



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 31. August 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 18. August 2004 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2002 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Betriebsgegenstand der berufungswerbenden GmbH (in der Folge: Bw.) ist der Güterfernverkehr.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob für die Bw. als LKW-Fahrer Beschäftigte diese Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 ausgeübt haben.

Aus dem der Berufungsbehörde vorliegenden Finanzamtsakt geht hervor, dass die als LKW-Fahrer Beschäftigten (tschechischen und slowakischen Staatsbürger) über eine von der Bezirkshauptmannschaft V ausgestellte Gewerbeberechtigung mit dem Gewerbewortlaut „Zur Verfügung stellen der eigenen Arbeitskraft zum Lenken von Kraftfahrzeugen“ verfügen. In weiterer Folge haben die LKW-Fahrer mit der Bw. als „Dienstleistungsvertrag“ bezeichnete

Vereinbarungen folgenden Inhaltes abgeschlossen:

„Dienstleistungsvertrag

abgeschlossen zwischen der Firma *Bw.*

und der Firma *LKW-Fahrer*

Die Firma *LKW-Fahrer* (Lenker genannt) betreibt das Gewerbe ‚zur Verfügung stellen der eigenen Arbeitskraft zum Lenken von Kraftfahrzeugen‘ und stellt der *Bw.* ihre Arbeitskraft zur Verfügung.

Der Lenker wird monatlich eine Abrechnung stellen über die erbrachte Arbeitsleistung bis spätestens 15. des darauffolgenden Kalendermonats. Vereinbart ist ein Betrag von ös 1,30/Map-Guide Kilometer (aufgrund der Kleinunternehmerregelung des Umsatzsteuergesetzes wird dabei bis auf weiteres keine Umsatzsteuer verrechnet). Zusätzlich wird für das Wochenende ös 700,-- in Rechnung gestellt (wenn dies aufgrund der Transportaufträge notwendig ist).

Die Firma *Bw.* ihrerseits stellt das dafür notwendige Arbeitsgerät in Form einer Sattelzugmaschine und eines Aufliegers zur Verfügung.

Der Lenker verpflichtet sich, daß zur Verfügung gestellt Arbeitsgerät entsprechend zu warten und wird für durch sorglose oder fahrlässige Handhabung entstandene Schäden aufkommen.

Das Arbeitsgerät ist in den zu Vertragsbeginn überlassenen Zustand zu bringen. Es wird eine Kautionsvereinbarung in der Höhe von ös 2000,--/monatlich, die einbehalten wird bis zu der Höhe des Versicherungsselbstbehaltes von ös 15.000,--. Nach Beendigung des Vertragsverhältnisses wird der Betrag zurückerstattet (sofern sich das Fahrzeug im ordnungsgemäßen Zustand befindet). Die Firma *Bw.* sorgt für technische Überprüfungen, der Fahrer hat eventuelle Überprüfungsstermine zeitgerecht zu melden.

Der Lenker verpflichtet sich, bei den erteilten Transportaufträgen vorgegebenen Weg zu wählen, ausgenommen wenn verkehrsbedingte Umwege nötig sind.

Die Aufwendungen (nötige Mauten, Tunnelgebühren, etc.) werden von der Firma *Bw.* ersetzt. Sollte sich der Lenker nicht an die vorgegebenen Fahrtrouten halten, werden dadurch entstandene Mehrkosten nicht ersetzt.

Die Firma *Bw.* stellt zusammen mit dem LKW die nötigen Tankkarten zur sorgfältigen Verwahrung zur Verfügung. Ebenso wird ein Telefon bereitgestellt, die Kosten werden bis zu einem Betrag von ös 1.500,-- (inkl. Grundgebühr) von der Firma *Bw.* getragen, der übersteigende Betrag wird dem Lenker in Rechnung gestellt.

Dieser Arbeitsvertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und kann von beiden Seiten unter Einhaltung einer 2-wöchigen Frist gekündigt werden.“

Das Vorliegen von Dienstverhältnissen (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) hat das Finanzamt wie folgt begründet:

"...

1. Sachverhalt

1.1. In den V+G-Rechnungen der Jahre 2001 und 2002 wurden nachstehende Betriebsausgaben als ‚Fremdleistungen‘ geltend gemacht: 2001 ATS 1.754.089,00, 2002 € 294.100,00.

...

Ab Juli 2001 wurden Zahlungen für Transportleistungen an Dritte (Subleister) bezahlt. Dabei handelt es sich grundsätzlich um Leistungen von tschechischen Staatsbürgern an das geprüfte Unternehmen.

...

Grundsätzlich haben sich die Subleister ... bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft angemeldet.

1.2 Die Lenker ihrerseits haben in Österreich ausgestellte Gewerbescheine mit dem Gewerbe ‚Zur Verfügung stellen der eigenen Arbeitskraft zum Lenken von Kraftfahrzeugen‘.

Auf Grund der Gewerbescheine erhielten die tschechischen Subleister einen Sichtvermerk für die Aufenthaltsgenehmigung (Fremdenpolizei) von der Bezirkshauptmannschaft.

Diese Gewerbescheine wurden inzwischen von der Bezirkshauptmannschaft V für nichtig erklärt, da in diesen Verfahren die Zugehörigkeit der ggstdl. gewerblichen Tätigkeit zur Gruppe der freien Gewerbe unrichtig beurteilt wurde.

Die überwiegende Anzahl der Fahrer hat gegen die Nichtigkeitserklärung Berufung eingelegt. Die Verfahren sind bei der NÖ. Landesregierung derzeit noch nicht abgeschlossen.

...

1.4 Dem Finanzamt liegen als Beweismaterial für die vorliegenden Sachverhalte 8 Niederschriften der Bundesgendarmerie vor, in denen die tschechischen Lenker Angaben über die Aufnahme, Einschulung und die betrieblichen Abläufe bei der Bw. machen.

...

1.6 Die Lenker hatten/haben in Österreich einen Wohnsitz und am selben Ort ihren Gewerbestandort. ...

1.7 Die Niederösterreichische Gebietskrankenkasse hat mit Bescheid vom 8. Juni 2004 festgestellt, dass QK auf Grund seiner Tätigkeit als LKW-Fahrer für die Bw. in der Zeit vom 10. Juli 2001 bis 24. März 2002 der Voll- (Kranken-, Unfall-, Pensions-) und Arbeitslosenversicherungspflicht unterliegt. Der GKK lagen bei ihrer Entscheidung dieselben Sachverhalte und Unterlagen (Dienstleistungsvertrag, Gewerbeschein des Lenkers und Niederschrift bei der Bundesgendarmerie, Grenzüberwachungsprotokoll R) vor. Gegen diesen Bescheid wurde Einspruch erhoben. Eine Entscheidung liegt derzeit noch nicht vor.

1.8 Die Leistungsbeziehung zwischen der *Bw.* und den Lenkern wurde ab 1. Juli 2001 mit schriftlichen Dienstleistungsverträgen folgenden Inhaltes geregelt:

...

2. Steuerliche Beurteilung

2.1 Grundlage für die Leistungsbeziehungen mit den tschechischen Lenkern waren die Dienstleistungsverträge.

Zu beurteilen ist daher, wie weit diese Dienstleistungsverträge und die tatsächliche Gestaltung der Leistungsbeziehungen bei den tschechischen Lenkern die Kriterien für unternehmerische Tätigkeit (§ 2 UStG) bzw. gewerbliche Einkünfte (§ 23 EStG, § 28 BAO) erfüllen, oder ob Dienstverhältnisse gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen und damit das geprüfte Unternehmen als Arbeitgeber zur Abfuhr der Lohnabgaben verpflichtet gewesen wäre. Die Definition des Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 einerseits und der Begriff des Unternehmers in § 2 Abs. 1 UStG andererseits grenzen die Lohn- und die Umsatzbesteuerung voneinander ab (Rz 930 LStRL).

