



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Berufungswerber als Gesamtrechtsnachfolger der KEG, Wohnadresse, vertreten durch Mag. A.B., Rechtsanwalt, Kanzleiadresse, vom 29. September 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes C vom 25. August 2010 betreffend Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2003 bis 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006 und 2007 bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2003 bis 2005 werden hinsichtlich der Abgabenhöhe wie folgt abgeändert.

Die als Beilage angeschlossene Abgabeberechnung bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

1. Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz:

GPLA-Prüfung und deren Feststellungen 2003 bis 2007

Bei der KEG (im folgenden „KEG“), die am 31.12.2010 im Zuge einer Vermögensübernahme gemäß § 142 UGB auf Berufungswerber als Gesamtrechtsnachfolger übergegangen ist (in der Folge „der Bw.“), wurde im Jahr 2010 für die Jahre 2003 bis 2007 eine GPLA-Prüfung (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) abgeschlossen. Im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25.08.2010 kam der Prüfer zum Ergebnis, dass Lohnsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 im Gesamtbetrag von EUR 1.787,78, Dienstgeberbeitrag im Gesamtbetrag von EUR 4.415,53 (in den Jahren 2006 und 2007 kam es zu einer Gutschrift) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag im Gesamtbetrag von EUR 144,58 (in den Jahren 2005 bis 2007 kam es zu einer Gutschrift) nachzufordern sind.

Inhaltlich wurde die Lohnsteuernachforderung darauf gestützt, dass für drei Dienstnehmer im Jahr 2003 und für einen Dienstnehmer in den Jahren 2004 bis 2006 die Steuerfreiheit gem. § 68 EStG nicht zustehe, weil Voraussetzung für die Steuerfreiheit der im gem. § 68 EStG geregelten Zulagen und Zuschläge sei, dass derartige Zuschläge und Zulagen neben dem Stunden-, Grund- oder Akkordlohn gewährt werden. Dies liege im Berufungsfall nicht vor. Die Beurteilung, den Lohn für die Nachtarbeit als Bezüge gem. § 68 EStG zu qualifizieren, sei daher unrichtig.

Die Nachforderung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag resultiere zum einen aus der unrichtigen Beurteilung von Taxilenkern als freie Dienstnehmer gem. § 4 Abs. 4 ASVG und damit steuerlich als Selbständige, obwohl diese als Dienstnehmer einzustufen gewesen wären, zum anderen auf Abfuhrdifferenzen.

Bescheide betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vom 25.08.2010

Auf Basis dieser Feststellungen hat das zuständige Finanzamt am 25.08.2010 insgesamt 4 Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer, je für die Jahre 2003 bis 2006, insgesamt 5 Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages, je für die Jahre 2003 bis 2007, und insgesamt 5 Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, je für die Jahre 2003 bis 2007, erlassen. Zur Begründung verwies es auf den Bericht vom 25.8.2010.

Berufung vom 29.09.2010

Die Berufung vom 29.09.2010 richtet sich gegen sämtliche Bescheide und es wird deren ersatzlose Aufhebung beantragt. Begründet wird dies damit, dass die vorgeschriebenen Beträge unrichtig berechnet worden seien. Das Finanzamt verkenne auch, dass die gegenständlichen Angelegenheiten bereits durch das Finanzamt C rechtskräftig und verbindlich zu Steuernummer D/E unter Bezugnahme auf den Akt VwGH 2005/08/0178 geprüft worden sei und darin festgestellt worden sei, dass kein Rückstand mehr bestehe.

Weiters wird vorgebracht, dass dem Finanzamt vorzuwerfen sei, dass es einen automationsunterstützten Anhangbescheid erlassen habe. Dieser sei ohne Durchführung des Verfahrens, Anhörung der Partei, vollkommen rechtswidrig und der Höhe nach nicht berechtigt erlassen worden. Es werde daher die Beischaffung des oben zitierten Aktes sowie sämtlicher Akten zur bezughabenden Beitragsnummer bei der OÖ GKK, hilfsweise die Einvernahme des Geschäftsführer bzw. Komplementärs der KEG, beantragt.

Betreffend Lohnsteuervorschreibung wird ausgeführt, dass es im relevanten Zeitraum keinen Kollektivvertrag für Taxis gegeben habe. Die Nachtzulage sei mit EUR 2,50 pro Stunde berechnet worden und sei bei der ursprünglichen Entlohnung bereits beinhaltet. Eine zusätzliche Nachtzulage könne daher nicht verrechnet werden. Daher könne dafür auch keine Steuer oder Sozialversicherungsabgabe eingehoben werden.

Stellungnahme des Prüfers vom 28.10.2010

Der GPLA-Prüfer führte in seiner Stellungnahme zu den drei Berufungspunkten aus:

ad Beitragsabfuhrdifferenzen: Die Bemessungsgrundlagen wurden nicht vom Prüfer berechnet, sondern wurden der Höhe nach von den Lohnkonten des Dienstgebers übernommen. Die Berechnung der Abgaben erfolgte anhand dieser Bemessungsgrundlagen.

ad Umqualifikation der Taxilenker mit freiem Dienstvertrag in steuerliche Dienstnehmer: Das in der Berufung angesprochene grob fahrlässige Prüfungsergebnis der OÖ GKK resultiert ebenfalls lediglich anhand der in den Lohnkonten ausgewiesenen Bezüge. In den Bescheiden des BMASK (GZ: BMASK-228909/0002-II/A/3/2009 und GZ: BMASK-228909/0001-II/A/3/2010) wurde die Rechtsansicht der OÖ GKK bestätigt, dass es sich bei den Taxilenkern nicht um freie Dienstverträge handelt, sondern, dass Versicherungspflicht gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 und Abs. 2 sowie § 1 Abs. 1 lit. a ALVG vorliegt. Es waren daher diese Bezüge auch in die Bemessungsgrundlagen für den DB und DZ einzubeziehen.

ad Nachtzulage: Es wurde keine zusätzliche Nachtzulage verrechnet. Es wurde lediglich das Entgelt für die Nachstunden (keine Zuschläge) den Lohnsteuerbemessungsgrundlagen zugeordnet.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 15.11.2010 wurde die Stellungnahme des GPLA Prüfers zur gegenständlichen Berufung mit der Gelegenheit, dazu Stellung zu nehmen, an den Bw. übermittelt.

Die anwaltliche Vertretung des Bw. ersuchte um Beschaffung des Lohnsteueraktes der KEG betreffend den Prüfungszeitraum 2000 bis 2002 und um Verlesung des Schlussbesprechungsprotokolls vom 11.10.2004. *Anmerkung: Dieses Schlussbesprechungsprotokoll enthält dieselben Berufungspunkte, die auch im Nachfolgeprüfungszeitraum 2003 bis 2007 aufgegriffen wurden und nun Gegenstand der vorliegenden Berufung bilden. Es wurde jedoch der Argumentation des Bw. gefolgt. Deshalb führte keiner der Punkte steuerlich zu einer Nachverrechnung von Lohnabgaben.*

Ergänzungsersuchen vom 11.02.2011

Mit Ergänzungsersuchen vom 11.02.2011 wurde der Bw. auf die Möglichkeit der Akteneinsicht in den Lohnsteuerakt betreffend den Zeitraum 2000 bis 2002 samt Schlussbesprechungsprotokoll vom 11.10.2004 hingewiesen.

Zur Behauptung, diese Angelegenheit sei bei der Finanz inhaltlich bereits erledigt worden, wird ausgeführt, dass der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen habe, die Behörde nicht hindere, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen.

Hinsichtlich der steuerfrei belassenen Entgeltteile für Nachtarbeit wurde die KEG ersucht, die diesbezügliche betriebliche Vereinbarung sowie die Dienstzettel und die Aufzeichnungen über die in der Nacht geleisteten Arbeitsstunden der betroffenen Dienstnehmer in den Kalenderjahren 2003 bis 2006 vorzulegen.

Antwort zum Ergänzungsersuchen vom 11.02.2011 am 12.04.2011

Hinsichtlich der drei von der Nichtanerkennung der Steuerbefreiung gem. § 68 EStG 1988 betroffenen Dienstnehmer wurde für zwei Dienstnehmer, Herrn F und Herrn G, je eine Monatsabrechnung 2003 und ein Monats-Abrechnungsbeleg 2003 vorgelegt. Weiters wurde für Herrn F der Dienstvertrag, ein Auszug aus den Lohnsteuerrichtlinien und die Betriebsvereinbarung mit dem Betriebsrat Herrn H übermittelt.

Inhaltlich wurde, soweit für den Berufungsfall relevant, ausgeführt, dass es zu dieser Zeit im Taxigewerbe keinen Kollektivvertrag gegeben habe. Das Gehalt wurde daher aufgrund der Gegebenheiten des Taxigewerbes und individuell gestaltet. Die Nachtfahrer sollten auch nicht gegenüber anderen Berufsgruppen benachteiligt werden. Darum wurden die Nachtarbeitszulagen berücksichtigt. Dies diene allein dem Vorteil der lohnsteuerfreien

Auszahlung der Bezüge. Ein Vorteil für die Taxifahrer, die aufgrund ihrer Beschäftigungszeit und ihrem Beschäftigungsort keine leichte Arbeit verrichten. Dieser Umstand sei auch bei Einführung mit einem Mitarbeiter des Finanzamtes Linz besprochen worden, vor allem wegen des Betrages, der für eine Stunde verrechnet werden sollte.

Weiters wurde angemerkt, dass die Behörde bei der Lohnsteuerprüfung 2004 (Anmerkung: Diese betraf den Zeitraum 2000 bis 2002) die Dienstnehmer gem. § 4 Abs. 4 anerkannt habe. Dies sei im damaligen Schlussbesprechungsprotokoll nachzulesen. Die Nachverrechnung von DB und DZ sowie Kommunalsteuer sei somit nicht gerechtfertigt. Die pauschale Ansicht der OÖ GKK, dass es im Taxigewerbe generell keine freien Dienstnehmer gebe, könne nicht nachvollzogen werden. Es seien generell fixe Dienstnehmer angestellt worden. Für Dienstnehmer, die bereits eine Haupttätigkeit gehabt haben, sei diese im Vordergrund gestanden und eine zweite fixe Anstellung nicht möglich gewesen. Die anderen Dienstnehmer hätten von sich aus eine freie Einteilung ihrer Dienste gewollt. Es seien viele Beweise angeführt worden, die jedoch einfach übergangen worden seien. Die Dienstnehmer hätten freie Zeiteinteilung gehabt, sie seien nicht verpflichtet gewesen, die Aufträge anzunehmen. Dies werde auch deutlich durch die Niederschrift des Zentralleiters, der aussagt, dass ein großer Prozentsatz an Aufträgen weitergegeben worden sei.

