



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Y, 3910 Böhmhof 14, vertreten durch Correcta Lang u. Co. Steuerberatung GmbH, 3910 Zwettl, Hamerlingstraße 2A, gegen die Bescheide des Finanzamtes Zwettl vom 23. Juli 2002 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DZ), StNr. xyz, für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. März 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. betreibt ein Transportunternehmen. Strittig ist, ob die für den Bw. als LKW-Lenker Beschäftigten diese Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 ausgeübt haben?

1. Verfahrensablauf

Im Zuge einer bei dem Berufungswerber (Bw.) durchgeführten Lohnsteuerprüfung traf das Prüfungsorgan – neben hier nicht strittigen - folgende Feststellungen:

„Der Bw. beschäftigte im Prüfungszeitraum Personen mit Werkvertrag für das Lenken von Kraftfahrzeugen im Zuge von Werkverträgen. Die Bezüge werden anlässlich der Lohnsteuerprüfung als Bezüge von nichtselbständiger Arbeit zur Nachversteuerung gebracht.“

Dieser Punkt betraf die beiden LKW-Lenker A und B.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfungsorgans und setzte mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 23.7.2002 je für den Prüfungszeitraum 01/1997-12/2001 und für den Prüfungszeitraum 1/2002–3/2002 die sich aus der Nachversteuerung ergebenden Nachforderungen Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fest. Als Begründung zu den Bescheiden führte das Finanzamt auszugsweise an:

„DerBw.....beschäftigte im Prüfungszeitraum Personen für das Lenken von Kraftfahrzeugen im Rahmen von Werkverträgen. Die Werkvertragsnehmer Herr A und Herr B hatten für die Tätigkeit von der Bezirkshauptmannschaft.... Gewerbescheine gelöst (Gewerbe: Lenken von Kraftfahrzeugen im Zuge von Werkverträgen).

Laut Niederschrift mit Herren B und A üben (übten) sie bei dem Auftraggeber die Tätigkeit als selbständiger Kraftfahrer mit Gewerbeanmeldung aus. Die Werkvertragsnehmer erhalten vom....Bw.... das nötige Kraftfahrzeug unentgeltlich für die Transporte bereitgestellt. Die Werkvertragsnehmer haben keine Betriebskosten (z.B. Versicherungen, keine Tankkosten, keine Straßenbenützungsabgaben) für diese Transporte zu tragen. Der....Bw.... organisiert die Fahrtstrecke und die Routen für die Werkvertragsnehmer. Die Werkvertragsnehmer erhalten (erhielten) vom....Bw.....eine wöchentlich gleich bleibende Entlohnung ausgezahlt. Ebenso wurde im Werkvertrag eine Kündigungsfrist vereinbart. Die Fahrzeugpapiere (Schlüssel des KFZ vom....Bw....die Tachographscheiben) werden über das Wochenende bei dem Fahrzeugbesitzer....dem Bw....hinterlegt...Die Werkvertragsinhalte widersprechen sich teilweise mit den eigenen Angaben und Feststellungen zwischen tatsächlicher Tätigkeit und dem Arbeitsablauf gegenüber den schriftlichen Werkvertragsvereinbarungen. Die Herren B und A müssen laut Werkverträgen ein eigenes wirtschaftliches Risiko erfüllen, obwohl laut Niederschriftder Bw....als Werkvertragsgeber organisiert, keine Haftungsgarantien der Werkvertragsnehmer vorlagen, bzw. überhaupt nicht vorgelegt werden mussten. Die zu transportierenden Ware wurde versichert – aber nicht durch die Werkvertragsnehmer, sodass kein erkennbares Risiko für die Herren B und A bestand. Ebenso erhalten (erhielten) die Werkvertragsnehmer durch telefonische Rücksprache mitdem Bw.... die laufenden aktuellen Anweisungen während des Transportes.

Nach Meinung der Finanzbehörde wird eine Tätigkeit in persönlicher Abhängigkeit nicht dadurch zu einer selbständigen Tätigkeit in Erfüllung des Werkvertrages, auch wenn sich die Person einen Gewerbeschein erwirbt.Dass der Fahrer Verwaltungsstrafen selbst zu tragen hätte, entspricht auch der Rechtsfolge, wenn ein Kraftfahrer als Dienstnehmer beschäftigt wird, sodass daraus kein Argument für das Vorliegen eines Werkvertrages abgeleitet werden kann.