2.2 § 47 Abs. 2 EStG: 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.

Rz 930 LStRL: Auch wenn arbeits- oder dienstrechtliche Bestimmungen vorsehen, dass durch eine bestimmte Tätigkeit kein Dienstverhältnis begründet wird, ist das Rechtsverhältnis dennoch nach abgabenrechtlichen Gesichtspunkten darauf zu untersuchen, ob die für oder gegen die Nichtselbständigkeit sprechenden Merkmale überwiegen (VwGH 22.2.1996, 94/15/0123).

Wesentliche Merkmale für die Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit sind das Unternehmerwagnis, eine Weisungsgebundenheit, die die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus beschränkt, und eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers (VwGH 9.7.1997, 95/13/0289; VwGH 24.6.1999, 96/15/0099).

2.3 Rz 934 LStRL: Dauerschuldverhältnis:

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. Seinem Wesen nach stellt das Dienstverhältnis daher ein Dauerschuldverhältnis dar, bei dem sich der Arbeitnehmer verpflichtet, die Arbeitsleistung grundsätzlich persönlich zu erbringen (VwGH 27.6.1989,

88/14/0112). Demgegenüber handelt es sich bei einem Werkvertrag, bei dem ein bestimmter Arbeitserfolg oder ein Werk zugesagt wird, um ein Zielschuldverhältnis, das häufig auch durch Stellung eines Vertreters oder durch Beiziehung von Hilfskräften erbracht werden kann.

Schon die Bezeichnung des Vertrages als Dienstleistungsvertrag bzw. die Bezeichnung Arbeitsvertrag (letzter Absatz) weisen eindeutig auf ein Dienstverhältnis hin. Lt. erstem Absatz stellen die Lenker ihre Arbeitskraft zur Verfügung. Die Verträge wurden auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und stellen eindeutig ein Dauerschuldverhältnis dar.

Die Verträge sehen auch grundsätzlich die persönliche Erbringung der Arbeitsleistung vor.

Eine Vertretungsmöglichkeit ist jedenfalls nicht vorgesehen

Die zur Verfügungstellung einer Sattelzugmaschine mit Auflieger, mit einem hohen Investitionswert, schließt auch nach wirtschaftlichen Überlegungen eine Vertretung praktisch aus. Kein Unternehmer würde einem unbekannten fremden Dritten ein derartiges Arbeitsgerät zur Verfügung stellen und ihn unbekannterweise den Transportauftrag seiner Kunden in ganz Europa erfüllen lassen.

Es ist aktenkundig, dass das geprüfte Unternehmen in den Versicherungsverträgen für die Lastkraftwagen angeben muss, wer Lenker des Fahrzeuges sei. Würde anstelle des in diesen Verträgen vereinbarten Lenkers dann tatsächlich ein anderer Lenker fahren und würde dieser einen Unfall verursachen, würde dies eine Verletzung dieser Versicherungsverträge bedeuten mit den entsprechenden weitreichenden Konsequenzen.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens wird das Lenken eines Lastkraftwagens, der in fremdem Eigentum steht, in Form einer nichtselbständigen Dienstleistung durchgeführt.

Das Gewerbe der Lenker lautet: ‚Zur Verfügung stellen der eigenen Arbeitskraft zum Lenken von Kraftfahrzeugen‘. Der ausschließliche Einsatz der eigenen Arbeitskraft und damit jeglicher Ausschluss einer Vertretungsmöglichkeit ist dadurch auch gewerberechtlich eindeutig normiert.

Beispiel Taxilenker lt. Rz 1007 LStRL: Ist es üblich, dass Taxilenker Ausmaß und zeitliche Lagerung ihrer Tätigkeit und damit auch deren wirtschaftlichen Erfolg weitestgehend selbst bestimmen können, so liegt dennoch ein Dienstverhältnis vor, wenn die übrigen Umstände (Benutzung des Fahrzeuges auf Gefahr des Taxiunternehmers, Kostentragung durch den Taxiunternehmer, Abfuhr eines wesentlichen Teiles der Einnahmen an den Taxiunternehmer) für die Nichtselbständigkeit sprechen (VwGH 11.2.1992, 88/14/0115).

2.4 Rz 935 LStRL: Weisungsgebundenheit

Die Legaldefinition 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 (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht

fordert 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 21.12.1993, 90/14/0103; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223). So nimmt das persönliche Weisungsrecht des Arbeitgebers auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes usw. Einfluss.

2.5 Rz 936 LStRL: Organisatorische Eingliederung

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Sie zeigt sich ua. in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort, und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringt eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, was dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwider läuft (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

Nach den Dienstleistungsverträgen werden die Lenker zu einer monatlichen Abrechnung, zur Wartung und sorgsamem Handhabung der Arbeitsgeräte (Sattelzug), zur zeitgerechten Meldung von Überprüfungsterminen und bei den erteilten Transportaufträgen auf die Einhaltung der vorgegebenen Wege (bei Ersatzpflicht entstandener Mehrkosten) verpflichtet. Die Weisungsgebundenheit ergibt sich darüber hinaus aus der tatsächlichen Durchführung der Transportleistungen. Den Lenkern werden Lade- und Verladeorte bekannt gegeben. Einen zeitlichen Spielraum gibt es für die Lenker praktisch nicht, da die Transporte nach den Vereinbarungen, die das geprüfte Unternehmen mit seinen Kunden schließt, termingerecht durchzuführen sind. Nach ha. Unterlagen werden vom geprüften Unternehmen Teile geliefert, welche in einem ‚In-Time‘ Produktionsvorgang eingekettet sind. Bei einer solchen Produktion wird nicht an Lager geliefert, sondern die notwendigen Teile (vor allem in der Automobilbranche) werden rechtzeitig zur Weiterverarbeitung direkt an die Produktionsstätte abgegeben. Es liegen also für die Lenker fixe Vorgaben vor, die im Bereich des geprüften Unternehmens liegen

Dienstverhinderungen, wie Krankenstand und Urlaub, müssen gemeldet werden. Über das zur Verfügung gestellte Diensthandy werden laufend Anweisungen erteilt und müssen die Lenker Kontakt zum geprüften Unternehmen halten und alle Vorgänge laufend melden. Daraus ergibt sich eine ausgesprochene Kontrollunterworfenheit der Lenker.

Umgekehrt gesehen ergibt sich für die Lenker nicht die geringste Unabhängigkeit, die über jene Unabhängigkeit eines Dienstnehmers hinausgeht. Auch die ‚echten‘ Dienstnehmer

arbeiten nach denselben Weisungen, wie sie die Dienstleistungsverträge vorsehen. Die innerbetrieblichen Abläufe sind immer gleich, unabhängig davon, ob die Transportleistung von einem Dienstnehmer oder mit einem Werkvertragsnehmer durchgeführt wird. Auch die Vereinbarung bezüglich der Bezahlung von Telefongebühren über EUR 110,-- hinaus ist für beide Auftragsnehmerarten ident.

2.6 Rz 937 LStRL: Fehlen eines Unternehmerrisikos

Ermöglichen die Kriterien der ‚Weisungsgebundenheit‘ und der ‚Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers‘ noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit, so sind noch weitere Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, wie das Fehlen des für eine selbständige Tätigkeit typischen Unternehmerrisikos, heranzuziehen (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Ein Unternehmerwagnis liegt 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 Arbeitgeber ersetzt werden, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden müssen (VwGH 6.4.1988, 87/13/0202; VwGH 21.12.1993, 90/14/0103; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167).