Berufungsvorentscheidung vom 24.06.2011

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24.06.2011 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde die Nichtanerkennung der Steuerfreiheit der Zuschläge bei Nacharbeit iSd § 68 EStG 1988 damit, dass die Rechtsprechung zu § 68 EStG für die Steuerfreiheit solcher Zulage eine zusätzliche Bezahlung von Arbeitslohn voraussetze. Im vorliegenden Fall werden die Zulagen nicht zusätzlich zum vereinbarten Entgelt (40% Umsatz), sondern lediglich zwecks Steueroptimierung aus dem Lenkeranteil des Umsatzes herausgerechnet, in dem das Entgelt in 25% Grundentlohnung und 15% Überstundenentlohnung aufgeteilt werde.

Aus den vorgelegten Unterlagen könne schlüssig abgeleitet werden, dass die Taxilenker im Dienstverhältnis beschäftigt waren. Die Einbeziehung der Lenkerentgelte in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag sowie für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sei daher zu Recht erfolgt.

Zum Vorwurf, die Bescheide seien rechtswidrig zustande gekommen, sei einzuwenden, dass im Rahmen einer Schlussbesprechung am 18.08.2010 von 11.45 bis 12.00 im Beisein des Anwaltes der KEG das Prüfungsergebnis besprochen worden sei. Zudem sei das Prüfergebnis nicht grob fahrlässig, sondern aufgrund der vom Dienstgeber vorgelegten Unterlagen ermittelt

worden. In dieser Stellungnahme wurde u.a. auch auf Bescheide des BMASK, in denen die Rechtsansicht der OÖ GKK bestätigt wurde, verwiesen.

Zum Einwand, dass in steuerlichen Prüfungen vor dieser GPLA-Prüfung die freie Dienstnehmereigenschaft der Taxilenker nicht beanstandet wurde, wurde festgehalten, dass die Prüfungen betreffend Vorzeiträume kein Präjudiz für nachfolgende Zeiträume darstellen. Es finde sich lediglich im Schlussbesprechungsprotokoll betreffend die Zeiträume 1.1.2000 bis 2002 ein Hinweis, dass für 2003 die Formulare E18 zu übermitteln seien. Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen habe, hindere die Behörde nicht, die Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen. Die Behörde sei vielmehr verpflichtet, von einer von ihr als unrichtig erkannten Beurteilung für noch nicht veranlagte Jahre abzugehen (vgl. VwGH vom 21.10.2004, 2000/13/0179; VwGH vom 21.12.2000, 98/13/0236).

2. Verfahren vor dem UFS

Vorlage am 27.7.2011

Am 27.7.2011 stellte die anwaltliche Vertretung der KEG den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die Abgabenbehörde erster Instanz legte am 17.8.2011 dem UFS die Berufung vor.

Aussetzung wegen zwei anhängiger VwGH-Verfahren (Geschäftszahlen VwGH 2010/08/0083 und 2010/08/0084)

Im Hinblick auf die bereits beschriebenen anhängigen VwGH-Verfahren (Geschäftszahlen VwGH 2010/08/0083 und 2010/08/0084), deren Ausgang auch für das gegenständliche Verfahren maßgeblich war, setzte der UFS die Entscheidung über die Berufung aus. Als der UFS Kenntnis erlangte, dass beide Verfahren rechtskräftig entschieden worden sind, wurde das ausgesetzte Rechtsmittelverfahren wieder fortgesetzt und der Bw. zu einem Erörterungsgespräch am 25.9.2012 geladen, mit der Aufforderung alle zweckdienlichen Unterlagen und Beweismittel mitzubringen.

Wiedereinsetzung und Erörterungsgespräch

Über das Ergebnis des Erörterungsgespräches wurde ein Aktenvermerk mit folgendem Inhalt aufgenommen.

„Zu Beginn des Erörterungsgespräches werden die drei Punkte aufgezählt, aus denen Nachzahlungen bzw. Gutschriften im Berufszeitraum resultieren und die Gegenstand der angefochtenen Bescheide sind:

1. Lohnsteuernachforderung iHv EUR 1.787,78 für den Zeitraum 2003 bis 2006 aus der Aberkennung der Steuerfreiheit für Nachtzuschläge

2. Nachforderung von Dienstgeberbeitrag im Gesamtbetrag von EUR 4.415,53 (in den Jahren 2006 und 2007 kam es zu einer Gutschrift) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag im Gesamtbetrag von EUR 144,58 (in den Jahren 2005 bis 2007 kam es zu einer Gutschrift) aus der Umqualifikation von Taxilenkern mit freiem Dienstvertrag, die steuerlich als Gewerbetreibende eingestuft waren, in Dienstnehmer und damit verbunden Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum

3. Abfuhrdifferenzen

1. Nachtzuschläge:

Die Steuerfreiheit der Nachtzuschläge wurde bei drei Dienstnehmern aberkannt, nämlich Herrn G, Herrn F und Herrn I. Unstrittig ist, dass diese drei Personen in Vollzeit gearbeitet haben, die ersten beiden nur in der Nacht, Herr I 2 Mal in der Nacht, sonst untertags.

Hinsichtlich der drei Dienstnehmer ist aus dem Steuerakt lediglich die Vorlage des Dienstvertrages von Herrn F ersichtlich. Der mit Herrn F abgeschlossene Dienstvertrag weist in Punkt III. des Vertrages, der die Entlohnung regelt, als Entgelt einen 40%igen Bruttoumsatz auf, der in der nächsten Zeile aufgesplittet wird in 25 % Grundlohn und 15 % Nachtzuschlag. Das Lohnkonto von Herrn F in der Zeit im Jahr 2003 rechnet hingegen fixe Bezüge ab. Das Lohnkonto von Herrn G und Herrn I weist wechselnde Lohnmonatsbezüge aus. Hinsichtlich von Herrn G und Herrn I liegen keine Dienstverträge vor. Der Bw. sagt zu, den Dienstvertrag von Herrn G vorzulegen. Der Bw. sagt aus, dass er für die drei betroffenen Dienstnehmer (Nachtzuschläge) die Entlohnung zwischen 2002 bis 2004 umgestellt hat.

Die Betriebsvereinbarung mit Herrn H ist nicht datiert. Laut dem Bw. stammt sie in etwa aus der Zeit 2003. Genau weiß der Bw. das nicht mehr. Der Bw. meint, dass bei der Arbeiterkammer zu eruieren wäre, ab wann Herr H zum Betriebsrat gewählt wurde.

Den Namen der Person, mit der der Bw. beim Finanzamt bezüglich der Steuerfreiheit der Nachtarbeitszuschläge gesprochen hat, konnte der Bw. nicht mehr nennen. Die Finanzamtsvertreterin teilte mit, dass in den die KEG betreffenden Steuerakten diesbezüglich auch kein Aktenvermerk oder sonstiges Schriftstück auffindbar ist.

2. Umqualifikation von Taxilenkern mit freiem Dienstvertrag in Taxilenker mit echten Dienstvertrag und daher Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:

Die Referentin weist darauf hin, dass der VwGH in seinem Erkenntnis vom 2.5.2012, 2010/08/0084, betreffend Frau J anhand zahlreicher Merkmale, wie das Vertragsverhältnis gelebt wurde, in sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht zum Ergebnis gekommen ist, dass der freie Dienstvertrag von Frau J in Wahrheit ein echtes Dienstverhältnis begründete, welches zur Vollversicherungspflicht gem. § 4 Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 2 ASVG von Frau J führt. Frau J war bei der KEG in dem dieser Berufung vorangehenden Prüfungszeitraum 2000 bis 2002 beschäftigt.

Im Berufszeitraum hat die KEG 14 Taxilenker mit freiem Dienstvertrag (siehe Beilage 1) beschäftigt. Diese Taxilenker wurden im Berufszeitraum als steuerliche Dienstnehmer qualifiziert und es wurde daher ihre Entlohnung in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen.

Es geht nun um die Frage, ob diese Taxilenker in der gleichen Weise wie Frau J beschäftigt waren.

Die Finanzamtsvertreterin macht darauf aufmerksam, dass ein Aktenvermerk von Herrn K, dem GLA-Prüfer, vom 12.1.2010 über ein persönliches Gespräch zwischen ihm und dem Bw. vorliegt (siehe Beilage 2). Aus diesem geht hervor, dass sich im Berufszeitraum im Vergleich zur Vorperiode bei den tatsächlichen Verhältnissen nichts geändert hat.

Der Bw. sagt aus, dass die tatsächlichen Verhältnisse der Taxilenker mit freiem Dienstvertrag von jenen Verhältnissen, die dem VwGH-Erkenntnis betreffend Frau J (VwGH 02.05.2012, 2010/08/0084) zugrunde liegen, unterschiedlich waren. Auf Nachfrage, unter Vorhalt des vom GLA-Prüfer im Vorabsatz erwähnten Aktenvermerks, präzisiert er hinsichtlich der tatsächlichen Verhältnisse dahingehend, dass sich die Art der Abwicklung bei den Taxilenkern mit freiem Dienstvertrag im Berufszeitraum im Vergleich zu Frau J nicht geändert hat. Unrichtig sind seiner Meinung nach die dem zitierten VwGH-Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhaltsfeststellungen, weil sie durch mangelhafte Beweisaufnahmen in der ersten und zweiten Instanz zustande gekommen sind sowie deren Interpretation durch die Behörden und den VwGH.

Er wird diesbezüglich konkrete Sachverhaltsangaben mit konkreten Beweisangeboten stellen."