Die Art der Tätigkeit von den Werkvertragsnehmern unterscheidet (unterschied) sich in keinem wesentlichen Punkt von der Tätigkeit jener Lenker, die bei....dem Bw.... in einem Dienstverhältnis beschäftigt sind. Die Lenker B und A hatten ebenso wie die LKW-Lenker im Dienstverhältnis des Unternehmers entsprechend den Anordnungen des....Bw.... Arbeiten auszuführen und zwar unter Einhaltung der vorgegebenen Routen und Termine. Die Werkvertragsnehmer arbeiteten von Montag bis Freitag und hatten das Wochenende ebenso frei wie andere Dienstnehmer ...des Bw.... ".

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben.

Eingewendet wurde, dass die zwei tschechischen Transporteure aufgrund eines österreichischen Gewerbescheines Transportleistungen für den Bw. mit den Fahrzeugen der

Bw. selbständig durchgeführt hätten. Soweit bekannt, seien diese Gewerbescheine zwischenzeitlich aberkannt worden, jedoch hätten die beiden tschechischen Transporteure dagegen Rechtsmittel eingelegt. Die beiden Transporteure könnten von sich aus Fahraufträge ablehnen, was in der Vergangenheit auch einige Male der Fall gewesen sei, weiters seien sie nicht weisungsgebunden. Sie bekämen vielmehr unabhängig vom Zeitaufwand für die Erfüllung einer Aufgabe ein vereinbartes Wochenhonorar von ATS 6.000,00. Es bestehe kein Anspruch auf Reisekostenvergütung, was bei angestellten Dienstnehmern aufgrund des Kollektivvertrages zwingende Notwendigkeit wäre. Weiters hätten sie die Einkommensteuer und die Beiträge an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft aus ihrem Werkvertragshonorar selbst zu bezahlen und es gäbe keinerlei Anspruch auf Sonderzahlungen, Urlaub oder Krankengeld. In Fachkreisen sei bekannt, dass dieser Sachverhalt nicht nur bei der Bw. gegeben sei, sondern bei einer größeren Anzahl von Transportunternehmen derartige Gestaltungsmöglichkeiten in der Vergangenheit gewählt worden seien. Der Bw. regte an, mit der Entscheidung zuzuwarten, bis gleichartige Fälle zur Entscheidung gelangt wären.

2. Sachverhalt

2.1. Erhobener Sachverhalt

Beweis wurde erhoben durch Einsicht in den Lohnsteuerprüfungsakt und Arbeitsbogen über die Lohnsteuerprüfung Auftragsbuch xxx, dort einliegend in die Werkverträge und Gewerbescheine der beiden LKW-Lenker.

Für Herrn A wurde am 12.1.2001 der Gewerbeschein für das Gewerbe „Lenken von Kraftfahrzeugen im Zuge von Werkverträgen“ ausgestellt. Tag der Gewerbeanmeldung war der 2.8.2000. Für Herrn B wurde ebenfalls der Gewerbeschein für das Gewerbe „Lenken von Kraftfahrzeugen im Zuge von Werkverträgen“ ausgestellt. Tag der Gewerbeanmeldung war der 18.9.2000.

Der Werkvertrag des Bw. jeweils mit Herrn B vom 12.10.2001 und Herrn A vom 6.9.2001 (in eckiger Klammer [...]) lauten auszugsweise:

„Werkvertragsgegenstand/Vereinbarte Leistung: Lenken von Kraftfahrzeugen im Rahmen von Werkverträgen, Lenken des Sattelzuges 1111 samt dazugehörigen Sattelanhänger, Leistungszeitraum ab 12.10.2001 [6.9.2001] bis auf Widerruf.

Durchführung der Leistung: Der Werkvertragsnehmer ist dem Auftraggeber bei der Erfüllung der Leistung nicht im Einzelnen weisungsgebunden. Er erfüllt die vereinbarte Aufgabe vielmehr auf eigenes wirtschaftliches Risiko nach eigener Sachkenntnis.