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die bisher dargestellten Sachverhalte und Beurteilungskriterien hingewiesen.

Die Dienstleistungsverträge stellen ein enges Korsett für die Lenker dar. Aufträge durch die Lenker aufzunehmen oder abzulehnen und damit den wirtschaftlichen Erfolg selbst zu bestimmen, erscheint ausgeschlossen.

Die Lenker haben kein Kapital im Einsatz, sie haben praktisch keine nennenswerten Aufwendungen selbst zu tragen, weshalb auch von dieser Seite keinerlei Unternehmerrisiko besteht.

Nach den Feststellungen der Prüfung wurden sogar Verkehrsstrafen für die tschechischen Lenker – wie auch für die Dienstnehmer – bezahlt. Es widerspricht jeglichen wirtschaftlichen Erfahrungen, einem selbständigen Auftragnehmer die persönlichen Strafen zu ersetzen.

2.7 LKW-Lenker unzulässigerweise im Werkvertrag – Erkenntnis des VwGH 2000/11/0243 vom 23.10.2001

Im behandelten Fall sind die Sachverhalte weitgehend ident mit denen, die im ggstdl. Prüfungsverfahren behandelt werden. Es liegen sogar in Richtung Werkvertrag gehend noch verstärkende Elemente (für selbstverschuldete Unfälle sowie Schäden hafteten die Lenker; die Lenker nahmen auch Aufträge anderer Transportunternehmen entgegen) vor.

Trotzdem hat der VwGH entschieden, dass im Beschwerdefall ein Dienstvertrag vorliegt: Für

den Dienstvertrag ist nach Lehre und Rechtsprechung die Arbeit in persönlicher Abhängigkeit des Dienstnehmers für den Dienstgeber kennzeichnend. Darunter versteht man die weitgehende Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Arbeitnehmers, die sich darin äußert, dass er in Bezug auf Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten dem Weisungs- und Kontrollrecht des Arbeitgebers unterworfen ist oder – sofern das Verhalten im Arbeitsvertrag bereits vorausbestimmt oder unter Heranziehung anderer Regeln bestimmbar ist – dessen laufender Kontrolle unterliegt.

Gewerbeschein und GSVG-Versicherung ändern nichts an dieser Beurteilung.

Schadenersatzansprüche sind auch gegen den Dienstnehmer möglich, die ausschließliche Tätigkeit für einen Arbeitgeber zählt nicht zu den Wesensmerkmalen eines Arbeitsvertrages.

2.8 Zusammenfassung

Unter Berücksichtigung aller dargestellten Sachverhaltselemente stellen nach den Feststellungen der GPLA-Prüfung in allen Fällen die Dienstleistungsverträge keine Werkverträge dar.

Es liegen Dienstverhältnisse gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor und das geprüfte Unternehmen haftet gemäß § 82 EStG 1988 als Arbeitgeber für die Abfuhr der Lohnabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag).“

Diesen Ausführungen ist die Bw. in ihrer Berufung mit folgender Begründung entgegen getreten:

„...“

Auf der Seite 8 stellt die Behörde fest, dass die Bezeichnung Dienstleistungsvertrag ‚eindeutig‘ auf ein Dienstverhältnis hinweist.

Soweit ein Vertrag von den tatsächlichen Gegebenheiten nicht abweicht (d.h. soweit es sich nicht um einen Scheinvertrag handelt), ist er als Teil der vorzunehmenden Gesamtbeurteilung (anhand der in der Judikatur herausgearbeiteten Kriterien) in diese einzubeziehen, weil ja die von den Parteien in Aussicht genommenen Konturen des Beschäftigungsverhältnisses sichtbar werden lässt (VwGH, 91/08/0077, vergl. auch die dort zitierte Judikatur). Aus den Dienstleistungsverträgen ist ein Parteiwille der Vereinbarung eines Dienstverhältnisses nicht zu erkennen.

Nachdem die Behörde auf Seite 8 im Punkt 2.1. des Betriebsprüfungsberichtes feststellt, dass die Grundlage für die Leistungsbeziehung mit den tschechischen Lenkern die Dienstleistungsverträge waren, ist unter dem Gesichtspunkt der vorhin zitierten Judikatur die Unterstellung eines Dienstverhältnisses und der Weg der Schlussfolgerung der Behörde zu diesem Ergebnis nicht nachvollziehbar.

Die Behörde stellt fest, dass der Vertrag ‚eindeutig‘ auf ein Dienstverhältnis hinweist. Sie stellt

weilers fest, dass eine Vertretungsmöglichkeit ‚jedenfalls nicht‘ vorgesehen ist.

Der erste Satz auf der Seite 8 des Betriebsprüfungsberichtes stellt einen Widerspruch in sich dar. Die Behörde stellt fest, dass sich im gegenständlichen Dienstleistungsvertrag die Begriffe ‚Dienstleistungsvertrag‘ sowie ‚Arbeitsvertrag‘ befinden. Sie stellt weiters fest, dass dies eindeutig auf ein Dienstverhältnis schließen lasse. Die Behörde stellt richtig fest, dass hier zwei verschiedene Begriffe verwendet werden, daraus kann jedoch auf keinen Fall der ‚eindeutige‘ Schluss auf ein Dienstverhältnis folgen.

Weder die Bezeichnung ‚Dienstleistungsvertrag‘, noch die Bezeichnung ‚Arbeitsvertrag‘ erlauben den Schluss auf ein Dienstverhältnis. Über Dienstleistungen, welche sich durch Immaterialität, mangelnde Lagerfähigkeit und dergleichen auszeichnen, werden nicht zwingender Maßen Dienstverträge abgeschlossen. Erstellt jemand eine Dienstleistung, so tut er dies unter der Anwendung seiner persönlichen Fähigkeiten und Ausbildung. Es ist die sachliche Natur der Dienstleistung, dass der wesentliche Produktionsfaktor für ihre Erstellung die menschliche Arbeitskraft ist. In Ermangelung anderer Terminologie wurde im gegenständlichen Werkvertrag der Begriff ‚Arbeitskraft‘ verwendet. Daraus kann nicht notwendigerweise auf ein Dienstverhältnis geschlossen werden.

Auf Seite 8 stellt die Betriebsprüfung fest, dass eine Vertretungsmöglichkeit nicht vorgesehen ist.

In Verkennung der Tatsachen übersieht die Behörde, dass im gegenständlichen Werkvertrag eine Vertretungsmöglichkeit nicht ausgeschlossen ist. Eine solche Möglichkeit muss nicht vertraglich vereinbart sein, ist diese jedoch nicht erwähnt, so heißt dies nicht, dass die Möglichkeit der Vertretung ausgeschlossen bzw. nicht vorgesehen ist.

Die Behörde stellt fest, dass die Zurverfügungstellung eines Sattelzuges aufgrund des hohen Investitionswertes an eine Vertretung der gegenständlichen Werkvertragsnehmer ‚praktisch‘ auszuschließen sei. ‚Unbekannterweise‘ würde dies kein Unternehmer bei einem fremden Dritten tun.

