



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, vertreten durch Kanzlei Sommerauer KG, Steuerberatungsgesellschaft, 8010 Graz, Schönaugasse 49, vom 8. Oktober 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 8. September 2004 betreffend die Festsetzung von Lohnsteuer gemäß § 202 BAO für den Zeitraum Jänner bis Juni 2004 und von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) gemäß § 201 BAO, jeweils für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2003 und Jänner bis Juni 2004, entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung von Lohnsteuer gemäß § 202 BAO für den Zeitraum Jänner bis Juni 2004 wird Folge gegeben. Der angefochtene Haftungsbescheid wird aufgehoben.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) gemäß § 201 BAO wird teilweise stattgegeben.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) werden wie folgt neu festgesetzt:

Festsetzung:

Zeitraum	DB	DZ
2003	9.856,28	1.007,53
01-06/2004	3.046,23	297,85

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 8. September 2004 wurde der Berufungswerber (Bw.) für das Jahr 2003 und für den Zeitraum Jänner bis Juni 2004 als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer in Anspruch genommen und diesem der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben. Als Bescheidsbegründung wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung vom 19. August 2004 verwiesen.

Mit dem genannten Bericht wurde festgestellt, eine Gruppe von Taxilenkern sei ab dem Kalenderjahr 2003 als freie Dienstnehmer gemäß § 4 Abs. 4 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz (ASVG) abgerechnet und somit lohnsteuerrechtlich als selbständige Erwerbstätige gemäß § 22 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) behandelt worden. Darüber hinaus sei kein Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abgeführt worden. Gemäß § 47 Abs. 2 EStG liege ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Dies sei der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehe oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei. Das Dienstverhältnis stelle ein Dauerschuldverhältnis dar, bei dem sich der Arbeitnehmer grundsätzlich zur persönlichen Erbringung der Arbeitsleistung verpflichte. Den Befragungen der freien Dienstnehmer zufolge sei dieser Personenkreis derart in den Organismus des Unternehmens eingegliedert, dass ein Dienstverhältnis gemäß § 4 Abs. 2 ASVG und § 47 Abs. 2 EStG bestehe. Für diese Gruppe von Taxilenkern habe daher eine Nachbelastung an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu erfolgen.

Die Berufung vom 8. Oktober 2004 richtete sich gegen den Haftungsbescheid für den Zeitraum Jänner bis Juni 2004 und gegen die Abgabenbescheide. Der Bw., zum damaligen Zeitpunkt vertreten durch Gert Sommerauer, Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder, brachte vor, es habe sich tatsächlich um ein freies Dienstverhältnis gehandelt. Eigenes wirtschaftliches und rechtliches Risiko, Weisungsfreiheit, freie Wahl der Arbeitszeit, des Arbeitsorts und des Standplatzes, Ablehnung von Fahrten sowie das jederzeitige Vertretungsrecht seien vertraglich von beiden Vertragsparteien schriftlich festgehalten und

auch tatsächlich ausgeübt worden. Dies gehe auch aus den Befragungen der Dienstnehmer hervor. Diese Darstellungen würden auch den persönlichen Erfahrungen des Bw. entsprechen; dies sei auch bei anderen Überprüfungen, wo der Sachverhalt gleich gelagert gewesen sei, von den Prüfern als solches anerkannt worden. Der Bw. ersuchte, die Vorschreibung zur Gänze zu stornieren.

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sei auch das pauschalierte Trinkgeld einbezogen worden. Sollte der Berufung betreffend die Anerkennung der freien Dienstnehmer nicht stattgegeben werden, wird um Berichtigung dieses Fehlers ersucht.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 5. August 2009 wurde der Berufung teilweise stattgegeben. In der Begründung wurde ausgeführt, aufgrund der vorliegenden Fakten sei die Erfüllung der maßgebenden Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses erkennbar. Ein nach dem Umsatz bemessenes Entgelt zeige kein Unternehmerwagnis auf. Eine Vertretung habe nicht stattgefunden. Die Vorschreibung sei dahingehend abzuändern gewesen, als das pauschalierte Trinkgeld nicht der Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag hinzuzurechnen sei.

