



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 15. März 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 12. Februar 2010 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2007 und 2008 und Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-09/2009 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide vom 12. Februar 2010 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2007 und 2008 und Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-08/2009 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid vom 12. Februar 2010 über die Festsetzung von Umsatzsteuer 09/2009 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt ein Transportunternehmen und beschäftigt „Subfrächter“.

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob diesen „Subfrächtern“ Unternehmereigenschaft zukommt und die Bw., die von ihnen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen kann.

Anlässlich einer bei der Bw. durchgeführten, die Jahre 2003 und 2004 umfassenden Außenprüfung wurde unter Tz 12 folgende Feststellung getroffen:

„Nach dem § 47 EStG liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der AN dem AG seine Arbeitskraft und nicht ein fertiges Produkt seiner Arbeit schuldet. Weitere Kriterien sind die Weisungsgebundenheit und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus, sowie Unternehmerwagnis und Vertretungsbefugnis. Im gegenständlichen Fall liegen aufgrund verschiedener Einvernahmen folgende Kriterien vor:

*Vereinbarung eines Pauschalpreises pro Fahrt
 Laufende Anweisungen werden vom DG erteilt
 Aufzeichnungen (Stunden, Fahrtstrecken) werden geführt und vom DG kontrolliert
 Tagesdiäten in Höhe von € 26
 Eingliederung in den Organismus-Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt, Vorgabe des Arbeitsortes, Überwachung der Arbeit, Regelung des Arbeitszeit etc.
 regelmäßige monatliche Abrechnungen
 Meldung von Urlaub und Krankenstand
 Arbeitskleidung des AG (zur Verfügung gestellt)
 persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit
 Benützung des betriebsinternen VPN-Anschlusses
 Arbeitsablauf vom DG vorgegeben
 kein Unternehmerwagnis – weder ausgaben- noch einnahmenseitig
 für Schäden kommt der DG auf
 Vorgabe des Preises, keine Eigenkalkulation
 keine Vertretungsmöglichkeit des DN
 laufende Lohnzahlungen*

Aus oa. Gründen kann nicht von Zahlungen an Sub- Unternehmer ausgegangen werden, sondern von Zahlungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses. Die beantragten Vorsteuerbeträge sind nicht anzuerkennen.“

Aufgrund dieser Feststellung erkannte die Betriebsprüfung die von der Bw. geltend gemachten Vorsteuerbeträge in Höhe von 3.099,20 Euro (2007), 20.532,61 Euro (2008) und 23.383,84 Euro (2009) nicht an.

Das Finanzamt folgte in den im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Sachbescheiden der Auffassung, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse von einem Angestelltenverhältnis auszugehen sei.

In ihrer dagegen gerichteten **Berufung** führte die Bw. aus, es könne den Bescheidbegründungen nicht entnommen werden, „welche Feststellungen welcher abgabenbehördlichen Prüfung den Entscheidungen zugrunde gelegt werden. Es ist nicht eindeutig definiert, welche Niederschrift von welchem Tag der Begründung der Bescheide dient und welchem Prüfbericht von welchem Tag welche Feststellungen entnommen werden können.“

Es lasse sich aus der Begründung auch nicht entnehmen, aufgrund welcher Einvernahmen die Betriebsprüfung letztlich zu dem Ergebnis gekommen ist, dass die Bw. Dienstnehmer und keine Subunternehmer beschäftigt habe.

Zu den einzelnen Feststellungen führte die rechtsfreundliche Vertretung der Bw. aus:

Vereinbarungen eines Pauschalpreises pro Fahrt

Solche Vereinbarungen seien im Transportgewerbe branchenüblich. Die Vereinbarung eines Pauschalpreises spreche gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Letztere seien dadurch gekennzeichnet, dass der Dienstnehmer auf Basis der von ihm geleisteten Arbeitszeit entlohnt werde. Wird ein von der tatsächlichen Fahrzeit unabhängiger Pauschalpreis vereinbart, so trage der Subunternehmer das Risiko, dass er bei verkehrsbedingten Verzögerungen eine geringere Abgeltung pro von ihm für die Leistungserbringung notwendiger Zeiteinheit erhalte. Ein Dienstnehmer würde pro Stunde bezahlt werden.