Aus welchen Gründen dies ‚praktisch‘, also der gewöhnlichen Lebenserfahrung folgend, auszuschließen sei, begründet die Behörde nicht. Es wird darauf hingewiesen, dass die Behörde selbst festgestellt hat, dass die streitgegenständlichen Werkverträge mit mehreren Vertragspartnern abgeschlossen wurden. Jeder der Vertragspartner hat die Möglichkeit, sich durch einen anderen, der *Bw.* sehr wohl bekannten Fahrer vertreten zu lassen. Gemäß dem Betriebsprüfungsbericht ist es ‚aktenkundig‘, dass das geprüfte Unternehmen in den Versicherungsverträgen für die Lastkraftwägen angeben muss, wer Lenker des Fahrzeuges sei. Würde anstelle des in diesen Verträgen vereinbarten Lenkers dann tatsächlich ein anderer Lenker fahren und würde dieser einen Unfall verursachen, würde dies eine Verletzung dieser

Versicherungsverträge bedeuten mit den entsprechenden weitreichenden Konsequenzen'. Diese Feststellung der Betriebsprüfung ist falsch. Als Beweismittel hierfür wird der Flottenversicherungsvertrag mit der B Versicherung sowie die Stellungnahme des Geschäftsführers des die Partei betreuenden Versicherungsmaklerunternehmens beigebracht.

Auf Seite 8 stellt der Betriebsprüfungsbericht weiters fest: ‚Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens wird das Lenken eines Lastkraftwagens, der in fremden Eigentum steht, in Form einer nichtselbständigen Dienstleistung durchgeführt‘.

Diese Feststellung ist falsch. Den ‚Erfahrungen des täglichen Lebens‘ zufolge befinden sich der Großteil der Lastkraftwagen nicht im Eigentum der Fuhrunternehmer, sondern im Eigentum der Leasinggesellschaften bzw. Kreditinstituten. Regelmäßig werden die meisten gewerbsmäßig genutzten Lastkraftwagen sich nicht im Eigentum des jeweiligen Lenkers befinden. Unabhängig davon ist ob er diesen Lastwagen als selbständiger Unternehmer oder unselbständiger Arbeitnehmer lenkt. Die Tatsache, dass sich ein Lastkraftwagen nicht im Eigentum des Lenkers befindet erlaubt nicht den Rückschluss auf ein Dienstverhältnis.

Auch wird der Vermischung des Begriffes ‚Dienstleistung‘ mit dem Begriff ‚nichtselbständig‘ widersprochen.

Die Behörde schließt aus dem Inhalt des Gewerbescheins ‚Zur Verfügung stellen der eigenen Arbeitskraft zum Lenken von Kraftfahrzeugen‘ dass ‚jeglicher Ausschluss einer Vertretungsmöglichkeit (...) auch gewerberechtlich eindeutig normiert‘ ist.

Nach Hanusch hat die GwO generellen Anwendungsbereich (Hanusch, GwO § 1 TZ 1). Einzig und allein verbotene Tätigkeiten werden ausgeschlossen. Die im Gewerbeschein verliehene Berechtigung ‚Zur Verfügung stellen der eigenen Arbeitskraft zum Lenken von Kraftfahrzeugen‘ kann nicht derartig einschränkend verstanden werden, dass eine Vertretungsmöglichkeit ausgeschlossen ist. Im Krankheitsfall wäre dies für die Gewerbetreibenden existenzbedrohend. ...

Aus dem oben genannten ist zu schließen, dass eine persönliche Dienstpflicht nicht in einem solchen Ausmaß bestanden hat, dass daraus das Vorliegen eines Dienstverhältnisses abgeleitet werden kann.

Zur Weisungsunterworfenheit:

Die Behörde führt als zentrales Merkmal persönlicher Abhängigkeit die nichtsachlichen, sondern persönlichen Weisungen in Bezug auf Arbeitszeit, Arbeitsort und arbeitsbezogenes Verhalten an. Dabei nennt die Behörde eine solche persönliche Weisung nicht nur in Hinblick auf Belade- und Verladeorte sondern auch wegen der genauen Fahrroute.

Diese Rechtsansicht der Behörde ist verfehlt.

Eindeutig handelt es sich bei der Vorgabe des Lade- und Verladeortes nicht um persönliche

Weisungen in Bezug auf Arbeitszeit, Arbeitsort und arbeitsbezogenes Verhalten, sondern um rein sachliche Weisungen. Auch die Einhaltung der genauen Fahrtroute ist nicht eine persönliche Weisung.

Die berufungswerbende Partei vereinbarte mit den Fahrern im streitgegenständlichen Werkvertrag, dass sämtliche Unkosten des Fahrzeuges nur bei Einhaltung der vorgegebenen Fahrtroute, nämlich dem kürzesten Weg zwischen Be- und Entladeort von *der Bw.* übernommen werden. Es ist nicht so, dass andere Fahrtrouten verboten wurden (wie es bei einem Dienstverhältnis als Dienstanweisung möglich gewesen wäre), jedoch mussten diese zusätzlich auflaufenden Kosten dann nicht von *der Bw.* übernommen werden. Hält der LKW-Lenker nicht die von *der Bw.* vorgegebene (kürzeste) Fahrtroute ein, hat er für die dafür entstehenden Zusatzkosten selbst aufzukommen.

Eine persönliche Weisung ist daraus nicht ableitbar.

Aus der Kommunikation zwischen den Fahrern und den Vertretern *der Bw.* über das Diensthandy eine Weisungsgebundenheit abzuleiten besteht nicht und kann auch von der erkennenden Behörde nicht begründet werden.

Auch hier ist es so, dass *die Bw.* für die notwendige Kommunikation, die im Bereich des Frachtgewerbes unerlässlich ist, die Kosten übernimmt. Etwaige Privatgespräche etc. muss der LKW-Lenker selbst bezahlen. Das ist auch legitim.

Die Behörde führt aus, dass es eine Weisungsgebundenheit bedeutet, dass Dienstverhinderungen wie Krankheit und insbesondere Urlaub Vertretern *der Bw.* zu melden gewesen waren.

Eben dieser Punkt spricht jedoch eher dafür, dass eine Weisungsgebundenheit nicht bestanden hat. Bei Dienstverträgen müssen etwaige Urlaube zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer vereinbart werden. Hier war es jedoch so vorgesehen, dass ein etwaiger Urlaub nur zu melden, daher einseitig bekannt zu geben war. Insbesondere aus dieser einseitigen Meldeverpflichtung, welche keine Zustimmung seitens *der Bw.* bedurfte (sondern nur empfangsbedürftig war), kann nicht auf eine Weisungsgebundenheit und daher eine persönliche Abhängigkeit der jeweiligen Fahrer hinweisen.

Zur Kontrollunterworfenheit:

Die Behörde begründet diesen Punkt damit, dass die Fahrer laufend Bericht erstatten mussten, insbesondere mussten Anrufe erfolgen, wann die Be- oder Entladung des LKW erfolgten.

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf das bisher Vorgebrachte verwiesen und darüber hinaus ausgeführt, dass das Frachtgewerbe von der Einhaltung bestimmter Be- und Entladetermine beherrscht ist. Aufgrund des starken Konkurrenzverhältnisses in dieser Branche ist die absolut pünktliche Einhaltung der Be- und Entladetermine unbedingt

notwendige Voraussetzung zum Bestehen am Markt. Etwaige Verzögerungen müssen sofort dem Auftraggeber gemeldet werden, damit dieser weitere Dispositionen treffen kann.

Meistens werden von *der Bw.* Teile geliefert, welche in einem ‚In-Time‘ Produktionsvorgang eingekettet sind. Bei einer solchen Produktion wird nicht an Lager geliefert, sondern die notwendigen Teile (v.a. in der Automobilbranche) rechtzeitig zur Weiterverarbeitung direkt an die Produktionsstätten abgegeben. Dies bedeutet, dass bei Verzögerungen am Transport dieser Umstand unmittelbar an *die Bw.* gemeldet wurde, damit sich diese mit der jeweiligen Be- oder Entladestelle in Verbindung setzt.