Insbesondere ist er nicht organisatorisch in den Betrieb oder den Betriebsablauf eingebunden und auch nicht persönlich oder wirtschaftlich vom Auftraggeber abhängig. Der

Werkvertragsnehmer ist berechtigt, die vereinbarten Leistungen jederzeit und ohne vorherige Rücksprache mit dem Auftraggeber auch mit eigenem Personal oder von einer geeigneten und dazu berechtigten Vertretung auf seine eigene Rechnung und Gefahr zu erbringen bzw. erbringen zu lassen. Er ist nicht persönlich leistungs verpflichtet. Der Werkvertragsnehmer verpflichtet sich, die vereinbarte Leistung nach bestem Können und unter Einhaltung größtmöglicher Sorgfaltspflicht auszuführen bzw. ausführen zu lassen. Bei Beauftragung von Subunternehmern bleibt der Werkvertragsnehmer dem Auftraggeber für die Erfüllung des Werkes haftbar. Das vereinbarte Entgelt erhöht sich in keinem Fall. Der Werkvertragsnehmer verpflichtet sich, den Auftraggeber hinsichtlich allfälliger aus diesem Werkvertrag resultierenden Forderungen seiner Subunternehmer oder Mitarbeiter schad- und klaglos zu halten. Der Auftraggeber verpflichtet sich, dem Auftragnehmer durch alle geeigneten und im Einzelfall angebrachten Maßnahmen die Erfüllung des Werkes zu ermöglichen und zu erleichtern. Insbesondere wird dem Werkvertragsnehmer ein LKW-Zug von Seiten des Auftraggebers zur Verfügung gestellt.

Honorar/Entgelt: ATS 6.000,- pro Arbeitswoche. USt wird nicht in Rechnung gestellt. Eine Nachfakturierung der USt ist unzulässig und wird nicht akzeptiert. Die Rechnung ist sofort nach Rechnungslegung ohne Abzug zahlbar. Sozialversicherung und Einkommensteuer bezahlt der Auftragnehmer selbst. Kündigungszeit: 1 Woche."

Herrn B und Herrn A stellten dem Bw. wöchentlich eine Rechnung mit folgendem Inhalt aus:

„Rechnung Nr. 12/2001 [Rechnung Nr. 36/2001]: Woche 42/2001 Für das Lenken eines Sattelzuges von Österreich nach Deutschland und wieder zurück nach Österreich: ATS 6.000,-. In diesem Betrag ist keine Mehrwertsteuer enthalten."

Im Rahmen der Lohnsteuerprüfung überreichte der Bw. über Vorhalt vom 12. Mai 2002 auszugsweise folgende Antworten:

Die beiden LKW-Lenker besorgen „wöchentlich eine Fracht nach Norddeutschland. 2. Es wird keine Route eingeteilt, es wird nur die Abladeadresse mitgeteilt. 3. Aufträge übernimmt....der Bw....und gibt diese an die Werkvertragsunternehmer weiter. 4. Fahrzeuge werden zur Verfügung gestellt. 5. Betriebskosten trägt der....Bw....6. Die Werkvertragsnehmer haben alle Strafen selbst zu tragen, die sich aus Verstößen gegen die Straßenverkehrsordnung ergeben. 7. Die Werkvertragsnehmer machen keine Termintouren, sondern nur solche Fahrten, wo freie Zeiteinteilung möglich ist. Bis dato hat sich kein Haftungsfall ergeben. 8. Für Schäden aus einem Verkehrsunfall aus Verschulden des Werkvertragsnehmers haftet dieser. Die transportierte Ware ist versichert. 9. Es ist schon vorgekommen, dass ein Werkvertragsnehmer in einer Woche keine Tätigkeit geleistet hat. Vereinbarungsgemäß hat er dies eine Woche vorher gemeldet. 10. Kündigungsfrist ist notwendig, damit nicht Aufträge hereingenommen werden, die dann nicht besorgt werden können. 11. Laut Vereinbarung im Werkvertrag besteht Vertretungsmöglichkeit. 12. Die Schlüssel der Fahrzeuge haben die Werkvertragsnehmer....Der Bw.... hat Reserveschlüssel. Für die Fahrzeug- und Transportpapiere gibt es für jedes Fahrzeug einen eigenen Koffer, der sich entweder im Fahrzeug befindet oder in Verwahrung des Fahrers, z.B. wenn dieser Frachtpapiere auszufertigen hat. 13. Zum Unterschied der angestellten Dienstnehmer, die mehrere Abladestellen und Zeitvorgaben haben, haben Werkvertragsnehmer regelmäßig nur eine Abladestelle und keine Zeitvorgabe. Seitens der Werkvertragsnehmer besteht kein Anspruch auf weiteres Entgelt, wenn Zeitüberschreitung eintreten. Bei Dienstnehmern kommen in diesem Fall Mehr- bzw. Überstunden zum Tragen...."