Laufende Anweisungen

Es sei bei der Erteilung von Subaufträgen im Transportgewerbe erforderlich, dass dem Subfrächter mitgeteilt werde, wann er wo eine Beladestelle anzufahren habe und wohin das Transportgut zuzustellen sei. Ohne derartige Anweisungen könnten Frachtaufträge nicht ausgeführt werden.

Führen von Aufzeichnungen

Die Bw. habe von ihren Subunternehmen Rechnungen erhalten. Naturgemäß habe die Bw. kontrolliert, ob die von ihren Subunternehmen zugesagten Leistungen auch tatsächlich erbracht worden seien.

Tagesdiäten

Der Bw. sei nicht erinnerlich, Tagesdiäten ausbezahlt zu haben.

Eingliederung in den Organismus

Es sei im Transportgewerbe erforderlich, dem Subunternehmer mitzuteilen, wann er wo das Transportgut abzuholen habe und wann er es wo abliefern solle. Dem Subunternehmer werde nicht vorgegeben, welche Route er zu nehmen habe, diese ergebe sich jedoch aus der Tatsache, dass zumeist die kürzere Straßenverbindung zwischen Beladeort und Entladeort gewählt werde. Arbeitsmittel würden nur bedingt zur Verfügung gestellt. Soweit Subfrächter mit von der Bw. zur Verfügung gestellten Fahrzeugen unterwegs gewesen wären, sei diesen ein niedrigeres Frachtentgelt ausbezahlt worden. Auf diese Art und Weise sei eine buchhalterisch äußerst aufwendige Gegenverrechnung vermieden worden. Wirtschaftlich betrachtet habe die Bw. ihren Subfrächtern allerdings Mietentgelt für die Fahrzeuge in

Rechnung gestellt, welches vom eigentlich zu verrechnenden Frachtentgelt in Abzug gebracht worden sei.

Regelmäßige monatliche Abrechnungen

Es sei nicht ungewöhnlich, wenn im Falle ständiger Beauftragungen in vorher vereinbarten Perioden abgerechnet werde.

Meldung von Urlaub und Krankenstand

Keiner der Subfrächter hätte der Bw. Urlaub oder Krankenstand zu melden. Es sei nicht nachvollziehbar, wie das Finanzamt zu diesem Prüfungsergebnis komme.

Arbeitskleidung des Arbeitgebers

Die Bw. habe den Subfrätern keine Arbeitskleidung zur Verfügung gestellt. Tatsächlich seien Transporte für das weltweit tätige Unternehmen „DHL“ ausgeführt worden. Dieses Unternehmen verpflichtete seine Vertragspartner zu einem einheitlichen Außenauftritt.

Persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit

Sämtliche Subunternehmer verfügten über einen eigenen Gewerbeschein und eine eigene UID-Nummer.

In der Folge listete die Bw. die Subunternehmer namentlich, unter Hinweis auf deren weitere Auftraggeber, eigene Transportmittel und eigene Dienstnehmer auf.

Benützung des VPN-Anschlusses

Die Subauftragnehmer hätten keinen betriebsinternen VPN-Anschluss benutzt. Tatsächlich habe sich eine Gruppe von Kleintransportunternehmen mehr oder weniger lose im Sinne eines „Clusters“ zusammengeschlossen, um dadurch einen gemeinsamen Marktauftritt und durch gemeinsame Einkäufe Kostenvorteile zu erzielen. So hätten sich einige Transporteure zusammengeschlossen, um Telefonkosten zu sparen. Der mit der Mobiltelefongesellschaft abgeschlossene Vertrag hätte für die Teilnehmer den Vorteil geringerer Kosten. Die auf die einzelnen Telefonnummern entfallenden Gebühren würden gesondert ausgewiesen und den einzelnen Vertragspartnern in Rechnung gestellt.