Vorhalt

Der Aktenvermerk über das Erörterungsgespräche wurde im Rahmen eines Vorhaltes zur Stellungnahme an die anwaltliche Vertretung des Bw. geschickt. Im Vorhalt selbst wurde auf zwei Punkte hingewiesen. Hinsichtlich der Nachtzuschläge wurde mitgeteilt, dass die im Erörterungsgespräch genannte Betriebsvereinbarung vor 2003 abgeschlossen worden sein

muss, weil der Betriebsrat Herr H nach Auskunft des ÖGB lediglich bis 31.8.1999 Mitglied des Arbeiterbetriebsrates bei der KEG war. Es wurde zusätzlich um Vorlage des Dienstvertrages von Herrn I gebeten.

Hinsichtlich der Taxilenker mit freiem Dienstvertrag wurde darauf hingewiesen, dass es zur Frage, ob die freien Dienstverträge der Taxilenker mit freiem Dienstvertrag im Berufszeitraum jenem von Frau J entsprochen haben, ein Schreiben der damaligen anwaltlichen Vertretung der KEG vom 2.9.2008, die Rechtsanwälte L, betreffend die berufsgegenständliche GPLA-Prüfung an die Oberösterreichische Gebietskrankenkasse gibt. Darin wird, offenbar auf das Ersuchen, Dienstverträge gem. § 4 Abs. 2 ASVG und freie Dienstverträge vorzulegen, ausgeführt: *„In Entsprechung der Anfrage des GPLA-Prüfers wird darauf verwiesen, dass die Dienstverträge für Dienstnehmer gem. § 4 Abs. 2 ASVG und sogenannte freie Dienstnehmer in Schriftform bereits vorliegen müssten. Es wird aber ein § 4 Abs. 2 Dienstvertrag und ein exemplarisch freier Dienstvertrag des Herrn M vorgelegt. Die übrigen Dienstverträge waren gleichlautend“.*

Festgehalten wurde im Vorhalt, dass Herr M im Berufszeitraum nicht mehr bei der KEG beschäftigt war. Sein Beschäftigungsverhältnis hat am 31.12.2002 geendet. Der vorgelegte freie Dienstvertrag des Herrn M stimmt bis auf Nuancen in den Abrechnungsmodalitäten mit jenem von Frau J überein. Im Gegensatz zum freien Dienstvertrag von Frau J weist er jedoch weder ein Konkurrenzverbot während noch nach der Beendigung des Dienstverhältnisses zur KEG auf. Es wurde um Vorlage der freien Dienstverträge von einigen freien Dienstnehmern ersucht.

Vorhaltsbeantwortung

Die anwaltliche Vertretung des Bw. übermittelte im Rahmen eines E-Mail am 31.10.2012 eine Antwort auf den Vorhalt und Unterlagen. Sowohl die Antwort wie die Unterlagen beschränken sich auf den Berufungspunkt betreffend Nachtzuschläge.

Zum Thema der Einstufung der Taxilenker als echte Dienstnehmer und den vorgehaltenen Sachverhaltselementen wurde nicht Stellung genommen, obwohl diesbezüglich umfangreiche Beweisanträge im Erörterungsgespräch angekündigt wurden. Ebenso wurden keine weiteren freien Dienstverträge vorgelegt.

Hinsichtlich der Nachtzuschläge wurde nach Zitierung des § 68 Abs. 1 EStG ausgeführt, dass im Berufungsverfahren hinsichtlich dieser Bestimmung und dem vorliegenden Sachverhalt eine Diskrepanz darüber bestehe, in welcher Form dies berechnet und aufgeschlüsselt werden müsse, damit der Dienstnehmer diese Steuerbegünstigung entsprechend in Anspruch nehmen könne. Der Bw. hat in seinen Dienstverträgen mit den jeweiligen Taxifahrern als monatliches

Bruttoentgelt 40% des Bruttoumsatzes von den durch sie geleisteten Taxifahrten vereinbart. Weiters wurde vereinbart, dass sich diese 40% wiederum aufschlüsseln in 34% Grundentgelt und 6% Urlaubsentgeltfortzahlung. Festzuhalten ist weiters, dass es im prüfungsrelevanten Zeitraum in Linz für das Taxigewerbe keinen Kollektivvertrag gegeben habe.

Der Bw. habe sich bei der Auszahlung der Nachtarbeitszulagen an ähnlichen Berufen orientiert und diese Zulagen mit dem Stundensatz von EUR 2,50 fixiert, was einem branchen- und fremdüblichen Stundensatz entspreche.

Mit den Dienstnehmern sei in diesem Zusammenhang vereinbart gewesen, dass diese in der Nachtzeit über ihre Fahrten Aufzeichnungen führen, damit in der Folge auf Basis dieser Stundenaufzeichnungen die Zulagen mit dem zuvor genannten Stundensatz abgerechnet werden könne. Die Nachtzeit beginne in diesem Zusammenhang um 19 Uhr am Abend und ende um 7 Uhr des darauffolgenden Morgens.

In den Dienstverträgen sei vereinbart worden, dass aus dem vereinbarten Grundentgelt die Stunden, für welche die Nachtzulage gelte, in einer Wochenliste aufgezeichnet werden müsse und diese Beträge aus dem Grundentgelt herauszurechnen sind. Es handle sich hierbei um eine zulässige Vereinbarung, sodass die diesbezüglichen Lohn- und Gehaltsabrechnungen des Berufungswerbers für die betroffenen Dienstnehmer richtig erfolgt seien. Die Berufung sei in diesem Zusammenhang daher berechtigt.

Der Berufung sei daher in diesem Punkt jedenfalls Folge zu geben. Zum Dienstnehmer F sei in diesem Zusammenhang auszuführen, dass es sich hierbei um einen Sonderfall handle, da dieser Dienstnehmer schon zu einem früheren Zeitpunkt und länger im Unternehmen beschäftigt gewesen sei. Aus diesem Grund habe es einen älteren Dienstvertrag vom 2.5.2002 gegeben, welcher zwischen den Parteien einvernehmlich aufgehoben worden sei. Auch der Dienstnehmer F sei dann nach dem im Unternehmen des Berufungswerbers neu eingeführten Berechnungsmodus, wie zuvor dargestellt und in den neuen Dienstverträgen festgehalten, abgerechnet worden. Es existiere hierüber zwischen dem Berufungswerber und dem Dienstnehmer F glaublich auch eine schriftliche neue bzw. Änderungsvereinbarung, welche gegebenenfalls in der Folge noch vorgelegt werde.

Entgegen der Rechtsansicht der Abgabenbehörde in erster Instanz sowie der Sozialversicherung im Rahmen der GPLA-Prüfung verhalte es sich so, dass sich sämtliche Dienstverträge des Bw. im zulässigen Rahmen des gesetzlich möglichen Gestaltungsspielraumes bewegt haben und sohin alle Neuberechnungen und Neufestsetzungen im Rahmen der GPLA-Prüfung rechtswidrig und unzulässig erfolgt seien. In diesem Zusammenhang werde auch auf frühere GPLA-Prüfungen verwiesen, wo es

diesbezüglich keinerlei Probleme gegeben habe. Es habe daher aufgrund früherer Prüfungen auch keinen Grund für den Berufungswerber gegeben, seine Verrechnungspraxis und seine Vertragsgestaltung mit den einzelnen Dienstnehmern im Wesentlichen zu ändern. Tatsache sei, dass im Jahr 2003 jedenfalls der Berechnungsmodus auch schriftlich festgehalten worden sei, welcher zuvor einfach praktisch gelebt worden sei.

An Unterlagen wurden vorgelegt:

- die drei Dienstverträge der berufsrelevanten Dienstnehmer
- ihre Lohnkonten
- monatliche Abrechnungsbelege

Über die Berufung wurde erwogen:

Streitpunkte:

Aus dem Betriebsprüfungsbericht und dem weiteren Vorbringen der Parteien ergeben sich folgende strittigen Punkte:

1. Res judicata
2. Grundsatz von Treu und Glauben
3. Steuerfreiheit für Nachtzuschläge gem § 68 EStG
4. Einstufung der als freie Dienstnehmer abgerechneten Taxilenker als echte Dienstnehmer iSd § 47 EStG 1988 und damit verbunden Einbeziehung deren Entgelts in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag
5. Abrechnungsdifferenzen

1. Res judicata?

Aufgrund des Berufungsvorbringens ist dabei auf mehrere Aspekte einzugehen.

Zum einen bringt die anwaltliche Vertretung des Bw. vor, dass die gegenständlichen Berufungspunkte bereits durch das Finanzamt C rechtskräftig und verbindlich zu Steuernummer D/E unter Bezugnahme auf den Akt VwGH 2005/08/0178 geprüft worden sei und darin festgestellt worden sei, dass kein Rückstand mehr bestehe.

Damit wird nach Ansicht des UFS das Verfahrenshindernis der res judicata eingewendet.

Die Steuernummer D/E betrifft den Steuerpflichtigen Herrn N. Dieser war von 1998 bis Dezember 2005 Kommanditist bei der KEG. Als Kommanditist erhielt er ein Entgelt für seine Tätigkeit als Taxifahrer. Zusätzlich wurde Herr N durch die KEG für seine Tätigkeit in deren Werkstatt im Rahmen eines freien Dienstvertrages entlohnt. Die Entlohnungen für beide Tätigkeiten wurden steuerlich rechtskräftig, wie sich aus dem BMF-internen

Steuerinformationssystem ergibt, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb veranlagt,. Nacht nach seinem Ausscheiden als Kommanditist war Herr N im Jahr 2006 als Dienstnehmer der Bw. beschäftigt. 2007 war er nicht mehr für die KEG tätig.

Mit einem (rechtskräftigen) Bescheid ist grundsätzlich die Wirkung verbunden, dass über die den Gegenstand des Bescheides bildende Sache abgesprochen wird und dass der Abspruch über die Sache auch für die Behörde – abgesehen von den im Gesetz vorgesehenen Ausnahmen – verbindlich, unwiederholbar, unwiderrufbar und unabänderbar ist (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, 3. Auflage, § 92 E 20). Das Verfahrenshindernis der res iudicata setzt voraus, dass Begehren, Partei(en) und der anspruchserzeugende Sachverhalt ident sind zu einem Bescheid im Vorverfahren (VwGH 20.11.1997, 96/15/0059 unter Verweis auf Stoll, BAO-Kommentar 944 Abs. 4 und Fasching, Zivilprozessrecht, Lehr- und Handbuch, Rz 1514 und 1515).