Am 17. Mai 2002 wurde jeweils mit Herrn B und Herrn A in Gegenwart des Vertreters des Bw. eine Niederschrift aufgenommen. Den beiden LKW-Lenkern wurden dieselben Fragen

(hervorgehoben) gestellt. Die Antworten von Herrn A soweit nicht gleich wie bei Herrn B , wurden in eckiger Klammer gesetzt. Auszugsweise Wiedergabe:

„....Wer teilt die Routen und die Fahrtstrecken für Sie ein?

Ich bekomme das Kraftfahrzeug vom....Bw....genauso erhalte ich die Fahrtstrecke und die Routen vom....Bw....vorgegeben.

Müssen Sie für das Kraftfahrzeug....dem Bw.... als Fahrzeugbesitzer irgend welche Betriebskosten, Mieten etc. zahlen?

....der Bw....stellt das Auto in vollem Umfang zur Verfügung (inkl. Tanken, Strassensteuer, etc.). Ich habe keine Betriebskosten zu tragen.

Sind Sie für das Risiko der transportierten Ware versichert oder müssen Sie....dem Bw.... irgendwelche Garantien geben, wenn, sollte ein Schaden an den transportierten Waren oder an dem Kraftfahrzeug durch Ihr Verschulden verursacht werden?

Durch die Frachtpapiere sind die Waren versichert. Ich brauche keine Frachtversicherung oder Kraftfahrzeugversicherung zahlen oder abschließen. Sollte ein Schaden verursacht werden, muss ich haften, sofern dies nicht von der Versicherung abgedeckt ist (Frachtversicherung).

Welche Haftungsgarantien gibt es von Ihnen (Bankgarantien, schriftliche Verträge etc.)?

Eine Sicherheit von mir gibt es fürden Bw.... nicht, genau so wenig gab es diese bei Fa. C aus D nicht, wo ich auch selbständig als Kraftfahrer tätig war.

[Eine Sicherheit von mir gibt es fürden Bw.... nicht, genau so wenig gab es diese für die Fa. E aus Zwettl und Fa. F aus Großreichenbach nicht, wo ich auch selbständig als Kraftfahrer tätig war.]

Welche Entlohnung erhalten Sie vomBw....?

Ich erhalte wöchentlich ATS 6.000,00 (ab Jänner 2002 Euro 440,00 wöchentlich) deshalb immer gleich, da ich immer die gleiche Route fahre. Bei der Fa. C war die Bezahlung anders, da ich immer verschiedene Routen fuhr und daher verschieden bezahlt wurde.

[Bei der Fa. E und Fa. F war die Bezahlung anders, da ich immer verschiedene Routen fuhr und daher verschieden bezahlt wurde.]

Warum wurde bei Werkvertragsabschluss als selbständiger Kraftfahrer eine Kündigungsfrist vereinbart?

Kündigungsfrist deshalb, dass ich den Auftraggeber zeitgerecht sagen kann, dass ich diese Tour nicht mehr fahre.

Wo werden die Fahrzeugpapiere, Schlüssel des Kraftfahrzeuges des....Bw....Tachographscheiben etc. aufbewahrt?

Im Fahrzeugkoffer des Kraftfahrzeuges des....Bw....werden Fahrzeugpapiere, Tachographscheiben aufbewahrt. Diesen Koffer lasse ich meistens im LKW des....Bw...., die Schlüssel bleiben über das Wochenende bei dem....Bw....

Was stellen Sie dem....Bw.... als Werkvertragsnehmer zur Verfügung?

Dass die Ware ordnungsgemäß transportiert wird. Vertreten durch eine andere Person bin ich bis jetzt nicht worden.

Stehen Sie unter der Transportzeit (Lieferzeit) mit dem....Bw.... in Verbindung (telefonisch)?

Ja, ich erhalte durch die telefonische Rücksprache die aktuelle Anweisung, wenn sollte ich auf der Route ohne Lieferware sein, versucht der....Bw.... für uns eine neue Lieferware zu organisieren (zusätzliche Aufträge für die Zurückladung). Sollte es ein Mehraufwand für mich sein, habe ich das Recht dies abzulehnen, da der Erstauftrag (beginnend an einen Montag) bereits vorgegeben ist und daher dies mehr Zeitaufwand erfordern würde.