Arbeitsablauf vom Dienstgeber vorgegeben

Der Arbeitsablauf eines selbständigen Fräters sehe so aus, dass er nach Erhalt eines Transportauftrages zum Beladeort fahre und dort das Transportgut einlade. In weiterer Folge bringe er es zum Entladeort, wo er es dem berechtigten Empfänger übergebe. Für die Vorgabe eines bestimmten Arbeitsablaufes bleibe kein Platz.

Kein Unternehmerwagnis

Das typische Unternehmerwagnis des Transportunternehmers liege in der Frage, ob er zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes genügend Transportaufträge erhalte, die er gewinnbringend abarbeiten könne. Sämtliche Subauftraggeber hätten das Risiko, allenfalls keine oder zu wenige Aufträge zu erhalten. Es läge an ihnen, ob der von ihnen kalkulierte bzw. ihnen zugestandene Pauschalpreis ausreiche, die eigenen Fixkosten zu decken und den zur Lebensführung notwendigen Gewinn abzuwerfen. Das Finanzamt begründe nicht, weshalb die Subunternehmer kein Unternehmerrisiko getragen haben sollen.

Schäden

Von den Subunternehmern verursachte Schäden seien an diese weiter verrechnet worden.

Vorgabe des Preises, keine Eigenkalkulation

Die Bw. habe einerseits Preisverhandlungen geführt bzw. sich Preise anbieten lassen, andererseits aufgrund eigener kalkulatorischer Überlegungen angefragt, ob ihre Subunternehmer bestimmte Fahrten zu bestimmten Preisen durchführen wollten. Es sei an den Subunternehmern gelegen, ob sie diese Preise akzeptieren wollten.

Keine Vertretungsmöglichkeit

Sämtliche Subunternehmer seien berechtigt und in der Lage gewesen, sich vertreten zu lassen oder die Aufträge weiter zu geben.

Laufende Lohnzahlungen

Laufende Lohnzahlungen habe es nicht gegeben.

„Zusammenfassend manifestiert sich der Eindruck, dass in die Niederschrift über die Schlussbesprechung wie auch in den Prüfbericht ein vorgegebener Kriterienkatalog unreflektiert übernommen wurde, ohne auf den gegenständlichen Fall abzustellen.“

„Es ist nochmals darauf hinzuweisen, dass die vorliegenden Bescheide mehr als mangelhaft begründet sind. Selbst wenn man sich – gesetzwidrig – mit den in den Bescheiden nicht näher bezeichneten Niederschriften bzw. Prüfberichten behelfen wollte, kann den Bescheiden keine ausreichende Begründung entnommen werden. Letztlich sind die Ergebnisse des Prüfberichtes inhaltlich schlicht unrichtig.“

„Es wird beantragt, sämtliche Subunternehmer, deren Rechnungen nicht anerkannt werden, einzuvernehmen und zu befragen, ob und für welche andere Auftraggeber sie tätig sind, ob in die Ermittlung des von ihnen verrechneten Preises Kosten für die zu Verfügung Stellung des Fahrzeuges durch die Bw. eingeflossen sind, ob sie auch über eigene Fahrzeuge und über Dienstnehmer verfügen und ob sie sich vertreten lassen konnten etc.. die Ergebnisse dieser Einvernahme werden der Bw. zur Verfügung zu stellen sein, damit der Grundsatz des Parteiengehör gewahrt ist.“

In der in der Folge ergangenen **Berufungsvorentscheidung** führte das Finanzamt zum Verfahrensablauf im Wesentlichen aus:

Die Abgabepflichtige sei von der Strafsachenstelle mit der Anzeige der KIAB konfrontiert und in Folge sei mit ihr eine Niederschrift aufgenommen worden. Diese Tatsachen seien im Verfahren behandelt und der Abgabepflichtigen bewusst gewesen. Die Berufungsausführungen, dass die Bescheide nicht überprüfbar seien und der Bericht keine Bescheidbegründung darstelle, könne nicht nachvollzogen werden.