Im Berufungsfall liegt aber weder ein identes Begehren (bei Herrn N geht es um die Einkommensteuer, bei der KEG um den DB und den DZ) noch idente Parteien (einerseits ist Herr N Bescheidadressat, andererseits die KEG bzw. der Bw. als Gesamtrechtsnachfolger) noch ein identer anspruchserzeugender Sachverhalt vor. Schon aus diesem Grund kann keine bereits entschiedene Sache vorliegen.

Zum anderen wird das vor dem VwGH unter der Zahl 2005/08/0178 geführte Verwaltungsgerichtshofverfahren angesprochen, bei dem die KEG Beschwerdeführerin war. In diesem Verfahren ging es allerdings allein um sozialversicherungsrechtliche Aspekte, nämlich um die Frage, ob Herr N mit beiden Tätigkeiten (Taxilenker als Kommanditist und Werkstattentätigkeit als freier Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG) in einem Verhältnis wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit zur KEG als Dienstgeber ab 1.3.1998 beschäftigt war und daher der Pflichtversicherung nach § 4 Abs. 2 ASVG unterlag. Der VwGH hat in der Beschwerde den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Der im fortgesetzten Verfahren erlassene neue Bescheid der OÖ GKK, mit dem auf Versicherungspflicht als echter Dienstnehmer nach § 4 Abs. 2 ASVG erkannt wurde, wurde letztendlich wiederum – im zweiten Rechtsgang - beim VwGH bekämpft. Mit Erkenntnis vom 2.5.2012, 2012/08/0083 hat der VwGH die Beschwerde der KEG abgewiesen und die Behördenansicht, dass Herr N sozialversicherungsrechtlich als echter Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 2 ASVG einzustufen ist, bestätigt. Herr N ist in der anhängigen Berufung jedoch nur eine von mehreren Personen, die als steuerliche Dienstnehmer eingestuft wurden. Bei ihm wurden auch die Kommanditisteneinkünfte nicht in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ einbezogen, sondern lediglich die als Einkünfte als freier Dienstnehmer deklarierten Einkünfte.

Die KEG hatte eine zweite sozialversicherungsrechtliche Frage, nämlich, ob eine bestimmte bei ihr beschäftigte Taxilenkerin, Frau J, mit der ein freier Dienstvertrag abgeschlossen worden ist, als freie Dienstnehmerin iSd § 4 Abs. 4 ASVG oder als echte Dienstnehmerin iSd § 4 Abs. 2 ASVG für ihre Tätigkeit vom 5. Mai 2000 bis 30. Juni 2002 einzustufen sei, vor dem VwGH anhängig. Das erste VwGH-Verfahren (VwGH vom 31.01.2007, 2005/08/0176) wurde wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im fortgesetzten Verfahren kam die OÖ GKK wiederum zur Ansicht, dass die Taxilenkerin als echte Dienstnehmerin der Versicherungspflicht nach § 4 Abs. 2 ASVG unterliegt. Der VwGH bestätigte diese Ansicht mit Erkenntnis vom 2.5.2012, 2010/08/0084.

Die angesprochenen VwGH-Erkenntnisse betreffen, soweit die hier relevanten Berufungspunkte angesprochen sind, den Zeitraum vor 2003. Im vorliegenden Berufungsfall ist jedoch der Prüfungszeitraum ab 2003 relevant. Die Gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben wurde erst für Zeiträume ab 2003 eingeführt. Für den Prüfungszeitraum vor 2003 wurde auf dem Gebiet der Sozialversicherung einerseits und der Lohnsteuer und Lohnnebenkosten andererseits voneinander unabhängig geprüft.

Hinzuweisen ist darauf, dass bereits das Besprechungsprogramm über die Lohnsteuer- und Kommunalsteuerprüfung für den Prüfungszeitraum 2000 bis 2002 dieselben inhaltlichen Feststellungen wie die dieser Berufung zugrundeliegende GPLA-Prüfung zunächst aufgegriffen hat, letztlich aber vom Finanzamt, der Argumentation der anwaltlichen Vertretung folgend, nicht weiterverfolgt hat.

Abschließend kann festgehalten werden, dass auch hinsichtlich der von der KEG geführten und näher beschriebenen beiden VwGH-Verfahren bereits aufgrund der unterschiedlichen Rechtsgebiete – die VwGH-Erkenntnisse betreffen nur 2 Dienstnehmer in sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht, und der unterschiedlichen Zeiträume – beide betreffen den Zeitraum vor 2003 - Gegenstand dieser Berufung ist aber der Zeitraum 2003 bis 2007 – keinesfalls, wie die Berufung meint, hinsichtlich der vorliegenden Berufungspunkte eine bereits entschiedene Sache vorliegt.

2. Grundsatz von Treu und Glauben:

Dem Einwand des Bw., dass eine Lohnsteuerprüfung für frühere Zeiträume keine Beanstandungen ergäben hätte, ist entgegen zu halten, dass - wie bereits das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt hat - eine Bindung an eine in der Vergangenheit im Zuge der Lohnsteuerprüfung geübte Verwaltungspraxis nicht besteht und die Abgabenbehörde von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung abgehen kann (so auch VwGH vom 14. Dezember 2000, Zl. 95/15/0028).

Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nämlich nicht ganz allgemein ein Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer (unrichtigen) abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Auch unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben besteht somit kein Anspruch auf Beibehaltung einer rechtswidrigen Verwaltungsübung (so auch: VwGH vom 10. Juli 1996, Zl. 94/15/0011; vom 21. März 1996, Zl. 94/15/0128; vom 22. Februar 1996, Zl. 94/15/0109). Dass die nun berufsgegenständlichen Punkte bei früheren Lohnsteuerprüfungen nicht aufgegriffen worden sind, verstößt daher nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

Ob diesbezüglich ein Nachsichtsgrund gem. § 236 BAO vorliegt, wäre in einem Nachsichtsverfahren zu klären, dass durch einen entsprechenden Antrag des Abgabepflichtigen eingeleitet wird.

3. Steuerfreiheit für Nachtzuschläge gem. § 68 EStG

3.1. Im Berufszeitraum hatte die KEG folgende drei Taxilenker im echten Dienstverhältnis beschäftigt, bei denen die Steuerfreiheit der ausbezahlten Nachtzuschläge durch das Finanzamt verneint wurde: Herrn I (von 21.11.2003 bis 2.2.2007), Herrn F (vom 1.12.2001 bis 26.3.2005) und Herrn G (von 4.3.2002 bis 27.2.2003 und von 2.6.2003 bis 20.2.2004). Alle drei Dienstnehmer waren in Vollzeit beschäftigt. Herr G und Herr F sind ausschließlich in der Nacht gefahren, Herr I ist in der Woche im Durchschnitt 2 Mal in der Nacht, sonst untertags gefahren.

Im Berufszeitraum war für die Taxilenker der KEG kein Kollektivvertrag anwendbar.

Mit Herrn G und Herrn I wurde folgender Passus betreffend das Entgelt für die Taxifahrtstätigkeit (Punkt III des Dienstvertrages) mit der KEG vereinbart: *„Das monatliche Bruttoentgelt beträgt 40% des Bruttoumsatzes, wobei sich dieses Entgelt in 34% Grundentgelt und 6% Urlaubsentgeltfortzahlung aufschlüsselt. Im Grundentgelt sind weiters die Urlaubsentgeltfortzahlung enthalten, dies wird am Lohnzettel extra ausgewiesen. Das Urlaubsentgelt kann auf Wunsch sofort akontiert oder in der Urlaubszeit ausbezahlt werden. Für die Herausrechnung der Nachzulage § 68 in der Höhe von EUR 2,50/Stunde aus dem Grundentgelt sind die Stunden korrekt auf der Wochenliste anzuführen.“*

Bei Herrn F findet sich im vorgelegten Dienstvertrag vom 2.5.2002 folgender Passus (Punkt III des Dienstvertrages vom 2.5.2002) betreffend Entgelt: *„Das monatliche Bruttoentgelt beträgt 40% des Bruttoumsatzes, wobei sich dieses Entgelt in 25% Grundentgelt und 15% Überstundenpauschale (Anmerkung: Aufgrund der vorgelegten Detailabrechnungsunterlagen muss die Nachtarbeitszulage gem. § 68 EStG1988 gemeint sein) aufschlüsselt (§ 68). Im*

Grundentgelt sind weiters die Urlaubsentgeltfortzahlung enthalten, dies wird am Lohnzettel extra ausgewiesen. Das Urlaubsentgelt kann auf Wunsch sofort akontiert oder in der Urlaubszeit ausbezahlt werden. (...)."

Aus einem Vergleich der Detailrechnungsunterlagen mit den Lohnkonten ergibt sich, dass für Herrn F zumindest ab 2003 die für die Herren I und G vertraglich vereinbarte Engeltberechnung gegolten hat.

Alle drei Taxifahrer führten Arbeitslisten, in denen sie das Datum ihres Dienstes, die Arbeitszeit, die gefahrenen Kilometer, den erzielten Umsatz, Abzüge (Treibstoffkosten, Instandhaltungskosten, sonstige Kosten) und den verbleibenden Barbetrag einzutragen hatten. Das Entgelt wurde mit 40% des Umsatzes errechnet. Wurde Nachtarbeit geleistet, so wurden die Nachtarbeitsstunden mit EUR 2,50/Stunde vervielfacht und als § 68 steuerfreier Nachzuschlag behandelt. Dieser Betrag wurde vom errechneten Bruttoumsatz abgezogen und der Rest als Lohn/Gehalt deklariert. Dies führte dazu, dass das Grundentgelt von der Anzahl der geleisteten Nachtarbeitsstunden abhängig war, weil es lediglich eine Residualgröße war. Brutto erhielten die Arbeitnehmer in einem Abrechnungsmonat dasselbe, egal, ob sie nachts oder untertags gefahren sind, nämlich 40% des Bruttoumsatzes. Allerdings galt nachts und an Sonn- und Feiertagen ein höherer Tarif. Netto bekam der Arbeitnehmer jedoch mehr heraus, je mehr Nachtstunden er aufweisen konnte, weil diese mit EUR 2,50/Stunde steuerfrei behandelt wurden.

3.2. Im konkreten Fall ist strittig, ob der Nachtarbeitszuschlag gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei belassen werden kann.

Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge sind gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 insgesamt bis 360,00 € monatlich steuerfrei.

Die Nachtarbeit wird im § 68 Abs. 6 EStG 1988 definiert. Als Nachtarbeit im Sinne dieser Gesetzesstelle gelten Arbeitszeiten, die den folgenden Voraussetzungen entsprechen:

- Sie müssen auf Grund betrieblicher Erfordernisse
- zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden und
- in der einzelnen Nacht ununterbrochen zumindest drei Stunden dauern ("Blockzeit").

Für Arbeitnehmer, deren Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum auf Grund der Beschaffenheit der Arbeit überwiegend in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr liegt, erhöht sich der Freibetrag gemäß Abs. 1 um 50%.

Eingangs ist festzuhalten, dass auf Grund der vorgelegten Zeitaufzeichnungen kein Zweifel daran besteht, dass die drei beim Berufungswerber beschäftigten Taxilenker tatsächlich auch Nachtarbeit im Sinne des § 68 Abs. 6 EStG 1988 verrichtet haben.

Das Tatbestandsmerkmal des Vorliegens einer Nachtarbeit für sich allein führt aber noch nicht dazu, dass ein Teil des für solche Arbeiten bezahlten Lohnes steuerfrei ist. Vielmehr muss die Art der Entlohnung darauf schließen lassen, dass in ihr tatsächlich Zuschläge der vorgenannten Art enthalten sind (Vgl. jüngst VwGH 30. 5. 2012, 2008/13/0124)

Aus dem im Gesetz verwendeten Begriff "Zulagen und Zuschläge" ergibt sich, dass die Voraussetzung für deren (teilweise) Steuerfreiheit grundsätzlich nur dann erfüllt ist, wenn sie neben dem Stunden-, Grund- oder Akkordlohn, sei es mit einem festen Betrag oder in Prozentsätzen des Arbeitslohnes, gewährt werden. Man kann diese Voraussetzung als funktionelle Bedingung bezeichnen, die als Grundvoraussetzung für alle in § 68 EStG 1988 geregelten Zulagen und Zuschläge Geltung hat. Der Begriff des Zuschlags setzt voraus, dass für die zuschlagsfähige Tätigkeit eine Grundvergütung gezahlt wird, zu der ein besonderes Entgelt für die zu den besonderen Zeiten geleisteten Arbeiten dazugeschlagen wird. Das Entgelt für Nachtarbeit besteht regelmäßig aus dem (nicht begünstigten) Grundlohn, der auch für jede Normalarbeitszeitstunde bezahlt wird, und einem Zuschlag, der dafür bezahlt wird, dass die Arbeitsleistung zu diesen besonderen Zeiten erbracht wird. Es muss also für jede Stunde, die in der Nacht geleistet wurde, zunächst ein Betrag bezahlt werden, den der Arbeitnehmer auch als Entlohnung für eine Arbeitsstunde innerhalb der Normalarbeitszeit erhält. Wenn der Arbeitnehmer darüber hinaus einen Betrag für die Arbeit zu den genannten besonderen Zeiten erhält, kann dieser Mehrbetrag als Zuschlag gelten (vgl. zB Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 68 Tz 2.1).

Eine Steuerfreistellung einer Zulage bzw. eines Zuschlages setzt also damit voraus, dass eine solche tatsächlich zum Grundlohn vereinbart und bezahlt wurde. Sofern lediglich eine grundlohnmäßige Abgeltung erfolgt ist, kann es keine Steuerfreiheit geben (UFS vom 04.10.2011, GZ RV/0241-F/11).

3.3. Wie aus den Sachverhaltsfeststellungen ersichtlich ist, hatten die Arbeitnehmer sowohl für die Nacht- wie Tagarbeit und an Sonn- und Feiertagen dieselbe Entgeltvereinbarung, 40% des Bruttoumsatzes. Damit ist aber die Grundvoraussetzung für einen Zuschlag nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 nicht erfüllt, nämlich dass die Nachtarbeit zusätzlich zum bei Normalarbeitszeit (hier: Tagarbeit) gebührenden Grundentgelt honoriert wird. Lediglich durch die in der Nacht geltenden höheren Tarife wurde die Nachtarbeit indirekt zusätzlich entlohnt. Dasselbe gilt jedoch auch für die Sonn- und Feiertagsarbeiten. Hier gab es jedoch nach dem festgestellten Sachverhalt keinen Zuschlag.

Mit der Herausschälung der Nachtarbeit - die Entgeltvereinbarung spricht von einem Herausrechnen der Nachtzulage § 68 in der Höhe von EUR 2,50/Stunde aus dem Grundentgelt - liegt gerade keine zusätzliche Bezahlung der Nachtarbeit vor. Im Gegenteil: Diese Vereinbarung führt zu einer Reduktion der ansonsten gebührenden Grundentlohnung, weil durch die Herausrechnung der Nachtzulage anhand der gearbeiteten Nachtarbeitsstunden der Effekt eintritt, dass die Bruttoentlohnung umso weniger Grundentlohnung enthält. Der Nachzuschlag geht somit zu Lasten der Grundentlohnung. Er wird damit anstelle der Grundentlohnung und nicht zusätzlich zu dieser bezahlt. Folglich kann es auch nicht zur Steuerfreiheit nach § 68 EStG 1988 kommen.

4. Einstufung der als freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG abgerechneten Taxilenker als steuerliche Dienstnehmer iSd § 47 EStG 1988

4.1. Strittig ist, ob die im Rahmen eines freien Dienstvertrages iSd § 4 Abs. 4 ASVG beschäftigten Taxilenker als steuerliche Dienstnehmer anzusehen sind und deren Entgelt daher in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

4.2. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt und Beweiswürdigung:

4.2.1. Die KEG beschäftigte im Berufszeitraum Taxilenker sowohl im Dienstverhältnis als auch als freie Dienstnehmer gem. § 4 Abs. 4 ASVG. Im freien Dienstvertrag wurden vor allem Personen beschäftigt, die die Taxifahrtstätigkeit nur nebenberuflich neben einem Hauptberuf ausüben wollten. Ab 2006 beschäftigte die KEG die Taxilenker nur mehr als Dienstnehmer.

Den Unterscheid zwischen diesen beiden Vertragsmodellen begründete der Bw. mit der stärkeren zeitlichen Flexibilität der freien Dienstnehmer.

Steuerlich wurden die Taxilenker mit freiem Dienstvertrag erstmals im Berufszeitraum als Dienstnehmer behandelt. Zuvor hat das Finanzamt die Selbständigkeit dieser Taxilenker anerkannt.

Für die Gründe dieser Umqualifikation wird im Wesentlichen pauschal auf die Ermittlungsergebnisse im Rahmen des für 2000 bis 2002 geführten Sozialversicherungsverfahrens verwiesen, welche in den Erkenntnissen des VwGH vom 31.1.2007, 2005/08/0176 betreffend eine freie Dienstnehmerin des Bw. gem. § 4 Abs. 4 ASVG (1.Rechtsgang) und endgültig VwGH vom 2.5.2012, 2010/08/0084 (2.Rechtsgang) und betreffend einen Taxilenker als Kommanditisten der KEG mit zusätzlichem freiem Dienstvertrag gem. § 4 Abs. 4 ASVG VwGH vom 31.1.2007, 2005/08/0178 (1.Rechtsgang) und endgültig VwGH vom 2.5.2012, 2010/08/0083 ihren Niederschlag gefunden haben.

Diese Ermittlungsergebnisse sind auch im Berufszeitraum relevant, weil sowohl die vertraglichen Verhältnisse (mit Ausnahme des Konkurrenzverbotes) als auch deren tatsächliche Abwicklung im Vergleich zur Vorprüfungsperiode gleich geblieben sind.

4.2.2. Der Inhalt der freien Dienstverträge im Berufszeitraum stimmt mit jenem freien Dienstvertrag überein, der im vorangehenden Sozialversicherungsverfahren betreffend die freie Dienstnehmerin gem. § 4 Abs. 4 ASVG zur Beurteilung der Einstufung herangezogen wurde. Es ergeben sich lediglich Nuancen in den Abrechnungsmodalitäten und es wurde kein Konkurrenzverbot, weder für die Zeit während noch nach Beendigung des Dienstverhältnisses, vereinbart. Die Annahme des UFS gründet sich auf das bei Darstellung des Verfahrensganges beschriebenen Schreiben der damaligen anwaltlichen Vertretung der KEG vom 2.9.2008 betreffend die berufsgegenständliche GPLA-Prüfung an die Oberösterreichische Gebietskrankenkasse, worin festgehalten wird, dass exemplarisch ein freier Dienstvertrag vorgelegt wird und die übrigen Dienstverträge gleichlautend waren. Beigelegt wurde damals der freie Dienstvertrag mit Herrn M. Wenn auch Herr M im Zeitraum der GPLA-Prüfung 2003 bis 2007 bereits sein Dienstverhältnis zur KEG beendet hatte, gibt es keinen Grund daran zu zweifeln, dass die freien Dienstverträge der im Berufszeitraum bei der KEG tätigen freien Dienstnehmer inhaltsgleich mit seinem freien Dienstvertrag waren. Dem Bw. wurde wiederum Gelegenheit gegeben, dazu Stellung zu nehmen und er wurde aufgefordert, weitere freie Dienstverträge vorzulegen. Er kam beidem nicht nach.

Die Vereinbarung vom 4.9.2002, abgeschlossen zwischen der KEG und Herrn M, wird mit "Freier Dienstvertrag" tituliert. Daraus geht hervor, dass Herr M ausgebildeter Taxilenker ist und diese Tätigkeit im Rahmen dieser Vereinbarung ausüben werde. Als Dauer der Vereinbarung wurde "unbefristet" angegeben. Des Weiteren enthält die Vereinbarung auszugsweise folgende Regelungen:

"III

Bezahlung: *Umsatzbeteiligung vom Bruttoumsatz: 40%*

Damit sind sämtliche Ansprüche abgegolten. Diese Bezahlung ist eine Bruttobezahlung und beinhaltet somit sämtliche Steuern, Pflichtversicherungsanteile und Abgaben.