Haben Sie schon solche Aufträge abgelehnt, wenn der....Bw....Sie anfragt, weitere Aufträge während der Woche für Sie zu ordern und warum?

Da ich meine Ruhepausen einhalten muss, und daher keine Zeit für weitere Aufträge hatte.

Erhalten Sie mehr Entschädigung als ATS 6.000,00 wenn Sie mehr arbeiten (mehr Aufträge) oder wird Ihnen die Entschädigung von ATS 6.000,00 vermindert wenn Sie weniger in der Woche arbeiten (weniger Aufträge)?

Ich erhalte immer die gleiche Entlohnung, egal wie viele Stunden ich für diese Fahrten benötige...."

2.2. Darstellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes

Der Bw. betrieb im entscheidungsrelevanten Zeitraum ein Transportunternehmen. Beginnend mit September 2001 hat der Bw. mit den beiden tschechischen LKW-Lenkern B und Herrn A die oa. Werkverträge vom 6.9.2001 und 12.10. 2001 abgeschlossen. Gegenstand des Werkvertrages ist das Lenken von Kraftfahrzeugen, wobei den Lenkern von Seiten des Bw. jeweils ein bestimmter LKW-Zug zur Verfügung gestellt wird. Die Werkverträge wurden „Leistungszeitraum ab[Werkvertragsdatum]....bis auf Widerruf“ abgeschlossen. Die Kündigungszeit beträgt eine Woche.

Die LKW-Lenker konnten sich laut Werkvertrag vertreten lassen, tatsächlich wurde davon kein Gebrauch gemacht. Weiters wurde festgehalten, dass die Lenker im Einzelnen nicht weisungsgebunden sind und sie die Sozialversicherung und Einkommensteuer selbst tragen.

Die Entlohnung erfolgte pro Woche mit ATS 6.000,00 und nach der Euroumstellung mit 440 Euro, die beiden Lenker stellten dem Bw. wöchentlich eine Rechnung „für das Lenken eines Sattelzuges von Österreich nach Deutschland und wieder zurück ATS 6.000,00“ aus, wobei sie immer die gleiche Entlohnung erhielten, egal, wie viele Stunden sie für diese Fahrten benötigten. Sollte der LKW auf der Route ohne Lieferware sein, versuchte der Bw. eine neue Lieferware zu organisieren. Da der „Erstauftrag“ beginnend am Montag bereits vorgegeben war, hatten die Lenker das Recht, im Falle eines Mehraufwandes für zusätzliche Aufträge hinsichtlich Zurückladung, abzulehnen. Sie haben schon solche Aufträge abgelehnt, da sie ihre Ruhepausen einhalten mussten und keine Zeit für weitere Aufträge hatten.

Die Fahrtstrecke und die Routen wurden vom Bw. vorgegeben. Unter der Transportzeit standen die LKW-Lenker mit dem Bw. in telefonischer Verbindung, vor allem hinsichtlich zusätzlicher Aufträge für die Zurückladung.

Die beiden LKW-Lenker erhielten die Lastkraftwagen in vollem Umfang inklusive Tanken, entrichteter Straßenbenützungsabgabe etc., und sie hatten keine Betriebskosten zu tragen. Die transportierte Ware wurde zwar versichert, aber nicht von den beiden Lenkern, die keine Frachtversicherung oder Kraftfahrzeugversicherung abschließen oder zahlen mussten. Eine Haftung traf sie nach ihrer Aussage nur dann, wenn ein verursachter Schaden nicht von der Frachtversicherung abgedeckt war. Die beiden LKW-Lenker mussten als Werkvertragsnehmer gegenüber dem Bw. keine Haftungsgarantien (weder Bankgarantien noch schriftliche Verträge) abgeben. Die Fahrzeugpapiere und Tachographscheiben wurden immer im Fahrzeugkoffer des Kraftfahrzeuges des Bw. aufbewahrt, der meistens von den Lenkern im LKW gelassen wurde. Die Schlüssel der LKW verblieben über das Wochenende bei dem Bw., der Bw. hatte immer einen Reserveschlüssel.

Über die Berufung wurde erwogen:

3. Rechtliche Würdigung

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a erster Satz EStG 1988 Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

§ 47 Abs. 1 und 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 in der anzuwendenden Fassung lauten auszugsweise: Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn iS des § 25 auszahlt. 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.