Die Grundlage der Ermittlungen der Finanzstrafbehörde sei das Einvernahmegergebnis der Kontrolle am 5. Mai 2009 bei der Mautstelle des Gleinalmtunnels gewesen. Dabei seien zwei Fahrer einvernommen worden, weitere Fahrer seien zeugenschaftlich befragt worden.

Die Bw. sei am 1. Oktober 2009 niederschriftlich als Verdächtige einvernommen worden.

Die mündliche Schlussbesprechung sei, nach einer telefonischen Terminverschiebung durch die Bw., am 9. Februar 2010 erfolgt. Somit scheine das Parteiengehör gewahrt.

In der Folge wies das Finanzamt auf das Vorliegen nachstehender Faktoren hin:

Vereinbarungen eines Pauschalpreises pro Fahrt

Die Abrechnung sei monatlich erfolgt und werde nach dem vereinbarten Pauschalpreis abgerechnet.

Laufende Anweisungen

Hinsichtlich der Fragen wann, wo und wie lange die Fahrten erfolgen, werden diese vom Dienstgeber erteilt.

Aufzeichnungen

Stundenaufzeichnungen und Fahrtstrecken werden vom Fahrer geführt und vom Dienstgeber kontrolliert.

Tagesdiäten

Nach Aussagen der Fahrer werden Tagesdiäten in Höhe von 26 Euro ausbezahlt.

Eingliederung in den Organismus

Die Vorbereitung und Planung erfolge durch die Dienstgeberin (DG). Die Fahrzeuge und andere Arbeitsmittel seien zur Verfügung gestellt worden. Bei der Fuhrtätigkeit spreche insbesondere die Tatsache, dass der Fuhrpark zur Verfügung gestellt werde, für ein Abhängigkeitsverhältnis bzw. Angestelltenverhältnis. Ebenso werde die Arbeit überwacht.

Monatliche Abrechnungen

Es gebe regelmäßige monatliche Abrechnungen.

Meldung von Urlaub und Krankenstand

Damit die DG disponieren könne, müsste dies natürlich gemeldet werden.

Arbeitskleidung

Diese werde nicht nur zur Verfügung gestellt, es bestehe sogar die Verpflichtung diese zu tragen.

Persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit

Nach den vorliegenden Informationen seien die Fahrer nur für diese DG tätig gewesen. Selbst wenn ein Fahrer ein Fahrzeug besitze und damit gewerblich tätig wäre, könnte er daneben auch einer nicht selbständigen Tätigkeit nachgehen.

Benützung des VPN-Anschlusses

Auch diese Nutzung sei von der DG erlaubt worden.

Arbeitsablauf

Die DG gebe den Arbeitsablauf für die Fahrten vor. Der Zeitplan werde genau festgelegt um ein Handeln der Fahrer nach eigenem Gutdünken zu verhindern.

Kein Unternehmerwagnis

Unternehmerwagnis bedeute ua., dass der Fahrer den vorher festgelegten Pauschalpreis von der DG erhalte und keine Kalkulationen durchführen müsse, in welcher Form sich dieser Auftrag rechne und keine Ausgaben planen müsse, da alle Betriebsmittel zur Verfügung stünden.

Schäden

Verursachte Schäden seien nur im Falle eines Unfalls mit einem Selbstbehalt behaftet, ansonsten müsste für Schäden generell nicht aufgekommen werden.

Vorgabe des Preises, keine Eigenkalkulation

Es würden keine Kalkulationen vom Fahrer durchgeführt. Der Pauschalpreis werde von der DG festgelegt.