Eine Kontrollunterworfenheit, welche auf ein Dienstverhältnis schließen lässt, lag nicht vor. Die Behörde erachtet eine weitere Kontrollunterworfenheit in der Kontrolle der gefahrenen Kilometer.

Wie ebenfalls bereits ausgeführt, hat sich die Bw. in den Vereinbarungen mit den LKW-Lenkern verpflichtet, jene Kosten der LKWs zu übernehmen, welche auf der jeweils kürzesten Route zwischen Be- und Entladungsstelle entstehen. Darüber hinausgehende Kosten mussten von den LKW-Lenkern getragen werden.

Die Überprüfung der Kosten erfolgte tatsächlich über ein Computerprogramm, diente jedoch nur betriebswirtschaftlichen Erhebungen und nicht der Kontrolle der Einhaltung etwaiger Dienstpflichten.

Wäre hier tatsächlich ein Dienstvertrag vorgelegen, hätte *die Bw.* die LKW-Lenker als Dienstnehmer nicht verpflichten können, jene Kosten zu übernehmen, welche aus einer Fahrtroute entstehen, die nicht von *der Bw.* vorgegeben bzw. notwendig waren. Es ist schon mehrfach vorgekommen, dass LKW-Lenker aus eigenem Gutdünken und zu privaten Zwecken Umwege fuhren. Es ist nicht einzusehen, warum für diese Umwege, die nicht dem Auftrag dienen, *die Bw.* die Kosten zu tragen hat.

Zur Arbeit mit Betriebsmitteln des Dienstgebers

Richtig ist, dass die LKW-Lenker sich in Ausübung ihrer Tätigkeit ausschließlich der Betriebsmittel *der Bw.* bedienten. Dies ist jedoch nur insofern richtig, wenn – wie eben ausgeführt – die vorgegebenen Routen sowie Be- und Entladetermine eingehalten wurden. Darüber hinausgehende Betriebsmittel mussten die LKW-Lenker selbst bezahlen. So wurde auch vereinbart, dass bei auftretenden Sachschäden der jeweilige LKW-Lenker für sorglos und fahrlässig entstandene Schäden aufkommen muss. Für den LKW wurde von den LKW-Lenkern zum Teil auch eine Kautions einbehalten.

Hätte hier tatsächlich ein Dienstverhältnis vorgelegen wäre diese Vereinbarung nicht möglich gewesen, da ein Regress des Dienstgebers gegen den Dienstnehmer gemäß dem DHG nur bei grober Fahrlässigkeit, (dann jedoch herabminderbar) oder aber bei vorsätzlicher Schädigung erfolgen darf. Eine Haftung für jegliches Verschulden ist bei einem Dienstvertrag nicht

möglich.

Die hier gegenständliche, vereinbarte Haftung spricht jedoch entgegen der Ansicht der Behörde für einen Werkvertrag.

Ebenso ergibt sich aus der Tatsache, dass die Handykosten nur bis zu einer bestimmten Höhe getragen wurden, nicht das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Jene Kosten, die unbedingt notwendig waren, um *die Bw.* über den Transport am Laufenden zu halten dies zur Einhaltung der notwendigen Lieferverpflichtungen wurden von *der Bw.* übernommen.

Zur Eingliederung in eine fremde Betriebsorganisation:

Entgegen der Ansicht der Behörde wurden die Fahrer eben nicht unter Ausschaltung jeder selbständigen Erwerbstätigkeit in den Betrieb *der Bw.* eingegliedert. Aus dem obigen Vorbringen ergeben sich wesentliche Punkte, welche eine solche Eingliederung eben nicht nachweisen. Vielmehr hat eine selbständige Tätigkeit stattgefunden, welche auf eine ständige Kooperation zwischen den jeweiligen Fahrern und *der Bw.* schließen lässt.

Insbesondere mussten die Fahrer monatliche Honorarnoten über die durchgeführten Transporte legen und gab es keine automatisierten laufenden Bezüge zur Abgeltung der Arbeitskraft. Diese Beträge wurden monatlich neu erhoben und differierten auch ständig. Es ergibt sich daher, dass nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt ein Dienstverhältnis zwischen den Fahrern und *der Bw.* nicht vorgelegen hat.

Hätte die Behörde die Rechtsvorschriften richtig angewendet, hätte sie feststellen müssen, dass zwischen den Fahrern und *der Bw.* kein Dienstverhältnis vorlag und im Prüfungszeitraum hinsichtlich der streitgegenständlichen Werkverträge keine Verpflichtung zur Entrichtung der Lohnsteuer, des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bestand“.

In ihrer Berufung rügt die Bw. auch, dass das Finanzamt den Grundsatz des Parteienghört verletzt habe und dass sie keine Möglichkeit gehabt habe, Stellung zu nehmen und den Sachverhalt aus ihrer Sicht darzulegen. In diesem Zusammenhang rügt die Bw. ua. auch, dass ihr die von der Bundesgendarmerie mit den tschechischen Lenkern aufgenommenen Niederschriften (Punkt 1.4 der Bescheidbegründung) nicht vorgehalten worden seien.

Aus dem der Berufungsbehörde vorliegenden Lohnsteuerakt geht hervor, dass die Bw. mit Schriftsatz vom 25. Mai 2004 um Akteneinsicht gebeten hat und ihr am 15. Juni 2004 auch Akteneinsicht gewährt worden ist. Im Schriftsatz vom 16. August 2004 hat die Bw. auf die Durchführung einer Schlussbesprechung betreffend der gegenständlichen Lohnsteuerprüfung verzichtet, und zwar mit folgender Begründung: im Rahmen des laufenden Betriebsprüfungsverfahrens habe die Bw. bereits am 18.05.2004 und am 15.06.2004 ihre Rechtsansicht kundgetan, die Sinnhaftigkeit einer Schlussbesprechung sei nicht gegeben, da

die Abgabenbehörde telefonisch mitgeteilt habe, dass sie von ihrer bisherigen Rechtsmeinung (LKW-Fahrer als Dienstnehmer) nicht abweichen werde.

Mit dem an die Bw. gerichteten Vorhalt vom 13. September 2004 hat das Finanzamt zu den in der Berufung erhobenen Vorwürfen, dass das Parteiengehör verletzt worden sei, wie folgt Stellung genommen: am 18. Mai 2004 habe zusammen mit der Betriebsprüfung eine Besprechung stattgefunden, bei der auch die lohnsteuerrechtlichen Feststellungen besprochen worden seien. Mit Schreiben vom 25. Mai 2004 sei schriftlich um Akteneinsicht in die Prüfungsunterlagen ersucht worden. Diesem Ersuchen sei selbstverständlich entsprochen worden und der (namentlich genannte) Prokurist der steuerlichen Vertreterin der Bw. habe am 15. Juni 2004 persönlich Akteneinsicht genommen. Dabei seien sämtliche Unterlagen, auf die sich der Bericht beziehe, vorgelegt worden. Auf die Durchführung einer Schlussbesprechung, die die letzte Möglichkeit zur Inanspruchnahme des Parteiengehörs darstelle, sei bekanntermaßen verzichtet worden.

In ihrem Schriftsatz vom 29. September 2004 hat die Bw. zu diesen Ausführungen nicht (mehr) Stellung genommen.