Den Dienstgeberbeitrag haben nach § 41 Abs. 1 erster Halbsatz FLAG alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Dienstnehmer sind gemäß § 41 Abs. 2 erster Halbsatz FLAG Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des 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.

Als Wesensmerkmale des Dienstvertrages sind somit das Vorliegen eines Dauerschuldverhältnisses, die persönliche Leistungserbringung und persönliche Abhängigkeit (durch die Leitungs- und Verfügungsmacht des Arbeitgebers) anzusehen (*Blasina*, Dienstnehmer – Freier Dienstnehmer – Selbständiger. Begriffe und Abgrenzungen im Sozialversicherungs- und Steuerrecht, 18). Ein Dienstverhältnis liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft - und somit nicht ein fertiges Produkt seiner Arbeit - schuldet. Dazu muss der Arbeitnehmer „unter der Leitung des Arbeitgebers stehen oder im geschäftlichen Organismus eingegliedert und dessen Weisungen zu folgen verpflichtet“ sein. Die Stärke des geforderten Weisungsrechtes ist abhängig von der Art der Tätigkeit. Andererseits hat nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmerschaft einer natürlichen Person zur Folge. Auch ein Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, ist in der Regel verpflichtet, Weisungen des Auftraggebers bezüglich der Tätigkeiten einzuhalten, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Entscheidend bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, ist das Gesamtbild der Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (*Doralt*, Einkommensteuer, Kommentar, Bd. III, zu § 47, Berufungsentscheidung des UFS 30.5.2007, RV/0913-W/06).

Bei Untersuchung des Gesamtbildes der Tätigkeit kommt es auf die tatsächlich verwirklichten Vereinbarungen an (VwGH 31.3.2005, 2000/15/0127).

Im gegenständlichen Fall schloss der Bw. mit den beiden genannten Personen „Werkverträge mit der vereinbarten Leistung „Lenken von Kraftfahrzeugen im Rahmen von Werkverträgen, Lenken des Sattelzuges“ ab.

3.1. Vertrag und Art der Tätigkeit

Vorerst ist zu bemerken, dass die Verträge zwar ausdrücklich als Werkverträge bezeichnet wurden, jedoch kommt es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für das Bestehen eines Dienstverhältnisses nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag oder Werkvertrag an, vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071; VwGH 2.7.2002, 2000/14/0148).

Bei der Beurteilung, ob ein Werkvertrag oder 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 Dienstvertrag vor) oder ob er die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernimmt (in diesem Fall liegt Werkvertrag vor), wobei es sich im zuletzt genannten Fall um

eine im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also um eine geschlossene Einheit handeln muss (VwGH 25.4.2007, 2005/08/0162; VwGH 19.1.1999, 96/08/0350). Im gegenständlichen Fall ist Vertragsgegenstand das „Lenken von Kraftfahrzeugen im Rahmen von Werkverträgen, Lenken des Sattelzuges samt dazugehörigem Sattelanhänger“. Worin im „Lenken von Kraftfahrzeugen“ ein zu erbringendes „Werk“ bestehen soll, ist nicht ersichtlich, vielmehr spricht schon dieser Wortlaut dafür, dass die LKW-Lenker dem Bw. ihre Arbeitskraft zur Durchführung von Transporten zur Verfügung stellten. Verstärkt wird der Eindruck dadurch, dass es weiter heißt: „Leistungszeitraum ab [Vertragsdatum] bis auf Widerruf.“ Im Vertrag wurde nicht auf den „Erfolg“ abgestellt, sondern von seinem Inhalt her auf unbestimmte Dauer abgeschlossen, in welchem die Arbeitsleistung, das Lenken von Sattelzügen samt Sattelanhänger erbracht werden sollte. Auch die Tatsache, dass die beiden LKW-Lenker nicht nach erteilten Aufträgen, sondern zeitraumbezogen (jeweils für eine Woche) entlohnt worden sind, spricht nach Auffassung des UFS für das Vorliegen von Dienstverhältnissen.

3.2. Weisungsbindung im Organismus des Betriebes und Unternehmerwagnis:

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 19.9.2007, 2007/13/0071).