Mit Schreiben vom 17. September 2009 stellte der Bw., nunmehr vertreten durch die Kanzlei Sommerauer KG, Steuerberatungsgesellschaft, den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufgrund des Verwaltungsverfahrens und der darin durchgeführten Ermittlungen steht folgender Sachverhalt fest:

Der Bw. hat im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Taxilenker als Dienstnehmer und als freie Dienstnehmer beschäftigt. Die als freie Dienstnehmer beschäftigten Taxilenker hatten ihren Dienst laut Dienstplan zu verrichten. Dieser wurde aufgrund der zwischen dem Bw. und den Dienstnehmern getroffenen Vereinbarungen (z.B. jeden Samstag in der Zeit von 06:00 bis 18:00 Uhr zu arbeiten, „nur Samstags zu arbeiten“ oder ein bis zwei/fünf Tage in der Woche zirka acht Stunden zu arbeiten) erstellt. Der Bw. erteilte die Aufträge, wann und wo die Taxilenker ihre Tätigkeit auszuüben hatten. Die vorgesehenen Dienstzeiten waren grundsätzlich einzuhalten, bei geringem Geschäftsgang konnte die vorgesehene Dienstzeit früher beendet werden. Im Falle einer Änderung der Dienstzeit war dies dem Bw. mitzuteilen. Die Fahrzeuge wurden den Taxilenkern vom Bw. zur Verfügung gestellt, diese wurden auch von anderen Kollegen verwendet. Die Fahrzeuge waren grundsätzlich am Unternehmenssitz

zu übernehmen und zu übergeben. Es bestand keine Möglichkeit, mit den Fahrzeugen die Fahrtstrecke Wohnung – Arbeitsstätte zurückzulegen. Ebenso wenig durften sonstige Fahrten mit den zur Verfügung gestellten Fahrzeugen zurückgelegt werden. Die Fahrzeuge wurden nicht auf Rechnung und Gefahr der Taxilenker betrieben, die Betriebskosten hat der Bw. getragen, ebenso wenig war von den Lenkern ein anderweitiges Unternehmerrisiko zu tragen. Die Entlohnung erfolgte umsatzbezogen, der Großteil des Umsatzes (rund 60%) war von den Taxilenkern an den Bw. abzuliefern. Den Taxilenkern war es nicht gestattet, Verträge mit anderen Auftraggebern abzuschließen. Im Falle einer Verhinderung war dies dem Bw. mitzuteilen, entweder blieb das Auto stehen oder der Bw. organisierte einen Ersatzlenker. Die Fahrzeuge waren an eine Funkleitzentrale und an das CPS-System angeschlossen. Somit war es der Funkleitzentrale und dem Bw. möglich, den Standort und sämtliche Fahrtbewegungen nachzuvollziehen. Es bestand die Möglichkeit, den Transport von nicht (mehr) transportablen Gästen oder von solchen aus gewissen Lokalen abzulehnen. In der betrieblichen Abwicklung machte es keinen Unterschied, ob es sich beim jeweiligen Taxilenker um einen Dienstnehmer oder um einen freien Dienstnehmer handelte.

Gemäß dem im Abgabungsverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des VwGH, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zuletzt VwGH 17.12.2009, 2009/16/0197). Unter Berücksichtigung der übereinstimmenden Aussagen der einvernommenen Taxilenker steht für den Unabhängigen Finanzsenat der vorstehende Sachverhalt fest. Die Vorbringen des Bw. vermochten nicht zu überzeugen, zumal das Tragen eines eigenen wirtschaftlichen und rechtlichen Risikos weder näher spezifiziert wurde, noch durch Nachweise belegt werden konnte. Der Einwand betreffend die freie Wahl der Arbeitszeit vermag die Aussagen der Taxilenker nicht erschüttern, zumal alle vernommenen Personen angegeben haben, es habe einen Dienstplan gegeben, welcher aufgrund der grundsätzlichen individuellen Wünsche der Taxilenker erstellt worden sei (zum Beispiel nur Samstags zu fahren). Ebenso wenig mag das Vorbringen, es habe ein „*jederzeitiges Vertretungsrecht und vieles mehr*“ gegeben, den Aussagen der Taxilenker nicht entgegen treten. Entscheidend sind nicht etwaig getroffene Vereinbarungen, sondern die tatsächlichen Gegebenheiten.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Ziffer 2 EStG (§ 41 Abs. 2 FLAG).