Keine Vertretungsmöglichkeit

Laut Subunternehmervertrag gebe es keine Vertretungsmöglichkeit. Bei Verhinderung werde von der DG ein anderer Fahrer mit dieser Aufgabe betraut.

Laufende Lohnzahlungen

Es werde monatlich nach dem vereinbarten Pauschalpreis abgerechnet.

Entscheidungsrelevante Kriterien, ob ein Dienstverhältnis vorliege seien die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber, die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers und das Fehlen eines ins Gewicht fallenden Unternehmerwagnisses. Dass die LKW-Fahrer im berufsgegenständlichen Zeitraum über eine entsprechende Gewerbeberechtigung verfügt hätten und zum Teil bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft versichert gewesen wären, vermöge

der Berufung auch nicht zu einem Erfolg zu verhelfen, weil es bei der steuerlichen Beurteilung auch nicht darauf ankomme, in welches äußere Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet hätten oder welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten zutreffend sein sollte.

Tatsache sei, dass die Abgabepflichtige Fahrer beschäftigt habe, die nicht nur aufgrund von im Gesetz fest gelegten Kriterien, sondern auch aufgrund von Niederschriften mit den Beteiligten, die der Abgabepflichtigen im Verfahren vorgehalten worden seien, in das Gesamtbild eines Angestelltenverhältnisses fielen.

Dagegen richtete sich die Bw. mit ihrem Antrag auf Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In der Folge ließ der Unabhängige Finanzsenat – wie in der Berufungsschrift beantragt – ergänzende Ermittlungen gemäß § 279 BAO durch die Abgabenbehörde erster Instanz vornehmen.

Diese in der Folge aufgenommenen Niederschriften mit den für die Bw. tätig gewordenen Fahrern wurden der Bw. zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 (1) 1 UStG 1994 kann der Unternehmer, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesenen Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Zufolge § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 leg.cit. wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbstständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.

Ob eine natürliche Person selbstständig oder unselbstständig tätig ist, ist in erster Linie nach dem Innenverhältnis und nicht nach dem Auftreten nach außen zu entscheiden. Entscheidend ist primär, ob im Innenverhältnis die Elemente der Unselbstständigkeit überwiegen (Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 2 Tz 73).

Der Begriff der Selbständigkeit ist ein Typusbegriff, der nicht durch Ableitung aus einem weiteren Begriff gewonnen werden kann, sondern durch eine Mehrzahl von Merkmalen gezeichnet ist, die im Einzelfall in unterschiedlicher Intensität auftreten können. Der steuerliche Begriff der Selbständigkeit bzw. Unselbständigkeit ist eigenständig zu interpretieren und stimmt nicht mit der Abgrenzung des Sozial- oder Arbeitsrechtes überein (Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 2, Tz 75).

Wesentliches Kriterium der Unselbständigkeit ist neben der *Weisungsgebundenheit* (die in § 2 Abs. 2 allein genannt ist) das *Fehlen eines Unternehmerrisikos* (Ruppe, a.a.O., § 2, Tz 75).

Die Weisungsgebundenheit bedeutet in persönlicher Hinsicht die Verpflichtung, das eigene Verhalten an den Anordnungen eines anderen auszurichten, wobei diese Anordnungen nicht nur den Erfolg der Tätigkeit, sondern die Modalitäten der Erbringung der Leistung betreffen. Die Fremdbestimmung bezieht sich somit vor allem auf die Zeiteinteilung, die Anwesenheit an einem bestimmten Arbeitsort, die Verpflichtung zur persönlichen Dienstverrichtung. Weisungsgebundenheit in sachlicher Hinsicht, dh. bezüglich der Erreichung des vorgegebenen Arbeitsziels (Wahl der Methoden und Instrumente), ist keine entscheidende Voraussetzung für die Unselbständigkeit. Wesentlich ist hingegen, ob der Steuerpflichtige laufend seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt und hierfür ein laufendes Entgelt erhält, oder ob er einen bestimmten Erfolg schuldet und für diesen entlohnt wird (Ruppe, a.a.O., § 2 Tz 76).