Im Gegensatz zum sachlichen Weisungsrecht, das auch den Unternehmer trifft, der einen Werkvertrag erfüllt, und das auf den Arbeitserfolg gerichtet ist, fordert das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht 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 23.5.2000, 97/14/0167, VwGH 2.7.2002, 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 Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist also im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen, die sich unter anderem in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers zeigt. (*Blasina*, Dienstnehmer – Freier Dienstnehmer – Selbständiger. Begriffe und Abgrenzungen im Sozialversicherungs- und Steuerrecht, 31-33).

Der Bw. vertritt die Auffassung, dass die beiden LKW-Fahrer nicht weisungsgebunden seien, gibt aber nicht an, worin sich dies manifestiere. Aus den übereinstimmenden Aussagen der beiden LKW-Lenker ergibt sich, dass die Fahrtstrecke und die Routen vom Bw. vorgegeben wurden. Unter der Transportzeit standen die LKW-Fahrer mit dem Bw. in telefonischer Verbindung, vor allem hinsichtlich zusätzlicher Aufträge für die Zurückladung. Der vom Bw. vorgegebene „Erstauftrag“ begann immer Montags – wöchentlich wurde eine Fracht nach Norddeutschland besorgt - , die Schlüssel der LKW verblieben über das Wochenende bei dem Bw. Damit aber war den LKW-Fahrern die Arbeitszeit, nämlich montags bis freitags und der Arbeitsort vorgegeben. Indirekt ist erschließbar, dass sie zur Kommunikation, Telefonat wegen Zurückladung, in der dargestellten Weise verpflichtet waren. 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.

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 28.6.2006, 2002/13/0175). Die LKW-Fahrer haben die LKW samt Frachtpapieren am Betriebsstandort des Bw. übernommen, der Bw. hat den LKW-Fahrern die Abladeadresse sowie die Fahrtrouten vorgegeben, die LKW-Fahrer hatten telefonisch Anweisungen erhalten. Das bedeutet, dass sich Arbeitszeit, Arbeitsort und arbeitsbezogenes Verhalten nach den Bedürfnissen des Bw. gerichtet und sich aus den Erfordernissen seiner 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 des 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 23.5.2000, 97/14/0167).

Die erforderlichen Betriebsmittel (wie Sattelfahrzeuge samt Anhänger, die zu transportierende Ware) wurden den LKW-Fahrern vom Bw. zur Verfügung gestellt. Nach ihren Aussagen erhielten die beiden LKW-Lenker die Lastkraftwagen „in vollem Umfang“ inklusive Tanken,

entrichteter Straßenbenützungsabgabe etc. Die LKW-Fahrer hatten keine Betriebskosten zu tragen und hatten diesbezüglich auch keinerlei finanziellen Aufwendungen zu tragen.

Nach den eigenen Angaben des Bw. hatten die beiden LKW-Lenker wöchentlich eine Fracht nach Norddeutschland zu besorgen, wobei die Aufträge der Bw. übernimmt und diese an sie weiter gibt. Die LKW-Fahrer hatten daher 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.

3.3. Vertretung

Wenn ein Auftragnehmer sich bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen kann und das Bestimmungsrecht darüber nicht dem Auftraggeber zusteht, sondern im Belieben des Auftragnehmers steht, spricht dies grundsätzlich gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (VwGH 18.3.2004, 2000/15/0079; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167).

Laut Werkvertrag hatten die beiden LKW-Lenker zwar Vertretungsmöglichkeit, doch tatsächlich ist dieser Fall nicht eingetreten. Zur Frage der Kündigungsfrist gaben die beiden LKW-Lenker an, dass diese Frist deshalb vereinbart worden sei, um dem Auftraggeber rechtzeitig sagen zu können, dass sie diese Tour nicht mehr fahren. Diese Aussage spricht eher für eine persönliche Bindung an den Arbeitgeber.

3.4. Laufende Lohnfortzahlung:

Sozialleistungen wie Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Absicherung bei Verletzung sind zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses, ihr Fehlen bedeutet aber noch nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft iSd § 47 Abs. 2 EStG nicht schuldet. (*Blasina*, Dienstnehmer – Freier Dienstnehmer – Selbständiger. Begriffe und Abgrenzungen im Sozialversicherungs- und Steuerrecht, 30).