Diese Vereinbarung wurde eingehend zwischen den Vertragsparteien besprochen, im speziellen wurde darüber gesprochen, in welchen Bereichen die Versicherungspflicht eintritt. Die Vertragspartner erklären noch einmal, dass diese Vereinbarung der wahren Tätigkeit entspricht. (...)

Die Abrechnung erfolgt folgenderweise:

Der Vertragspartner bringt persönlich der KEG die erzielten Umsätze an den Firmensitz, abzüglich der getätigten notwendigen Ausgaben, dies jeweils am Montag nach vorhergehendem Anruf oder deponiert diese in einer montierten Kasse im Auto, falls vorhanden. Es erfolgt eine tägliche Abrechnung. Die Sozialversicherungsanteile betragen 13,5%. (Anmerkung: Im Sozialversicherungsverfahren lautete dieser Passus im freien Dienstvertrag: „Der Freie Dienstnehmer überweist wöchentlich auf das Konto der Beschwerdeführerin die erzielten Umsätze, abzüglich der getätigten notwendigen Ausgaben, dies spätestens bis Dienstag der nächsten Woche und erhält bis spätestens 15. des Folgemonats, abzüglich seiner Dienstnehmeranteile (derzeit 13,5 %) sein Entgelt. Bei Nichterreichen der Geringfügigkeitsgrenze (ATS 3.830,- -) fallen derzeit keine DN-Anteile an. Die Abrechnungen werden per Post gesendet.“)

IV

Einsatzzeiten:

Der Vertragspartner hat die Möglichkeit in eigenständiger und freier Einteilung ein Taxifahrzeug nach Rücksprache mit der KEG zu bewegen.

Sollte das Taxifahrzeug nicht besetzt sein, so hat die KEG die Möglichkeit für diesen Tag eine andere Besetzung vorzunehmen.

Dem Vertragspartner sind die gesetzlichen Bestimmungen über die Ruhepausen, Ruhezeiten und Lenkzeiten bekannt, diese werden von Ihm in Eigenverantwortung eingehalten.

Der Vertragspartner hat die Möglichkeit, sich durch eine andere Person, die im Besitz der Taxilenkerberechtigung ist, vertreten zu lassen. Er muss diese Vertretung der KEG rechtzeitig melden.

V

Der Vertragspartner ist verpflichtet, seine Tätigkeit im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen auszuüben.

VI

Sollten am Taxifahrzeug Schäden auftreten, so ist umgehend die Beschwerdeführerin zu informieren, gegebenenfalls ist das Taxifahrzeug sofort abzustellen.

VII

Sollten am Taxifahrzeug auf Grund von Unfallvorgängen Schäden eintreten, so ist die KEG umgehend davon in Kenntnis zu setzen. Weiters ist der Vertragspartner verpflichtet, am

Unfallort einen Unfallbericht zu erstellen und die Unfallsituation und Schäden mit dem im Taxifahrzeug befindlichen Fotoapparat mehrmals festzuhalten.

VIII

Betreiben des Taxifahrzeuges unter erschwerten äußerlichen Bedingungen:

Der Vertragspartner hat unter Eigenverantwortlichkeit zu entscheiden, ob bei erschwerten äußerlichen Bedingungen, das Taxifahrzeug abzustellen ist. Weiters sind bei erschwerten Bedingungen risikoreiche Fahrten außerhalb oder innerhalb von L abzulehnen, d.h. der Fahrauftrag muss gegebenenfalls an die Funkzentrale zurückvermittelt werden.

IX

Dem Vertragspartner wird mittels eines Schlüssels die Verfügungsgewalt über ein Taxifahrzeug ermöglicht. Dieser Schlüssel ist nach Beendigung des Vertragsverhältnisses an die KEG unverzüglich rück zu erstatten. Sollte der Schlüssel verloren werden, so ist der Vertragspartner verpflichtet den Kostenersatz für eine komplette Schließanlage und die erforderlichen Schlüssel zu leisten.

Diese Schlüsselkompetenz berechtigt zur dienstlichen Verwendung des Taxifahrzeuges und nicht zur privaten Nutzung, dies ist nur nach Rücksprache mit der Beschwerdeführerin möglich.

(...)

Sonstige Vereinbarungen:

Kündigungsfrist: Die Kündigungsfrist beträgt für den Dienstnehmer ein Monat dies jeweils zum Monatsletzten. Für den Dienstgeber beträgt die Frist 14 Tage."

Anmerkung: Mit der freien Dienstnehmerin im Sozialversicherungsverfahren war noch zusätzlich vereinbart, dass sie ihre Taxilenktätigkeit in L ausschließlich bei der KEG ausüben wird und dass bei Auflösung des Dienstverhältnisses die Berufsausübung im ... Taxigewerbe auf ein Jahr untersagt ist, ausgenommen bei einvernehmlicher Lösung.

Wie bereits unter Punkt 3 zur Frage der Steuerfreiheit der Nachtzuschläge dargelegt wurde, wurden auch die Taxilenker mit Dienstvertrag durch eine reine Umsatzbeteiligung entlohnt.

4.2.3. Dass im Berufszeitraum anhaltend gleiche Verhältnisse bei der tatsächlichen Abwicklung der Taxifahrtstätigkeit im freien Dienstvertrag vorgelegen sind, ergibt sich für den UFS aus einem Aktenvermerk vom 12.1.2010, in dem von Seiten des GPLA-Prüfers festgehalten wird, dass sich im Berufszeitraum im Vergleich zur Vorperiode bei den

tatsächlichen Verhältnissen nichts geändert hat. Zudem wurde der Bw. anlässlich des Erörterungsgespräches noch einmal dazu befragt, ob im Berufungszeitraum Änderungen im Tatsächlichen bei den freien Dienstnehmern im Vergleich zum Sozialversicherungsverfahren von Frau J eingetreten wären. Hier hat der Bw. bestätigt, dass sich die Art der Abwicklung bei den Taxilenkern mit freiem Dienstvertrag im Berufungszeitraum im Vergleich zu Frau J nicht geändert hat. In dieses Bild passt auch, dass es nicht der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass jeder freie Dienstnehmer anderen Regeln unterworfen worden ist, weil dies schlichtweg den Taxibetrieb unadministrierbar machen würde.

Der Bw. war jedoch der Meinung, dass die dem zitierten VwGH-Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhaltsfeststellungen unrichtig sind, weil sie durch mangelhafte Beweisaufnahmen in der ersten und zweiten Instanz zustande gekommen sind sowie durch die Behörden und den VwGH unrichtig interpretiert wurden. Dieser Einwand ist jedoch nicht geeignet, die Sachverhaltsfeststellungen des die freie Dienstnehmerin und auch Herrn N betreffenden Verwaltungsverfahrens in Zweifel zu ziehen. Bereits dem ersten VwGH-Verfahren lagen umfangreiche Ermittlungen der OÖ. GKK zugrunde, wie die Einvernahme von 5 Taxilenkern, unter anderem Frau J zeigt. Im ersten Rechtsgang (VwGH vom 31.01.2007. 2005/08/0176) hob der VwGH den angefochtenen Bescheid auf, weil die Behörde in Bezug auf konkrete, rechtlich relevante Sachverhaltselemente Ermittlungen und Feststellungen unterlassen hat, die zu einem anderen Ergebnis hätten führen können. Diese Sachverhaltselemente wurden durch Befragung nachgeholt. Der Bw. hatte innerhalb des gesamten Verfahrens die Möglichkeit, seine Bedenken kund zu tun und Beweisanträge zu stellen. Dass ihm die aus den mittels Beweismittel getroffenen Feststellungen abgeleiteten Rechtsfolgen nicht zusagen, weil er eine andere Rechtsmeinung vertritt, liegt in der Natur von Rechtsmittelverfahren. Der UFS hat sich mit den Beweismitteln (insbesondere die Protokolle über die Niederschriften mit den einvernommenen Taxilenkern), die den beschriebenen Verwaltungsverfahren zugrunde liegen, dem Vorbringen des Bw. bzw. seines steuerlichen Vertreters zur Sozialversicherungsprüfung und Lohnsteuerprüfung 2000 bis 2002 und im Anschluss daran, der darauf aufbauende Beweismittelwürdigung, die insbesondere in den beiden dem VwGH-Verfahren vorangehenden BMASK-Bescheiden vom 16.2.2010 (GZ: BMASK-228909/0001-II/A/3/2010 und BMASK-228909/0002-II/A/3/2009) zum Ausdruck kommt, beschäftigt. Die darin vorgenommene Beweismittelwürdigung erscheint dem UFS schlüssig und hat auch keine Bedenken vor dem VwGH ausgelöst.

Der UFS hat daher keine Bedenken, den der VwGH-Entscheidung vom 2.5.2012, 2010/08/0084 zugrundeliegenden Sachverhalt betreffend die freie Dienstnehmerin auch dieser Berufungsentscheidung als entscheidungswesentlich zugrunde zu legen. Für den UFS besteht auch kein Zweifel, dass dieser Sachverhalt auch auf die weiteren im Berufungszeitraum

beschäftigten 14 freien Dienstnehmer zutrifft, deren Entgelt in die Bemessungsgrundlage für den DB und den DZ einbezogen wurde. Neben Frau J wurden anlässlich der Sozialversicherungsprüfung 2000 bis 2002 weitere Taxilenker mit freiem Dienstvertrag (Herr O – dieser war im Berufszeitraum nicht mehr bei der KEG beschäftigt, Herr P, Herr Q, Herr R und Herr N) im Jahr 2002 befragt. Diese Niederschriften wurden dem Bw. nachweislich zur Kenntnis gebracht, weil sich er oder seine damalige anwaltliche Vertretung darauf bezieht. Deren Aussagen decken sich mit jenen von Frau J, was den Ablauf der Tätigkeit betrifft. Auffallend ist, dass mehrere Taxilenker zu Protokoll gaben, dass betreffend die Abwicklung der Tätigkeit keine Unterschiede zwischen echten und freien Dienstnehmern denkbar sind bzw. erkennbar sind, weil alle Taxis gleich ausgerüstet sind. Herr Q, der zunächst bei der KEG einen echten Dienstvertrag hatte und danach bei der KEG im freien Dienstverhältnis beschäftigt war, gab auf die Frage, worin sich die beiden Beschäftigungsverhältnisse unterschieden, an, dass es für ihn bis auf die freiere Zeiteinteilung – damit meinte er, dass zwar das Beschäftigungsausmaß vereinbart war (5 Nächte), er aber die Lage der Nächte kurzfristig vereinbaren konnte - und den höheren Umsatzprozentsatz weder im Arbeitsablauf noch in sonstigen Belangen zu Änderungen gekommen ist.

