



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn X in XY, vertreten durch Dr. Reinhard Tögl GmbH, Rechtsanwaltskanzlei, 8010 Graz, Schmiedgasse 31, vom 7. August 2008, gerichtet gegen die Festsetzungsbescheide (DB, DZ und Sz) des Finanzamtes Graz-Stadt vom 8. Juli 2008 für den Zeitraum 2003 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der im strittigen Zeitraum als Taxiunternehmer tätige Berufungswerber beschäftigte ausschließlich als freie Dienstnehmer bei der GKK gemeldete Taxifahrer.

Laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung nach einer Lohnabgabenprüfung wurden die als freie Dienstnehmer ([§ 4 Abs. 4 ASVG](#)) gemeldeten Beschäftigten zu Dienstnehmern gemäß [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) und [§ 4 Abs. 2 ASVG](#) eingestuft. Die Nachverrechnung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag ist 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, DZ und Säumniszuschlag aufgrund von Nichtanerkennung freier Dienstverträge im Zeitraum 2003 bis 2006 gerichtet sind, wurde Folgendes vorgebracht:

Den Bescheiden liegt die Frage zugrunde, ob die vom Berufungswerber beschäftigten Taxilinker als freie Dienstnehmer oder als normale Dienstnehmer gemäß § 4 Abs. 2 ASVG eingestuft werden.

Nur im zweitgenannten Fall ergeben sich die dem Bescheid zugrunde liegenden Abgabennachforderungen.

Diese Vorschreibung ist deshalb unberechtigt, da tatsächlich alle betroffenen Arbeitnehmer nur freie Dienstnehmer sind und die Merkmale der Beschäftigung das Vorliegen eines echten Dienstverhältnisses geradezu unmöglich erscheinen lassen.

So mangelt es schon an der persönlichen Arbeitspflicht. Der Personenkreis, der als "freier Dienstnehmer" gemeldet ist, muss gar nicht persönlich arbeiten. Der Betreffende kann jeglichen Auftrag ablehnen.

Für diesen Fall gibt es nicht die geringste Sanktion.

Jener Personenkreis, der unter die Prüfung fällt, ist im Gegensatz zu vielen anderen, die ohnehin als Dienstnehmer beschäftigt sind, aufgrund ihrer beruflichen Situation gar nicht in der Lage, regelmäßig Dienstleistungen zu erbringen.

Es handelt sich vielfach um Studenten, Teilzeitbeschäftigte in anderen Bereichen, die nur dann, wenn sie Zeit haben, ihr Interesse an der Durchführung von Fahrten bekunden.

Mangels persönlicher Leistungspflicht kann gar kein echter Dienstvertrag vorliegen.

Darüber hinaus kann sich jeder freie Dienstnehmer jederzeit und ohne Grund auf eigene Kosten und eigenes Risiko durch einen geeigneten Dritten vertreten lassen. Er muss nur die Berechtigung haben, ein Taxi zu lenken.

Auch ein solches generelles Vertretungsrecht schließt einen echten Dienstvertrag aus.

Aufgrund der oben dargestellten Umstände gibt es auch keine fixe Arbeitszeit. Die Arbeitszeit kann von jedem Interessenten frei selbst bestimmt werden.

Der Taxifahrer hat die Möglichkeit, während der Zeit, in der er an und für sich ein Fahrzeug lenken könnte, Aufträge anzunehmen oder abzulehnen. Solange er nicht die Auftragsannahmen mit Tastendruck bestätigt, muss er keinerlei Fahrten durchführen.

Für diese Tätigkeit erhält der freie Dienstnehmer ein Entgelt in der Höhe von 50 % des erzielten Nettoumsatzes ohne Umsatzsteuer.

Auch diese Leistungsentlohnung führt dazu, dass ein Dienstverhältnis nicht angenommen werden kann.

Der freie Dienstnehmer erhält auch keinerlei Aufwandsersätze irgendwelcher Art.

Ausdrücklich vereinbart war, dass die Entgeltzahlung die ordnungsgemäße Tätigkeit und Leistungserbringung voraussetzt. Gibt es diesbezüglich Mängel, erfolgt keine Entlohnung. Es war ausdrücklich vereinbart, dass der freie Dienstnehmer keinen bezahlten Urlaub erhält.

Daher ergibt sich entgegen der Ansicht der Behörde erster Instanz, dass die Merkmale selbstständiger Tätigkeit bei weitem die Merkmale einer unselbstständigen Tätigkeit überwiegen, man eigentlich von einem Werkvertrag sprechen müsste, aber der Betreffende ohnehin als freier Dienstnehmer beschäftigt wurde und für ihn die diesen Personenkreis entfallende Sozialversicherung ohnehin bezahlt wurde.