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Ziffer 1 lit. a) und b) EStG sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Ziffer 2 EStG.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1988; als Bemessungsgrundlage gilt die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 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.

Die Definition des § 47 Abs. 2 EStG ist 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 (*Fellner in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III C §47 Tz 4.3). Für die Beurteilung der Frage, ob ein Dienstverhältnis besteht, kommt es nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung (Dienstvertrag, freier Dienstvertrag, Werkvertrag, etc.) an. Es genügt, wenn die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem „Tatbild“ des § 47 Abs. 2 EStG entspricht (VwGH 23.3.1983, 82/13/0063).

Ein Dienstverhältnis liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 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. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbstständigen und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien, wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos, Bedacht zu nehmen (VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis ist daher stets das Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH 1.12.1992, 88/14/0115).

Bezüglich der Weisungsgebundenheit ist grundsätzlich zwischen den persönlichen Weisungen einerseits und den sachlichen Weisungen andererseits zu unterscheiden. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet. Der Arbeitnehmer

verspricht nicht die Ausführung einzelner Arbeiten, sondern stellt seine Arbeitskraft zur Verfügung. Das Fehlen einer generellen Vertretungsmöglichkeit und das Organisieren einer Vertretung im Falle einer Verhinderung durch den Bw. selbst sprechen für eine persönliche Weisungsgebundenheit. Der Umstand der freien Wahl des Standplatzes und die Möglichkeit, einzelne Fahrten abzulehnen, sind unter dem Gesichtspunkt der üblichen Gestaltungsweise des Taxigewerbes zu sehen. Insbesondere im Hinblick auf das umsatzabhängige Entgelt werden von Taxilenkern solche Standplätze aufgesucht, an denen sich bessere Umsatzchancen ergeben. Die Ablehnungsmöglichkeit einzelner Fahrten spricht nicht gegen eine persönliche Weisungsgebundenheit. Diese ist vielmehr unter dem Blickwinkel der Vermeidung von Unannehmlichkeiten zu sehen und liegt nicht nur im Interesse des Taxilenkers, sondern auch in dem des Bw. Der Umstand, dass es nicht gestattet war, mit anderen Auftraggebern Verträge abzuschließen, spricht auch für eine persönliche Weisungsgebundenheit der Taxilenker. Eine solche lässt sich auch aus der Kontrollunterworfenheit der Lenker ableiten. Diese hatten den Großteil des Fuhrlohnes an den Bw. abzuliefern. Über die Höhe des Umsatzes und über die technische Möglichkeit, den Standplatz und die Fahrten der Lenker jederzeit kontrollieren zu können, konnte der Bw. die Arbeit der Taxilenker überwachen. Die Fahrer hatten ihren Dienst einem Dienstplan entsprechend zu versehen. Auch wenn bei der Erstellung eines solchen die besonderen Wünsche der Taxilenker Berücksichtigung gefunden haben, so ändert dies nichts daran, dass sich diese an den erstellten Dienstplan zu halten hatten, zumal ihnen nur zu den im Dienstplan vorgesehenen Zeiten Fahrzeuge zur Verfügung standen. Selbst ein kurzfristiges einvernehmliches Vereinbaren der Arbeitszeit würde nicht entscheidend für die Selbstständigkeit der betroffenen Taxilenker sprechen (vgl. VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

Den Taxilenkern wurden die Fahrzeuge, welche nicht für private Zwecke verwendet werden durften, vom Bw. – dem Dienstplan entsprechend - zur Verfügung gestellt. Die Bereitstellung der Fahrzeuge, das Vorliegen eines Dienstplanes und die Benützung des jeweiligen Fahrzeuges durch verschiedene Taxilenker sprechen für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung der Taxilenker in den Betrieb des Bw. (VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200). Dass der Bw. nicht die einzelnen Fahrten oder die Standplätze für die Taxilenker vorschreibt, liegt an der speziellen Art der Dienstleistung, den Kundenwünschen entsprechende Fahrten vorzunehmen. Dies ist daher nicht geeignet, für die überwiegende Selbstständigkeit der Tätigkeit zu sprechen (vgl. VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163).