Im Jahr 2004 wurde dem Finanzamt eidesstattlichen Erklärungen von Herrn P und Herrn Q übermittelt, die ihre damaligen Aussagen vor der OÖ GKK zugunsten des Bw. relativierten. Bei der Würdigung ihrer widersprüchlichen Angaben war nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls davon auszugehen, dass - wie auch durch ständige Rechtsprechung bestätigt (vgl. etwa VwGH 7.10.1993, 92/16/0023, 25.1.2000, 94/14/0034 oder 23.2.2005, 2002/14/0152 sowie zB. UFS 6.9.2011, RV/0966-L/09) - der Erstaussage eines Steuerpflichtigen bzw. von Auskunftspersonen höheres Gewicht als seiner späteren Darstellung beizumessen ist. Hinzuweisen ist auch noch auf das Erkenntnis des VwGH vom 17.4.2008, 2008/15/0052, in welchem ausgeführt ist, dass "es nicht im Widerspruch zur Lebenserfahrung (steht), dass Abgabepflichtige bzw. Auskunftspersonen ihre Erklärungen im Verlauf eines Abgabenverfahrens zunehmend der Kenntnis ihrer abgabenrechtlichen Wirkung entsprechend gestalten." Genau das trifft aber auf den gegenständlichen Fall zu. Im Jahr 2004 waren die beiden Sozialversicherungsverfahren bereits in vollem Gange und es hat sich zunehmend herauskristallisiert, welche Sachverhaltsfeststellungen für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein werden.

Der Aktenvermerk über das Erörterungsgespräch, der seine Aussage enthält, wurde dem Bw. in weiterer Folge mit der Aufforderung übermittelt, dazu Stellung zu nehmen. Der Bw. hat dazu keine Stellungnahme abgegeben.

4.2.4. Es wird daher von folgendem entscheidungswesentlichen Sachverhalt ausgegangen:

Das Taxi samt Funkausrüstung sowie ein Diensthandy wurden den Taxilenkern mit freiem Dienstvertrag vom Dienstgeber zur Verfügung gestellt. Sie waren in ein vom Dienstgeber aufgestelltes System von Tag- und Nachtdiensten eingebunden und hatten die Vorgabe, ihr Taxi zu bestimmten Zeiten an bestimmten Orten abzuholen. Bei der Erstellung des Einsatzplanes konnten die Dienstnehmer jedoch von Woche zu Woche die Lage ihrer Arbeitszeit mitbestimmen. Konnten sie einen vereinbarten Arbeitsbeginn oder ein vereinbartes Arbeitsende nicht einhalten, mussten sie den Geschäftsführer verständigen, der für Ersatz sorgte. Weiters hatten sie wöchentliche Berichte mit Angaben zu Datum, Uhrzeit, Kilometerstand, gefahrenen Kilometern, besetzten Kilometern, Umsatz, Bargeld und Verrechnungsbeträgen mit bestimmten Firmen vorzulegen, die auch der Abrechnung dienten. Diese wurden auch, wie unter Punkt 3 dargestellt, von den Taxilenkern mit Dienstvertrag ausgestellt.

Bei Arbeitsantritt hatten sich die Taxilenker mit freiem Dienstvertrag bei der Taxi-Funkzentrale mit ihrem persönlichen Code anzumelden und über den Bordcomputer den Standplatz bzw die regionale Position einzugeben. Fahraufträge haben sie entweder über den Taxifunk oder das Diensthandy erhalten bzw konnten sie auch von Kunden persönlich Aufträge annehmen. Grundsätzlich konnten Funkaufträge auch abgelehnt werden, nach zweimaligem Ablehnen eines Fahrauftrages trat jedoch automatisch eine 45-minütige Sperre im Taxi-Funk ein.

In der betrieblichen Abwicklung machte es keinen Unterschied, ob es sich beim jeweiligen Taxilenker um einen Dienstnehmer oder um einen freien Dienstnehmer handelte.

Auf weitere die Taxilenkertätigkeit der freien Dienstnehmer ausmachenden Sachverhaltselemente wird unter Punkt 4.3. bei Beurteilung der einzelnen Merkmale näher eingegangen.

4.3.

4.3.1. Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen (§ 41 Abs. 1 1.Satz FLAG idgF). Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs.2 des EStG 1988 stehen (§ 41 Abs. 2 1. Satz idF der Berufungsjahre). Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idgF ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag knüpft an die Kammermitgliedschaft bei der Wirtschaftskammer an. Die KEG war in den Berufungsjahren Kammermitglied. Als Bemessungsgrundlage gilt die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967, BGBl. Nr. 376/1967 (§ 122 Abs. 7 2. Satz WKG id Fassung der Berufungsjahre).

4.3.2. Dem Steuerrecht ist der Begriff des "freien Dienstnehmers" fremd. Steuerlich ist zu beurteilen, ob eine Beschäftigung die in § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschriebenen Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Andernfalls liegt eine selbständige Tätigkeit vor.

Der Begriff des „Dienstverhältnisses“ iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist ein eigenständiger Begriff des Steuerrechts; er deckt sich im Wesentlichen (Ausnahme zB. Kommanditist) mit dem Arbeitsrecht und Sozialversicherungsrecht (Vgl. Blasina, Dienstnehmer-Freier Dienstnehmer – Selbständiger, Wien 2008, Seiten 44 ff (44), der von einer Identität des Dienstnehmerbegriffes in allen drei Rechtsgebieten ausgeht und davon ausgeht, dass sich Unterschiede im Faktischen nur bei der Gesamtabwägung der Typenmerkmale durch die verschiedenen Behörden ergeben können). Steuerlich besteht zwar keine formelle Anknüpfung an diese Rechtsgebiete. Allerdings kann sich aus der Beurteilung einer Leistungsbeziehung in anderen Rechtsgebieten ein Anhaltspunkt für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses ergeben (VwGH 22.1.1986, 84/13/0015).

Es ist in diesem Zusammenhang das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen. Dabei kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag, freier Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Entscheidend ist vielmehr, ob die **tatsächlich ausgeübte Tätigkeit dem Tatbild des § 47 entspricht** (VwGH vom 19.4.1988, 85/14/0145).

Wird von den Vertragspartnern ausdrücklich ein "freier Dienstvertrag" begründet, steht dies der Qualifikation der Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit daher nicht entgegen, wenn das tatsächlich verwirklichte Geschehen überwiegend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 spricht (so auch VwGH vom 18. März 2004, 2000/15/0079; vom 18. März 2004, 2000/15/0078).

4.3.3. Der Begriff des Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthält keine abschließende Definition, sondern wird als Typusbegriff durch eine Vielzahl von Merkmalen bestimmt, die nicht alle in gleicher Intensität ausgeprägt sein müssen (Doralt, EStG, 6. Auflage, § 47 Tz 19). Seinem Wesen nach stellt das Dienstverhältnis ein Dauerschuldverhältnis dar, bei dem sich der Arbeitnehmer verpflichtet, die Arbeitsleistung grundsätzlich persönlich zu erbringen.

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Aus dieser Definition werden von der Rechtsprechung zwei Hauptkriterien abgeleitet, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Es gibt jedoch Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen. Dann ist anhand weiterer Merkmale zu beurteilen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (vgl. VwGH vom 22.2.1996, 94/15/0123, und die dort zitierte Judikatur). Als weitere Merkmale für die Nichtselbständigkeit gelten unter anderem das Fehlen eines Unternehmerwagnisses und keine Vertretungsbefugnis (vgl. das VwGH vom 22. März 2010, 2009/15/0200 zu Taxilenkern).

4.3.4. Mit Erkenntnis vom 1.12.1992, 88/14/0115 hat der VwGH folgende Aussagen zur Beurteilung von Taxilenkern als selbständig oder unselbständig gemacht: *„Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis wird daher stets das Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit sein, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist. Dem letztgenannten Gesichtspunkt kommt im Beschwerdefall besondere Bedeutung zu. Wenn es - wie der Beschwerdeführer selbst im zivilgerichtlichen Verfahren vorgebracht hat - üblich ist, dass angestellte Taxilenker mit Rücksicht auf die besonderen Verhältnisse, unter denen sie tätig werden, Ausmaß und zeitliche Lagerung ihrer Tätigkeit und damit auch deren wirtschaftlichen Erfolg weitestgehend selbst bestimmen können, so spricht dies nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Vielmehr sind folgende, ein Dienstverhältnis kennzeichnende Umstände zu beachten: Der Taxilenker benutzt das Fahrzeug des Taxiunternehmers auf dessen Gefahr. Wartung und sämtliche laufenden Betriebskosten des Fahrzeuges werden vom Taxiunternehmer getragen. Ein wesentlicher Teil der vom Taxilenker erzielten Einnahmen ist an den Taxiunternehmer abzuführen, dem auf diese Weise unmittelbar der wirtschaftliche Erfolg der Tätigkeit des Taxilenkers zugute kommt.“*

Zu erwähnen ist, dass mit dem berufsrelevanten Taxifahrer eine Grundentlohnung von ATS 7.000,00 und zusätzlich ein Betrag pro gefahrenen Kilometer vereinbart war. Zudem bezeichnete der Beschwerdeführer im vorangehenden zivilrechtlichen Rechtsstreit den Taxilenker als angestellt, vertrat im steuerlichen Lohnnebenkostenverfahren jedoch genau die gegenteilige Meinung.