Im Bericht (= Begründung) hat das Finanzamt die auf der Grundlage der oa. Dienstleistungsverträge bei der Bw. beschäftigten LKW-Fahrer namentlich angeführt. Darunter befindet sich auch Herr OO. Die Niederösterreichische Gebietskrankenkasse hat im Kalenderjahr 2004 mit mehreren Bescheiden (darunter auch: vom 28. Oktober 2004 Herrn OO betreffend) festgestellt, dass die bei der Bw. auf Grund der oa. Dienstleistungsverträge beschäftigten LKW-Lenker als Dienstnehmer der Pflichtversicherung in der Voll- (Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung) und der Arbeitslosenversicherung nach § 4 Abs. 1 Z 1 und Abs. 2 ASVG bzw. § 1 Abs. 1 lit. a AIVG unterliegen. Die dagegen erhobenen Einsprüche blieben erfolglos. Die gegen die Bescheide des Landeshauptmannes von Niederösterreich eingebrachten Berufungen (darunter auch die des OO) hat das Bundesministerium für soziale Sicherheit, Generationen und Konsumentenschutz mit Bescheid vom 29. Dezember 2006, GZ: BMSG-323169/0006-II/A/3/2006 (in der Folge kurz: BMSG-Bescheid), abgewiesen. Mit Erkenntnis vom 2. April 2008, ZI. 2007/08/0038, hat der Verwaltungsgerichtshof die gegen den BMSG-Bescheid eingebrachte Beschwerde des OO als unbegründet abgewiesen und damit dessen Dienstnehmereigenschaft im Sinne des § 4 Abs. 1 und Abs. 2 ASVG bestätigt.

Das Finanzamt hat die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Verletzung von Verfahrensvorschriften

Dem in ihrer Berufung erhobenen Vorwurf, das Finanzamt hätte den Grundsatz des Parteiengehörs verletzt, die Bw. hätte keine Möglichkeit zur Stellungnahme und zur Darlegung des Sachverhaltes aus ihrer Sicht gehabt, vermag sich die Berufungsbehörde nicht anzuschließen. Wie aus dem Schriftsatz der Bw. vom 16. August 2004 und aus dem Vorhalt des Finanzamtes vom 13. September 2004 hervorgeht, sind die gegenständlichen Prüfungsfeststellungen im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens am 18. Mai 2004 und am 15. Juni 2004 besprochen worden. Es wäre der Bw. unbenommen geblieben, im Zuge dieser Besprechungen – und zu jedem anderen Zeitpunkt – eine von den Prüfungsfeststellungen allenfalls abweichende Darstellung des Sachverhaltes abzugeben. Dies hat die Bw. jedoch nicht getan. Im Gegenteil: sie hat auf die Durchführung einer Schlussbesprechung verzichtet, sodass nach Auffassung der Berufungsbehörde wohl kein Bedarf, eine (von den Prüfungsfeststellungen abweichende) Sachverhaltsdarstellung abzugeben, bestand. Im Übrigen ist der zentrale Streitpunkt dieses Verfahrens – worauf gleich unter II) einzugehen sein wird – nicht der festgestellte Sachverhalt, sondern dessen rechtliche Würdigung, sodass dem diesbezüglich von der Bw. erhobene Vorwurf keine relevante Bedeutung beizumessen ist. Im Übrigen erhebt die Berufung zwar den Vorwurf, dass die Bw. keine Möglichkeit gehabt hätte, den Sachverhalt aus ihrer Sicht darzustellen, ohne aber – in entscheidungsrelevanten Punkten – eine von den Prüfungsfeststellungen abweichende Sachverhaltsdarstellung abzugeben. Der diesbezüglich von der Bw. erhobene Vorwurf geht daher ins Leere. Die von der Bundesgendarmerie mit den tschechischen LKW-Lenkern aufgenommenen Niederschriften wurden – wie aus dem Vorhalt des Finanzamtes vom 13. September 2004 hervorgeht – der Bw. im Zuge der Akteneinsicht am 15. Juni 2004 zur Kenntnis gebracht, sodass sich auch der diesbezüglich erhobene Vorwurf als unberechtigt erweist.

II) Darstellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes

Die Bw. war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Inhaberin des Gewerbes „Beförderung von Gütern mit Kraftfahrzeugen im Fernverkehr (Güterfernverkehr)“ gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 des Güterbeförderungsgesetzes 1995 mit 25 Kraftfahrzeugen.

Beginnend mit Juli 2001 hat die Bw. mit slowakischen und tschechischen LKW-Fahrern die als „Dienstleistungsverträge“ bezeichneten oa. Vereinbarungen abgeschlossen. Im Zuge der Euro-Umstellung sind im Jahre 2002 die Dienstleistungsverträge neu gefasst worden und erfolgte eine Umstellung der Geldbeträge von Schilling auf Euro. Die in den Verträgen des Jahres 2001 noch enthaltene Kautionshöhe von ATS 2.000,00, welche bis zur Höhe des

Versicherungsselbstbehaltes in Höhe von ATS 15.000,00 einbehalten und erst nach Beendigung des Vertragsverhältnisses – sofern sich das Fahrzeug in ordnungsgemäßen Zustand befand – zurückerstattet werden sollte, entfiel in den neu gefassten Verträgen.

Die Entlohnung erfolgte pro gefahrenen Kilometer (zunächst ATS 1,50 pro Map-Guide Kilometer, nach der erfolgten Euro-Umstellung € 0,13). Zusätzlich erhielten die LKW-Fahrer ein Wochenendpauschale in Höhe von ATS 700,00 (bzw. € 51,00). Die LKW-Fahrer haben der Bw. die jeweils in einem Kalendermonat erbrachte Arbeitsleistung in Rechnung gestellt (zB: für erbrachte Arbeitsleistung im Juli 2001 verrechne ich ... km á ...

In den als Dienstleistungsverträge bezeichneten Vereinbarungen verpflichteten sich die LKW-Fahrer, der Bw. ihre Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen. In unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit dem Abschluss der Dienstleistungsverträge erfolgten Gewerbeanmeldungen der LKW-Fahrer bei der Bezirkshauptmannschaft V lautend auf „Zur Verfügung stellen der eigenen Arbeitskraft zum Lenken von Kraftfahrzeugen“.

Die Bw. stellte die notwendigen Betriebsmittel in Form von Sattelzugmaschinen und Auflieger zur Verfügung (mit dem Logo des Unternehmens der Bw. darauf) und wurden ausschließlich Lastwagenzüge des Unternehmens der Bw. benützt. Die Disposition der Fahrten (Übergabe der Frachtpapiere) bzw. Übernahme der LKW erfolgte am Betriebssitz der Bw.. Die Fahraufträge erhielten die LKW-Fahrer somit immer von der Bw., einzig Herr L erhielt auch Fahraufträge über die Spedition T in F. Die LKW-Fahrer erhielten des Weiteren Mobiltelefone zur Verfügung, die Kosten dafür übernahm (bis zu einem Höchstbetrag von ATS 1.500,00 bzw. i.d.F. € 110,00) die Bw.. Über die Mobiltelefone erhielten die Fahrer laufende Anweisungen bezüglich Fahrtrouten, derzeitigen Aufenthaltsort während der Fahrten, Termine etc. durch den Geschäftsführer der Bw. oder andere leitende Angestellte. Darüber hinaus mussten sich die LKW-Fahrer auch selbst bei der Bw. melden: wenn der LKW be- oder entladen war, wegen Bekanntgabe des Fahrzeugstandortes, wann das Fahrtziel erreicht war. Die LKW-Lenker verpflichteten sich, das zur Verfügung gestellte Arbeitsgerät entsprechend zu warten und für durch sorglose und fahrlässige Handhabung entstandene Schäden selbst aufzukommen. Für die technische Wartung und die Kostentragung sorgte die Bw., die LKW-Fahrer führten höchstens geringfügige Reparaturen wie Radwechsel durch. Die Tankkarten wurden den LKW-Fahrern von der Bw. zur Verfügung gestellt, Aufwendungen wie beispielsweise Mauten oder Tunnelgebühren wurden ebenfalls von der Bw. getragen. Die Bw. hat den LKW-Fahrern auch die Verkehrsstrafen ersetzt.

