit, das Fahrziel oder die Fahrtstrecke Bedenken, so kann er die Beförderung oder Weiterbeförderung ausschließen. Nichts anderes hat sich aus den Niederschriften ergeben (wenn es sich um gewisse Lokale gehandelt hat, alkoholisierte und auffällige Personen, nicht ernsthafte Fahrten, sogenannte „Enten“). Über die Ablehnung von Aufträgen, erteilt durch den Berufungswerber, sagte ein Fahrer aus, dass es dazu nie gekommen sei. Es kann daher in diesem Zusammenhang nicht von Weisungsfreiheit der gegenständlich betroffenen Taxilenker gesprochen werden, da ein derartiges Ablehnungsrecht jedem Taxifahrer, auch wenn er unbestritten nichtselbständig tätig ist, zukommt.

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

Entsprechend dieser Ausführungen kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz eine Weisungsfreiheit, wie sie bei einer selbständigen Tätigkeit typisch ist, nicht erkennen.

Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.4.2001, [2001/14/0054](#), ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 19 Anm. 72 f).

Für die Eingliederung der gegenständlichen Taxilenker in den geschäftlichen Organismus des Berufungswerbers spricht schon der Umstand, dass die vorgelegten „Freien Dienstverträge“ auf unbestimmte Zeit, also auf Dauer, abgeschlossen wurden. Dauerschuldverhältnisse stellen ein Indiz für die Eingliederung im Rahmen einer nicht selbständigen Tätigkeit dar. Weiters benützen die Taxilenker ausschließlich die von der Berufungswerberin zur Verfügung gestellten Fahrzeuge samt Funkeinrichtung und damit die Arbeitsmittel des Berufungswerbers. Darüber hinaus ist die Eingliederung der Taxilenker dadurch gegeben, dass der Berufungswerber die auch für ihn geltenden Rahmenbedingungen den Taxilenkern vorgibt. Die betroffenen Taxilenker „gliedern“ sich, um der Tätigkeit überhaupt nachgehen zu können, in ein vom Berufungswerber betriebenes wirtschaftliches Gefüge ein, deren Rahmenbedingungen ausschließlich vom Berufungswerber vorgegeben werden. Dass der Berufungswerber nicht die einzelnen Fahrten bzw. die Standplätze für die Taxilenker vorschreibt, liegt an der besonderen speziellen Art der Dienstleistung und ist nicht geeignet, für die überwiegende Selbständigkeit der Tätigkeit zu sprechen (vgl. VwGH 2.7.2002, [2000/14/0148](#)).

In Punkt 6. des Arbeitsvertrages wurde ein "generelles Vertretungsrecht" vereinbart, wonach der freie Dienstnehmer berechtigt ist, sich jederzeit und ohne Grund auf eigene Kosten und eigenes Risiko durch einen geeigneten Dritten (mit Taxilenkerberechtigung) vertreten zu lassen, der Dienstgeber ist hierüber lediglich zu verständigen. Aus den mit einigen Fahrerinnen und Fahrern erstellten Niederschriften (beispielsweise mit AB vom 12.11.2007, CD 12.10.2007, EF vom 19.10.2007) geht hervor, dass im Falle einer Nichtverrichtung eines vereinbarten Dienstes eines Fahrers es die Angelegenheit des Berufungswerbers war, ob er einen Ersatzfahrer eingesetzt hat. Das Erfordernis eines derartigen Vertretungsrechtes bzw. dass es auch in den in den Verträgen vereinbarten Form praktiziert wurde, kann objektiv nicht nachvollzogen werden, da der Nachweis der tatsächlichen Nutzung nicht erfolgt ist. Der OGH (z.B. 8ObA86/03k vom 13.11.2002) hat in diesem Zusammenhang entschieden, dass generelle Vertretungsbefugnisse nur dann beachtlich sind, wenn das Vertretungsrecht tatsächlich genutzt wird oder bei objektiver Betrachtung zu erwarten ist, dass eine solche Nutzung erfolgt. Dasselbe gilt bei der Vereinbarung eines Arbeitsablehnungsrechtes.

Die über Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegten als "Freier Dienstvertrag" bezeichneten Arbeitsverträge nennen unter Punkt 4. als Vertragsgegenstand das Lenken von Taxifahrzeugen des Dienstgebers durch den freien Dienstnehmer auf dessen eigenes wirtschaftliches und rechtliches Risiko. Durch die Formulierung im Arbeitsvertrag, "auf dessen eigenes wirtschaftliches und rechtliches Risiko" kann jedoch nicht vom Vorliegen eines Unternehmerrisikos der gegenständlich betroffenen Taxilenker gesprochen werden.

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

Nach den vom Berufungswerber vorgelegten Arbeitsverträgen wird das Entgelt für die im Rahmen dieser Verträge erbrachte Leistung nach dem Umsatz bemessen (40,45 oder 50%, abzüglich Sozialversicherungsbeiträge). Dieses lediglich vom erbrachten Umsatz, jedoch nicht von anderen Wagnissen, abhängige Entgelt zeigt kein Unternehmerwagnis auf, da nach der oben dargestellten Definition des Unternehmerwagnisses die beschäftigten Taxilenker nicht nur nach dem Gesamtbild der entfalteten Tätigkeit sondern ganz konkret weder über eine eigene Geschäftseinteilung oder über Hilfskräfte noch über eine Organisation eines eigenen Betriebes verfügen oder durch günstige oder ungünstige Bestreitung von betrieblichen Anschaffungen den Ertrag ihrer Tätigkeit in irgendeiner Weise zu beeinflussen vermögen. Dies wird durch Punkt 7. des Arbeitsvertrages bestätigt, wonach die zur Ausübung der vereinbarten Tätigkeit notwendigen Betriebsmittel dem freien Dienstnehmer vom Dienstgeber zur Verfügung gestellt werden. Dass die Taxilenker keinen fixen Lohn erhalten, sondern anteilmäßig entsprechend ihrem erwirtschafteten Umsatz entlohnt werden ist für eine nichtselbständige Tätigkeit nicht schädlich, da das an sich für eine selbständig ausgeübte Tätigkeit sprechende Merkmal des Unternehmerrisikos, wonach sich Erfolg und Misserfolg einer Tätigkeit unmittelbar auf die Höhe der Tätigkeitseinkünfte auswirken, in gewissem Maße auch auf Dienstverhältnisse zutreffen kann, etwa wenn der Arbeitnehmer in Form von Provisionen oder Umsatzbeteiligungen am wirtschaftlichen Erfolg seines Arbeitgebers beteiligt ist (vgl. dazu beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 1.12.1992, [88/14/0115](#)). Es kann somit das Vorliegen eines Unternehmerrisikos bei den gegenständlich beschäftigten Taxilenkern nicht erblickt werden.

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

nichtselbständigen Tätigkeit überwiegen. Das Finanzamt hat demnach zu Recht die angefochtenen Bescheide erlassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 20. September 2012