Unternehmerrisiko trägt der Steuerpflichtige, wenn der Erfolg – sowohl die Einnahmen – als auch die Ausgabenseite - seiner Tätigkeit durch die eigene Gestaltung und Initiative und durch die Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens beeinflusst wird (Ruppe, a.a.O., § 2, Tz 77).

Zur weiteren Klärung des Sachverhaltes wurden –wie in der Berufungsschrift von der Bw. beantragt – in einem ergänzenden Ermittlungsverfahren die für sie tätigen Subunternehmer als Zeugen einvernommen.

Diese haben übereinstimmend Folgendes bestätigt:

Der Transporter wurde von der Bw. zur Verfügung gestellt

Die Kosten für Diesel, Maut, Versicherung, Reifen und Reparaturen hat ausschließlich die Bw. getragen. Darüber hinausgehende Ausgaben gab es keine.

Als Bezahlung wurde ein Monatspauschale oder ein Pauschale pro Tour vereinbart.

Es wurde nur die Arbeitskraft zur Verfügung gestellt.

Im „Verhinderungsfall“ wurde die Bw. verständigt, die in der Folge für Ersatz gesorgt hat oder selbst gefahren ist.

Übereinstimmend wurde auch angegeben, dass die Besorgung eines Gewerbescheines und die Ausstellung von Rechnungen eine Bedingung der Bw. gewesen sei, um für sie Transporte durchführen zu können.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann vorliegendenfalls nicht von einer *Weisungsgebundenheit* gesprochen werden:

Wie die Bw. in ihrer Niederschrift angibt, werden die Transporte im Wesentlichen für drei Auftraggeber durchgeführt.

Bei den jeweils gefahrenen Touren handelt es sich um fixe Routen. So gibt es ua. die Tour 61 von Linz Hörsching nach Kapfenberg und retour; die Tour GK 60 von Linz Hörsching nach Deutschlandsberg und retour oder die Tour für DHL zum Flughafen Bergamo.

Dazu gaben die Fahrer an, dass die Zeitvorgaben die Übernahme der Ladung und die Retourfahrt betreffend einzuhalten waren und sie nur ihre Arbeitskraft schuldeten.

Entgegen der Behauptung der Bw. in ihrer Berufung, ihre Subfrächter hätten weder Urlaub noch Krankenstand zu melden gehabt, wurden von diesen in den Niederschriften sehr wohl bestätigt, dass jeder Verhinderungsfall zu melden gewesen wäre, damit die Bw. Ersatz beschaffen oder selbst fahren hätte können. Wie das Finanzamt dazu in der Berufungsvorentscheidung aufzeigt, sieht der Subunternehmervertrag selbst keine Vertretungsmöglichkeit vor.

Die Fahrer müssen - wie in der Berufungsvorentscheidung unwidersprochen ausgeführt wird - Stundenaufzeichnungen führen, die von der Bw. in der Folge kontrolliert werden.

Auch in dem das Verfahren der Bw. vor dem Unabhängigen Verwaltungssenat abschließenden Bescheid vom 27. April 2012, wird bestätigt, dass sich die „Subunternehmer“ an genaue Vorschriften und Regeln zu halten hatten. Sie hatten sich an ihren Arbeitstagen zu einer genau bestimmten Zeit am Flughafen einzufinden und nach Beladung des Transporters die dort beginnende Tour nach Graz innerhalb einer bestimmten Zeitspanne durchzuführen. Nach Entladung beim DHL-Stützpunkt waren die Pakete für die GK-Touren zu laden und in der Folge diese Touren zu absolvieren. Dabei war der Ablauf durch die anzufahrenden Adressen genau bestimmt und mittels Scanner, Employee Day Card und Abholerliste konnte eine Kontrolle erfolgen. Während der Tour mussten die Subfrächter für die Bw. erreichbar sein.