Nach dem Vorbringen des Bw. bestünde kein Anspruch auf Reisekostenvergütung, weiters hätten die beiden LKW-Lenker die Einkommensteuer und die Beiträge an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft selbst zu bezahlen und keinerlei Anspruch auf Sonderzahlungen, Urlaub oder Krankengeld. Im schriftlichen Werkvertrag wurden keine Abreden betreffend Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Absicherung bei Verletzung getroffen. Aus diesem Merkmal allein kann nicht abgeleitet werden, ob es sich um einen Werkvertrag oder Dienstvertrag handelt.

Steuerrechtlich liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn laufend ein angemessenes Entgelt gezahlt wird. (*Blasina*, Dienstnehmer – Freier Dienstnehmer – Selbständiger. Begriffe und Abgrenzungen im Sozialversicherungs- und Steuerrecht, 36).

Im vorliegenden Fall wurde im Werkvertrag ein fixes Entgelt pro Woche von ATS 6.000,00/400 Euro für die Dauer des Werkvertrages vereinbart. Die beiden LKW-Lenker stellten dem Bw. wöchentlich eine Rechnung „für das Lenken eines Sattelzuges von Österreich nach Deutschland und wieder zurück ATS 6.000/400 Euro“ aus. Die beiden LKW-Lenker holten die Lastwagen vom Betriebsort des Bw. „in vollem Umfang“ ab und hatten keine weiteren Aufwendungen zu tragen, sondern nur die Ware nach Norddeutschland mit der bestimmten Abladeadresse zu bringen. Gerade die laufende Zahlung des Entgeltes im Zusammenhang mit dieser Konstellation stellt nach Ansicht des UFS das ausschlagende Moment für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses dar.

4. Zusammenfassung

Der Bw. schloss mit den beiden LKW-Lenkern „Werkverträge“ über das Lenken von Kraftfahrzeugen im Rahmen von Werkverträgen, Lenken eines Sattelzuges samt dazugehörigem Anhänger auf unbestimmte Dauer ab. Auf die Dauer des Werkvertrages erhalten die beiden LKW-Lenker ein fixes Entgelt pro Woche. Die Aufträge übernimmt der Bw. und gibt diese an die LKW-Lenker weiter. Auf die Preisgestaltung und die Akquisition von Kunden haben die beiden LKW-Lenker keinen Einfluss und können die Einnahmen und Ausgabenseite nicht beeinflussen. Die Tätigkeit der LKW-Lenker besteht in der Besorgung einer Fracht nach Norddeutschland, die Route und die Abladeadresse werden vom Bw. vorgegeben, unter dem Transport besteht eine telefonische Verbindung. Das Tanken der Lastkraftwagen, die Straßenbenützungsabgabe etc. werden vom Bw. übernommen, ebenso tragen die beiden LKW-Lenker nicht die Versicherungskosten über den Transport der Waren.

Zusammenfassend lässt sich daher sagen, dass eine persönliche Leistungsverpflichtung der LKW-Lenker bestanden hat, auch wenn eine solche in den „Werkverträgen“ nicht ausdrücklich vereinbart worden war und - im Sinne der dargestellten Rechtsprechung - die eingeräumte Vertretungsmöglichkeit der Beurteilung, dass im gegenständlichen Fall Dienstverhältnisse vorliegen, nicht entgegensteht. Insgesamt überwiegen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im vorliegenden Fall jene Kriterien, die für die Annahme einer unselbständigen Tätigkeit sprechen, nämlich die Unterordnung unter den geschäftlichen Willen des Bw. dadurch, dass Bestimmungsort und Zeitrahmen abgesteckt sind, die beiden LKW-Lenker keinerlei Aufwendungen zu tragen hatten, sowie durch laufende Zahlung eines Entgeltes. Auf die Formulierung des Vertrages kommt es nicht an.

Dass die LKW-Lenker im berufungsgegenständlichen Zeitraum über eine entsprechende Gewerbeberechtigung verfügt haben, 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 19.9.2007, 2007/13/0071).

Der UFS gründete diese Ansicht u.a. auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, mit welchem er im Fall des Lenkens von Kraftfahrzeugen durch LKW-Lenker mit Gewerbeschein deren Dienstnehmereigenschaft – allerdings für Zwecke der Sozialversicherung – bejaht wurde (VwGH 2.4.2008, 2007/08/0038), sowie und auf die UFS-Vorjudikatur (UFS 11.2.2010, RV/0326-W/05; UFS 11.2.2010, RV/2080-W/08).

Aus all diesen Gründen war der Berufung der Erfolg zu versagen.

Wien, am 11. Jänner 2011