Das für eine selbstständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163). Die Taxilenker

benutzten die Fahrzeuge des Bw., die Kosten für die Wartung und sämtliche laufenden Betriebskosten des Fahrzeuges wurden vom Bw. getragen. Ein wesentlicher Teil der vom Taxilenker erzielten Einnahmen war an diesen abzuführen. Diesem kam auf diese Weise unmittelbar der wirtschaftliche Erfolg der Tätigkeit des jeweiligen Taxilenkers zugute. Alleine die Möglichkeit, die Höhe der Einnahmen durch entsprechende Leistungen zu beeinflussen, bedingt noch kein Unternehmerwagnis, wenn der jeweilige Taxilenker nicht auch die mit der Leistungserbringung verbundenen Kosten tragen muss. Nicht jede ausschließlich am Erfolg orientierte Entlohnung begründet ein Unternehmerwagnis (*Doralt*, EStG⁶ §47 Rz 60).

Unter Berücksichtigung der vorrangig zu prüfenden Kriterien (Weisungsgebundenheit und Eingliederung), im Hinblick auf die Besonderheiten der Dienstleistungen und unter Beachtung des Umstandes, dass es betreffend Weisungen, Anordnungen, Eingliederung in das Unternehmen, etc. keinen Unterschied machte, ob es sich bei den Taxilenkern um Dienstnehmer oder um freie Dienstnehmer handelte, steht fest, dass die ausgeübte Tätigkeit der als freie Dienstnehmer beschäftigten Taxilenker in ihrer äußeren Erscheinungsform dem „Tatbild“ des § 47 Abs. 2 EStG entspricht. Darüber hinaus spricht auch das Fehlen eines Unternehmerrisikos für ein Dienstverhältnis im Sinne der genannten Bestimmung.

Dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterliegt die Summe der Arbeitslöhne mit Ausnahme der nach § 3 Abs. 1 Ziffer 16a EStG befreiten Trinkgelder. Es war daher eine diesbezügliche Neuberechnung vorzunehmen. Änderungen gegenüber der Berufungsvorentscheidung ergeben sich insofern, als bei der Neuberechnung Rechenfehler und die Gelder für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum Berücksichtigung fanden.

Mit dem angefochtenen Haftungsbescheid wurde (pauschal) Lohnsteuer für die von Herrn AA vereinnahmten Beträge vorgeschrieben. Die der Abgabeberechnung zugrunde gelegten Beträge sind in der Mitteilung gemäß § 109a EStG enthalten. Für diese Einkünfte erfolgte mit Bescheid vom 30. Jänner 2006 die Verschreibung der Einkommensteuer. Für den Unabhängigen Finanzsenat besteht kein Grund, den Bw. als Arbeitgeber (weiterhin) in Anspruch zu nehmen. Da dem Haftungsbescheid nunmehr jede Grundlage fehlt, war dieser aufzuheben.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Neuberechnung:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage in Euro	Abgabe	Satz in %	Betrag in €
2003	219.028,47	DB	4,5	9.856,28

2003	219.028,47	DZ	0,46%	1.007,53
01-06/2004	67.694,06	DB	4,5%	3.046,23
01-06/2004	67.694,06	DZ	0,44%	297,85

Gegenüberstellung:

Zeitraum	Abgabe	Festsetzung lt. Bescheid vom 8.9.2004 in Euro	Neufestsetzung in Euro	Guthaben
2003	DB	9.955,96	9.856,28	99,68
2003	DZ	1.017,72	1.007,53	10,19
01-06/2004	DB	3.095,07	3.046,23	48,84
01-06/2004	DZ	302,54	297,85	4,69
01-06/2004	Lohnsteuer	1.231,62	0,00	1.231,62

Graz, am 21. Juni 2010