Die engen Voraussetzungen für einen echten Dienstnehmer sind aber keinesfalls erfüllt.

Zusammengefasst wird darauf hingewiesen, dass alle oben dargestellten Merkmale, nämlich die mangelnde Bindung, überhaupt Dienstleistungen zu erbringen, die Leistungsentlohnung, das Fehlen von Aufwandsentschädigungen, die Möglichkeit der Vertretung, die mangelnde Eingliederung in den Betrieb, die mangelnde gegebene Arbeitszeit eindeutig für ein Überwiegen der selbstständigen Tätigkeit sprechen.

Das einzige Merkmal, was überhaupt zu einem freien Dienstverhältnis, aber nie zu einem vollen Dienstverhältnis gemäß [§ 4 Abs. 2 ASVG](#) führen kann, ist die Zurverfügungstellung eines Fahrzeugs. Dies erfolgt aber auch nur an hand der obigen Bedingungen.

Beweis: Freier Dienstvertrag als Muster (betreffend KA) und die Einvernahme des Berufungswerbers X, XY.

Mit Bericht vom 13. Oktober 2008 legte das Finanzamt Graz-Stadt die Berufung aus verwaltungsökonomischen Gründen, ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung, dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (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. Da sich die Fahrer auch an das Funknetz anmelden mussten ist dies ebenfalls als Indiz für die Weisungsgebundenheit zu werten (vgl. VwGH v. 18. Jänner 2012, 2008/08/0267).

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 regelmäßig 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, den Zustand des Fahrgastes (ev. Alkoholisierung), das Fahrziel oder die Fahrtstrecke Bedenken, so kann er die Beförderung oder Weiterbeförderung ausschließen. Nichts anderes hat sich aus den Niederschriften ergeben. 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.

In den Niederschriften vom 25.3., 2.4. und 15.4.2013 – die dem Berufungswerber mit Vorhalt vom 17. Juni 2013, zwecks Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht wurden – wurde von den Fahrern angegeben, dass in ihren jeweiligen Autos ein GPS-Sender eingebaut war, welcher den genauen Standort des Fahrzeuges ortete. Ob dies zur Sicherheit diente oder zur Fahrtenvergabe durch die Funkzentrale notwendig war, wussten sie nicht. Weiters war auch ein Dienstbuch zu führen, worin die genauen gefahrenen Kilometer, sämtliche Umsätze des jeweiligen Tages und die Anzahl der Fahrten anzuführen waren.

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 geht hervor, dass im Falle einer Nichtverrichtung eines vereinbarten Dienstes eines Fahrers es die Angelegenheit des Berufungswerbers war, ob er einen Ersatzfahrer eingesetzt hat.

Angabe aus der Niederschrift vom 2.4.2013 mit Herrn Name:

Wenn ich in Urlaub gegangen bin hat Herr X erwartet, dass ich das ca. 2 Wochen bis 1 Monat vorher bekannt gebe. Wenn ich krank geworden bin musste ich Herrn X anrufen und sagen, dass ich an diesem Tag nicht fahren konnte.

Das Erfordernis eines derartigen Vertretungsrechtes bzw. dass es auch in den Verträgen vereinbarten Form praktiziert wurde, kann daher objektiv nicht nachvollzogen werden, da der Nachweis der tatsächlichen Nutzung nicht erfolgt ist. Der OGH (z.B. 80bA86/03k 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 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 Unternehmerragnis 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 dem vom Berufungswerber vorgelegten Arbeitsvertrag (KA) wird das Entgelt für das im Rahmen dieses Vertrages erbrachten Leistung nach dem Umsatz bemessen (50% vom Nettoumsatz). Aus den Niederschriften geht hervor, dass als Entgelt (Bruttolohn 45 % vom Nettoumsatz = Umsatz minus 10% Umsatzsteuer) ausbezahlt wird. 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](#)). In den Niederschriften vom 2.4.2013 (Name) und vom 15.4.2013 (ER) wurde von den Fahrern angegeben, dass sie einen Verkehrsunfall mit Sachschaden hatten, wobei die Reparatur des Fahrzeugs von Herrn X in Auftrag gegeben worden ist und für sie keine Kosten entstanden sind. Es kann somit das Vorliegen eines Unternehmerrisikos bei den gegenständlich beschäftigten Taxilenkern nicht erblickt werden.

Nach der 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.

Über die Berufung war daher wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Graz, am 5. September 2013