Die LKW-Fahrer verpflichteten sich, sich an die bei den erteilten Transportaufträgen von der Bw. vorgegebene Fahrtroute zu halten, ausgenommen bei verkehrsbedingten Umwegen. Bei Nichteinhaltung wurden die dadurch entstandenen Mehrkosten nicht ersetzt. Die LKW-Fahrer

hatten monatlich eine Abrechnung über die erbrachte Arbeitsleistung bis spätestens 15. des darauf folgenden Kalendermonates zu stellen, wobei Umsatzsteuer nicht in Rechnung gestellt wurde.

Die LKW-Lenker waren zur persönlichen Dienstleistung verpflichtet, eine Vertretung konnte lediglich in Einzelfällen durch andere Kollegen, die ebenfalls in einem Vertragsverhältnis zur Bw. standen, erfolgen. Urlaube sowie Krankenstände mussten der Bw. gemeldet werden. Die LKW-Fahrer mussten Arbeitsberichte führen, die vom Geschäftsführer der Bw. überprüft wurden, die nähere Form des Berichtes wurde ihnen freigestellt. Alle LKW-Fahrer arbeiteten ausschließlich für die Bw., keiner von ihnen verfügte über eine eigene unternehmerische Struktur bzw. akquirierte selbst Kunden. Die LKW-Fahrer fuhren zwischen 10.000 und 18.000 Kilometer pro Monat für die Bw..

Die Dienstleistungsverträge wurden auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und konnten von beiden Seiten unter Einhaltung einer zweiwöchigen Frist gekündigt werden.

Zwischen den im Betrieb der Bw. als „echte“ Dienstnehmer Beschäftigten und den im Rahmen der gegenständlichen Dienstleistungsverträge beschäftigten LKW-Lenkern bestand kein Unterschied: auch die „echten“ Dienstnehmer arbeiteten nach denselben Weisungen, auch ihnen wurden die Betriebsmittel von der Bw. zur Verfügung gestellt bzw. hat die Bw. die mit der Transporttätigkeit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen getragen.

Bei der Sachverhaltsdarstellung wurden folgende Beweise gewürdigt:

Die Feststellungen wurden anhand des umfangreichen Ermittlungsverfahrens getroffen. Sämtliche LKW-Fahrer wurden mündlich durch Organe der Bundesgendarmerie ausführlich einvernommen und mit diesen (mängelfreie) Niederschriften aufgenommen. Die in den wesentlichsten Zügen hinsichtlich der von der Bw. erhaltenen Anweisungen bezüglich Be- und Entladetermine, der vorgegebenen Fahrtrouten, der zu führenden Arbeitsberichte und Entlohnungsart, der verwendeten Betriebsmittel und von der Bw. getragenen finanziellen Aufwendungen, übereinstimmenden Angaben stellen sich als glaubwürdig und lebensnah dar, weil sie durch die mit den einzelnen LKW-Fahrern abgeschlossenen Dienstleistungsverträgen bestätigt werden, sich somit deren inhaltlichen Bestimmungen mit der tatsächlichen Handhabung der Verträge decken. Vertraglich war ausdrücklich vereinbart, dass sich die LKW-Fahrer zur Einhaltung der von der Bw. vorgegebenen Fahrtrouten verpflichteten, andernfalls wurden keine dadurch entstandenen Mehrkosten ersetzt.

Die Einwendungen der Bw. richten sich auch nicht gegen die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen, sondern gegen die daraus gezogenen rechtlichen Schlussfolgerungen.

Die Feststellungen zur persönlichen Arbeitspflicht beruhen auf den abgeschlossenen (identen)

Dienstleistungsverträgen, in denen ausdrücklich festgehalten ist, dass der jeweilige LKW-Fahrer seine Arbeitskraft der Bw. zur Verfügung stellt, weshalb eindeutig kein Vertretungsrecht vereinbart wurde. Dafür spricht ebenfalls der Wortlaut der ausgestellten Gewerbeberechtigungen „Zur Verfügung stellen der eigenen Arbeitskraft zur Lenkung von Kraftfahrzeugen“. Es findet sich auch kein Hinweis auf einen tatsächlichen Vertretungsfall durch externe (nicht in einem Vertragsverhältnis zu Bw. stehende) Personen.

III) Rechtliche Würdigung des festgestellten Sachverhaltes

Gemäß § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 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.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind ua. auch Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 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.

Die Bw. ist der Auffassung, dass die Bezeichnung der zwischen ihr und den LKW-Lenkern abgeschlossenen Verträge als „Dienstleistungsvertrag“ nicht zwingend auf das Vorliegen von Dienstverhältnissen (im steuerrechtlichen Sinn) schließen lasse. Darin ist der Bw. beizupflichten. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es 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 vom 19. September 2007/, Zl. 2007/13/0071; vom 2. Juli 2002, Zl. 2000/14/0148).

Dass die Bw. in ihrem Berufungsschriftsatz von der tatsächlichen Vertragsbezeichnung („Dienstleistungsvertrag“) abweicht und stattdessen die Bezeichnung „Werkvertrag“ verwendet, vermag der Berufung daher nicht zu ihrem Erfolg zu verhelfen.

Wenn die Bw. (offensichtlich in Anlehnung zu der zu § 4 Abs. 2 ASVG ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, zB vom 26. Mai 2004, Zl. 2001/08/0226, und vom 22. Jänner 1991, Zl. 89/08/0349) vorbringt, dass die vertragliche Gestaltung einer Beschäftigung – sofern keine Anhaltspunkte für ein Scheinverhältnis bestehen – als

Teilelement der vorzunehmenden Gesamtbeurteilung in diese einzubeziehen sei, da sie die von den Parteien in Aussicht genommenen Konturen des Beschäftigungsverhältnisses sichtbar werden lasse, so ist ihr zu erwidern, dass die vorliegenden vertraglichen Vereinbarungen (= zur Verfügung stellen der eigenen Arbeitskraft auf unbestimmte Zeit) auf den Abschluss eines Dienstvertrages schließen lassen. Bei der Beurteilung, ob ein Werkvertrag oder ein 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 ein Dienstvertrag vor) oder ob er die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernimmt (in diesem Fall liegt ein Werkvertrag vor), wobei es sich im zuletzt genannten Fall um eine im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also um eine in sich geschlossene Einheit handeln muss (VwGH vom 25. April 2007, ZI. 2005/08/0162, und vom 19. Jänner 1999, ZI. 96/08/0350). Im gegenständlichen Fall haben die LKW-Fahrer der Bw. ihre Arbeitskraft zur Durchführung der ihnen von der Bw. erteilten Transportaufträge auf unbestimmte Zeit zur Verfügung gestellt. Worin darin ein zu erbringendes „Werk“ bestehen soll, ist nicht ersichtlich. Nach Auffassung der Berufungsbehörde liegt daher schon deshalb kein Werkvertrag vor, weil es an der vertragsmäßigen Konkretisierung des Werkes fehlt. Auch die Tatsache, dass die LKW-Fahrer nicht nach erteilten Aufträgen sondern zeitraumbezogen (jeweils für einen Kalendermonat) entlohnt worden sind, spricht nach Auffassung der Berufungsbehörde für das Vorliegen von Dienstverhältnissen.