All das spricht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates eindeutig für die Weisungsgebundenheit der Subfrächter.

Die Bw. weist in ihrer Berufung darauf hin, dass für die Vorgabe eines bestimmten Arbeitsablaufes gegenständlichenfalls kein Platz bliebe.

Dem ist jedoch zu entgegnen, dass eine Person nicht schon dadurch persönlich unabhängig wird, weil sich auf Grund ihrer Erfahrungen oder der Natur der zu verrichtenden Arbeiten nach, Weisungen über die Reihenfolge und den näheren Inhalt der Arbeit erübrigen. Gerade der geschilderte Tätigkeitsablauf spricht im vorliegenden Fall dafür, dass die Subfrächter dem Weisungs- und Kontrollrecht der Bw. unterliegen.

Zusammenfassend kann nach dem Gesamtbild der vorliegenden Verhältnisse im vorliegenden Fall von einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit und einer bloßen zur Verfügungstellung der Arbeitskraft, wie in den Niederschriften auch übereinstimmend zum Ausdruck gebracht wird, ausgegangen werden.

Ein *Unternehmerwagnis* besteht grundsätzlich darin, dass ein Steuerpflichtiger die Höhe seiner Einnahmen beeinflussen und seine Ausgaben selbst bestimmen kann. Fehlt die Möglichkeit einnahmenseitig oder ausgabenseitig sein Einkommen zu beeinflussen, weil einerseits Pauschalpreise vereinbart wurden und andererseits das gesamte Arbeitsmaterial vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt wird, liegt kein Unternehmerrisiko vor (vgl. UFS 30.5.2007, RV/0913-W/06).

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 (VwGH 23.5.2000, [97/14/0167](#)).

Gerade davon kann gegenständlichenfalls nicht ausgegangen werden. Es ist nicht erkennbar, dass die einzelnen „Subfrächter“ die Höhe ihrer Einnahmen bestimmen und durch Fleiß oder besonderes Geschick beeinflussen hätten können. Die jeweiligen Fahrer konnten nur den Auftrag ausführen, ohne Einfluss auf die Preisgestaltung zu nehmen, da ein Monatspauschale oder Pauschale pro Tour bereits vorgegeben waren. Die bloße Möglichkeit diese von der Bw. angebotenen Pauschalpreise zu akzeptieren oder abzulehnen, vermag nicht – wie die Bw. in ihrer Berufung vermeint – ein Unternehmerrisiko zu begründen.

Da die Betriebsmittel von der Bw. als Auftraggeberin zur Gänze bereit gestellt wurden und die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen wie Reparaturen, Diesel, etc. von ihr getragen wurden, existiert auch ausgabenseitig kein Unternehmerrisiko. Für die Fahrer bestand keine Möglichkeit den Ertrag ihrer Tätigkeit in nennenswerter Weise zu beeinflussen (dazu Kolacny/Caganek, UStG³, § 2, Anm. 15).

Auf Grund all dieser Erwägungen kommt der Unabhängige Finanzsenat zu der Auffassung, dass es im vorliegenden Fall keinen Spielraum für eine eigene unternehmerische Gestaltung gibt. Die behauptete Unternehmereigenschaft der für die Bw. tätigen Subfrächter kann aufgrund der obigen Erwägungen nicht als erwiesen angenommen werden, weshalb die Bw., die von ihnen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen kann.

Diese Ausführungen treffen jedoch nicht auf die Firma A.. zu. Die vom ehemaligen Dienstgeber der Bw. für übernommene Routen im Jahr 2009 in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in Höhe von 2.201,46 Euro kann zum Vorsteuerabzug zugelassen werden. Die Berücksichtigung erfolgt aus Vereinfachungsgründen im Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 09/2009.

Bei der vorliegenden Sach- und Rechtslage war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 22. Mai 2012