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 vom 19. September 2007, ZI. 2007/13/0071).

Hinsichtlich des Merkmales der Weisungsgebundenheit ist zu beachten, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge haben muss, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne hierdurch allerdings seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. 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 vom 23. Mai 2000, ZI. 97/14/0167, und vom 2. Juli 2002, ZI. 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 Bw. vertritt die Auffassung, dass es sich bei der Vorgabe des Lade- und Verladeortes, der laufenden Kommunikation über den Verbleib der Fahrzeuge, der Vorgabe der Fahrtroute und der verpflichtende Erstellung von Berichten nicht um persönliche, sondern um sachliche Weisungen handeln würde. Sie begründet dies einerseits damit, dass diese Vorgangsweise typisch für das Transportgewerbe sei und andererseits damit, diese Vorgaben (nur) im Hinblick auf ihre Kostenübernahme (Fahrzeug, Handy) gemacht zu haben.

Mit diesem Vorbringen gesteht die Bw. selbst zu, dass sie den LKW-Fahrern die Arbeitszeit und den Arbeitsort vorgegeben und sie zur Kommunikation in der dargestellten Weise verpflichtet hat. 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. Wenn die Bw. mit ihrem Vorbringen zum Ausdruck bringen will, dass es für diese Weisungen betriebliche Gründe gegeben habe, so ist ihr zu erwidern, dass dem Weisungsbegriff des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht das Verständnis beizumessen ist, dass nur (betrieblich) unbegründete Weisungen zum Vorliegen von Dienstverhältnissen führen können (in diesem Sinn auch: VwGH vom 2. April 2008, ZI. 2007/08/0038). Mit ihrem Einwand, (nur) im Hinblick auf die Kostenübernahme Weisungen erteilt zu haben, vermag die Bw. daher die für das Vorliegen von Dienstverhältnissen typische Weisungsunterworfenheit nicht in Abrede zu stellen.

Auch der Umstand, dass Krankenstände und Urlaube (nur) zu melden gewesen seien, spricht nach Auffassung der Berufungsbehörde nicht für das Vorliegen einer selbständig ausgeübten Tätigkeit, da es keinesfalls Wesensmerkmal einer selbständig ausgeübten Tätigkeit ist, dem Vertragspartner Urlaube und Krankenstände anzuzeigen.

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 vom 28. Juni 2006, ZI. 2002/13/0175). Die LKW-Fahrer haben die LKW samt Frachtpapieren am Betriebsstandort der Bw. übernommen, die Bw. hat den LKW-Fahrern Be- und Entladetermine sowie die Fahrtrouten vorgegeben, die LKW-Fahrer mussten Arbeitsberichte führen und haben über die ihnen zur Verfügung gestellten Handys laufend Anweisungen erhalten. Das bedeutet, dass sich Arbeitszeit, Arbeitsort und arbeitsbezogenes Verhalten nach den Bedürfnissen der Bw. gerichtet und sich aus den Erfordernissen ihrer 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 der 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 vom 23. Mai 2000, ZI. 97/14/0167).

Sämtliche erforderliche Betriebsmittel (wie Sattelfahrzeuge, die zu transportierende Ware, Handys, Tankkarten) wurden den LKW-Fahrern von der Bw. zur Verfügung gestellt. Die LKW-Fahrer haben keine eigenen Betriebsmittel verwendet und hatten diesbezüglich auch keinerlei finanziellen Aufwendungen zu tragen. Auch die Verkehrsstrafen wurden den LKW-Fahrern von der Bw. ersetzt.

Die Vereinbarung eines leistungsbezogenen Entgeltes begründet insbesondere dann kein Unternehmerrisiko, wenn die mit der Tätigkeit verbundenen Kosten unmittelbar vom Auftraggeber getragen werden, und wenn diesem gegenüber ein wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis besteht (VwGH vom 9. November 1994, ZI. 93/13/0310, und vom 30. November 1993, ZI. 89/14/0300). Eine leistungsbezogene Entlohnung (hier: nach gefahrenen Kilometern) steht daher in Anbetracht der unstrittigen Tatsache, dass die Bw. sämtliche mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen getragen hat, der Beurteilung, dass im gegenständlichen Fall Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen, nicht entgegen.

Die Abrechnung der von den LKW-Fahrern für die Bw. erbrachten Leistungen erfolgte direkt zwischen dem jeweiligen Kunden und der Bw.. Die LKW-Fahrer hatten 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.

Zur Vertretung: Die Bw. vermeint, dass aus der Tatsache, dass in den Verträgen eine Vertretungsmöglichkeit nicht ausdrücklich vereinbart worden sei, nicht geschlossen werden könne, dass eine solche ausgeschlossen sei. Tatsächlich sei es so, dass jeder Vertragspartner die Möglichkeit habe, sich durch einen anderen, der Bw. sehr wohl bekannten Fahrer, vertreten zu lassen.

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 vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079, und vom 23. Mai 2000, Zl. 97/14/0167).

Aus ihrem Vorbringen, dass die LKW-Fahrer die Möglichkeit gehabt hätten, sich durch einen anderen, der Bw. bekannten (und ebenfalls in einem Vertragsverhältnis zu ihr stehenden) LKW-Fahrer vertreten zu lassen, ist nach Auffassung der Berufungsbehörde folgender Schluss zu ziehen: es bestand grundsätzlich persönliche Arbeitspflicht; die Möglichkeit, die übernommenen Arbeitspflichten generell durch Dritte erfüllen zu lassen bestand nicht. Im Falle einer Vertretung – dass ein Vertretungsfall tatsächlich eingetreten wäre, wird von der Bw. nicht einmal behauptet – hätten die LKW-Fahrer nicht eine beliebige Person als Vertreter heranziehen können, sondern nur einen ebenfalls in einem Vertragsverhältnis zur Bw. stehenden LKW-Fahrer. Das bedeutet, dass – im Falle einer Vertretung – das Bestimmungsrecht über die Person des Vertreters nicht dem LKW-Fahrer zugestanden wäre. Zusammenfassend lässt sich daher sagen, dass eine persönliche Leistungsverpflichtung der LKW-Fahrer bestanden hat, auch wenn eine solche in den Dienstleistungsverträgen nicht ausdrücklich vereinbart worden war und – im Sinne der dargestellten Rechtsprechung – die eingeräumte Vertretungsmöglichkeit der Beurteilung, dass im gegenständlichen Fall Dienstverhältnisse vorliegen, nicht entgegensteht.

Entscheidungsrelevante Kriterien, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegt, sind – wie bereits ausgeführt worden ist – die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber, die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers und das Fehlen eines ins Gewicht fallenden Unternehmerwagnisses. Da die genannten Kriterien im vorliegenden Fall zu dem Ergebnis führen, dass Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen, kommt dem Umstand, dass die LKW-Fahrer – uU in Widerspruch zu den Bestimmungen des Dienstnehmerhaftpflichtgesetzes – (vertraglich) verpflichtet waren, (bereits) für sorglos und fahrlässig entstandene Schäden aufzukommen, keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu.

Dass die LKW-Fahrer im berufsgegenständlichen Zeitraum über eine entsprechende Gewerbeberechtigung verfügt haben und bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft versichert gewesen sind, 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 vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071).

Die angefochtenen Bescheide entsprechen somit der Sach- und Rechtslage, sodass wie im Spruch zu entscheiden war.

Wien, am 11. Februar 2010