Im VwGH-Verfahren (VwGH vom 28.11.2002, 97/13/0069), bei dem der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben wurde, hielt der VwGH zunächst fest, dass das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses ein gleichwertiges Merkmal neben dem Vorliegen der Weisungsgebundenheit und der

organisatorischen Eingliederung in den Betrieb des Dienstgeber ist. Im Übrigen hält er zur Einstufung der Botenfahrer fest: *„Bei der Beurteilung des Gesamtbildes der von den Fahrern ausgeübten Tätigkeit kommt es darauf (Anmerkung: auf die tatsächliche Vertragsabwicklung) entscheidend an, weil sich aus der Möglichkeit, bei der Abwicklung ihrer Tätigkeit (Botenfahrten) frei und ohne Vorgabe innerhalb bestimmter Zeiten oder an bestimmten Standorten erhaltene Funkaufträge annehmen zu können, nicht nur eine Weisungsungebundenheit ergibt, sondern dies unmittelbar ganz wesentlich auf das Unternehmerwagnis durchschlägt. Angesichts der im Verwaltungsverfahren unbestritten vereinbarten Entlohnung in Höhe von 30 % des im Namen und für Rechnung der Beschwerdeführerin vereinnahmten Entgelts für die Botenfahrten (in der Beschwerde werden 70 % genannt) kommt der Frage, ob, in welchem Umfang und in welcher Zahl ein Fahrer sich (durch Einschalten des Funkgerätes) um Aufträge bemüht und erteilte Aufträge - ohne eine ihm offen stehende Möglichkeit auszuschöpfen, sie abzulehnen - erfüllt, wesentliche Bedeutung zu, weil der Fahrer mangels Vereinbarung eines Grundentgeltes somit einnahmenseitig vollkommen freie Hand hätte, den Erfolg seiner Tätigkeit zu steuern (vgl. zur Möglichkeit, Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und solcherart den Umfang des Tätigwerdens bzw. dessen wirtschaftlichen Erfolges selbst zu bestimmen, etwa das hg. Erkenntnis vom 20. Dezember 2000, 99/13/0223).“*

Im Erkenntnis vom 24.11.2011, 2008/15/0180 zu Taxilenkern mit einer Entlohnung nach geleisteten Fahrten (im vorliegenden Fall 45% der Einnahmen, was der im Berufungsfall vorliegenden reinen Bruttoumsatzbeteiligung entspricht) erachtete der VwGH zur Erhebung des Gesamtbildes der tatsächlichen Verhältnisse konkrete Feststellungen zur Weisungsgebundenheit, zur Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin, zum Entlohnungssystem und zur Vertretungsbefugnis für erforderlich. Er trifft die Aussage, dass aus der Tatsache der nachträglichen Kontrolle von Fahrtenbüchern als solcher sich jedenfalls die Weisungsunterworfenheit nicht ableiten lässt und bei einem rein leistungsorientierten Entlohnungssystem ohne einen Mindest-Fixbezug ein Unternehmerrisiko der Fahrer nicht auszuschließen wäre.

4.3.4.. Die Weisungsgebundenheit äußert sich in persönlicher Abhängigkeit. Diese ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit (Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 47 EStG 1988, Tz 4.3). Der Dienstnehmer muss verpflichtet sein, den persönlichen Weisungen des Arbeitgebers zu folgen. Die Stärke des Weisungsrechtes ist abhängig von der Art der Tätigkeit; bei höher qualifizierten Leistungen tritt die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund (Doralt, EStG, § 47 Tz 33), ohne dass dies das Vorliegen eines Dienstverhältnisses beeinträchtigen würde.

Dabei ist zu beachten, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmerschaft einer Person zur Folge hat, 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 dadurch 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 ist charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH vom 28. Mai 2009, Zl. 2007/15/0163).

Für eine Weisungsgebundenheit spricht (Vgl. Jakom/*Lenneis* EStG, 2013, § 47 Rz 6):

- die Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung: keine Möglichkeit, sich vertreten zu lassen;
- die Unterwerfung unter die betrieblichen Kontroll- und Ordnungsvorschriften sowie unter das Disziplinarrecht;
- keine Möglichkeit, die Annahme weiterer Arbeiten zu verweigern;
- die Verpflichtung, die jeweils zugewiesenen Arbeiten zu übernehmen;
- keine ständig wechselnden Auftraggeber.

4.3.5. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinn 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 Auftraggebers.

Der zeitlichen und organisatorischen Eingliederung in den Unternehmensbereich des Arbeitgebers kommt allerdings dann keine wesentliche Bedeutung zu, wenn die Arbeitsleistung, zu der der Arbeitnehmer verpflichtet ist, überwiegend oder gänzlich außerhalb örtlicher Einrichtungen, die dem Arbeitgeber zugerechnet werden können, erbracht wird (zB. Heimarbeit, Vertretertätigkeit, aber auch Taxilenker) und auch keine Eingliederung in einer anderen Form vorliegt.

4.3.6. Werden die zunächst generell beschriebenen Tatbestandsmerkmale in Beziehung zu den einzelnen tatsächlichen Beschäftigungsaspekten der freien Dienstnehmer gesetzt, ergibt sich im Berufungsfall folgendes Bild:

a. Laut Vertrag (Punkt IV) hat der Vertragspartner die Möglichkeit, sich durch eine andere Person, die im Besitz der Taxilenkerberechtigung ist, vertreten zu lassen. Er muss diese

Vertretung der KEG rechtzeitig melden. Ein Taxilenker braucht jedenfalls einen Führerschein und eine Taxilenkerberechtigung sowie eine Einschulung betreffend den Funkdienst. Aus der Meldepflicht, insbesondere auch wegen der Haftpflichtversicherung, ergibt sich, dass sich die KEG die Zustimmung zu einer Vertretung vorbehalten hat, und zwar auch hinsichtlich Personen, die sämtliche rechtliche Voraussetzungen erfüllen, um ein Taxi lenken zu dürfen. Eine generelle Vertretungsmöglichkeit für die Taxilenker im freien Dienstvertrag bestand somit nicht. Es lag daher eine für die Annahme persönlicher Abhängigkeit wesentliche persönliche Arbeitspflicht vor.

b. Bereits in den zitierten steuerlichen VwGH-Erkenntnissen zu den Voraussetzungen der Dienstnehmereigenschaft von Taxilenkern wird dargestellt, dass es im Zusammenhang mit der reinen Leistungsentlohnung wesentlich darauf ankommt, inwieweit die Taxilenker von der Möglichkeit Gebrauch machen, erhaltene Aufträge ablehnen zu können, weil dies unmittelbar auf das Unternehmerwagnis durchschlägt.

Die Fahrer konnten zwar das Beschäftigungsausmaß im Vorhinein wählen, in dem sie von Woche zu Woche ihre Arbeitszeit mitbestimmten. Damit wurden die genauen Einsatztage jeweils einige Tage vorher fix vereinbart. Anhand dieser Vereinbarung wurde ein Einsatzplan durch die KEG erstellt. Von diesem konnten die Taxilenker grundsätzlich nicht mehr abweichen. Wenn sie trotz Zusage in den Einsatzplan nicht fahren konnten, mussten sie die KEG verständigen. Damit ist dem einzelnen Taxilenker nicht frei gestanden, ob er an einem (zuvor vereinbarten) Einsatztag überhaupt Taxi fährt oder nicht. Sie waren verpflichtet, an den laut Einsatzplan kurzfristig im Vorhinein festgelegten Zeiten tätig zu werden und ihren Dienstgeber im Fall einer Verhinderung umgehend zu verständigen.

Sie waren damit in ein von der KEG aufgestelltes System von Tag- und Nachtdiensten eingebunden und hatten die Vorgabe, ihr Taxi zu bestimmten Zeiten an bestimmten Orten abzuholen bzw. bei Beendigung ihres Dienstes abzustellen. Sonst hätte der nachfolgende Fahrer nicht gewusst, wo er das Taxi abholen soll. Auf diese Weise war auch der effiziente Einsatz der Taxis in einer möglichst durchgehenden Besetzung mit Taxilenkern sichergestellt. Die Taxilenker mit freien Dienstverträgen waren daher ebenso wie die Taxilenker im Dienstverhältnis in ein betriebliches Ordnungssystem eingebunden.

c. Innerhalb ihrer festgelegten Schichten standen den Taxilenkern mit freiem Dienstvertrag mehrere Quellen zur Verfügung, aus den sich (unter Umständen) gleichzeitig Fahraufträge für sie ergeben konnten. Sie hatten Zugang zum auf Kosten der KEG geführten Taxifunk, sie waren gleichzeitig per Diensthandy mit ihrem Dienstgeber verbunden und sie hatten die Option, direkt von Kunden persönlich Aufträge entgegenzunehmen. Bestand die Hoffnung auf besonders lukrative Aufträge (etwa wenn auf dem Bahnstandsplatz der erste Warteplatz

erreicht war), waren die Taxilenker geneigt, Funkaufträge zugunsten dieser Aufträge abzulehnen und es wurde eine Funksperre riskiert.

Insgesamt konnten die Taxilenker Aufträge faktisch nicht ablehnen (siehe vgl. Punkt d und den dort beschriebenen Kontrollen der KEG anhand der Wochenberichte) und haben sie auch nicht abgelehnt, weil für alle Taxilenker im Vordergrund stand „möglichst viel Geld zu verdienen.“ Damit hatten sie es aber nicht frei in der Hand, den Erfolg ihrer Tätigkeit zu steuern. Vielmehr hing ihr tatsächlicher Arbeitslohn im Wesentlichen von der Anzahl der Fahrgäste ab, die Ihnen über den vom Dienstgeber bezahlten Taxifunk oder über das Diensthandy zugeteilt wurde. Zudem war ein wesentlicher Teil der von ihnen erzielten Einnahmen an die KEG abzuführen. Dieser kam auf diese Weise unmittelbar der wirtschaftliche Erfolg der Tätigkeit des jeweiligen Taxilenkers zugute.

d. Aus der Führung von Fahrtenbüchern und deren nachträgliche Kontrolle lässt sich nach dem VWGH für sich allein keine Weisungsunterworfenheit ableiten. Allerdings konnte die KEG anhand der Wochenlisten auch kontrollieren, ob der „Umsatz stimmt.“ In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass Herr N, ein Mitarbeiter der KEG mit Leitungsbefugnis, nicht nur die Mitarbeiter auf dem Funksystem einschulte, alle Taxis mit den erforderlichen Unterlagen ausstattete, sondern auch die Taxilenker kontrollierte, besonders jene, bei denen die KEG der Meinung war, die Lenker arbeiteten nicht korrekt. Über die Umsatzkontrolle war es daher der KEG daher möglich, zu überprüfen, ob der Taxilenker an ihren Einsatztagen auch tatsächlich tätig waren. Daraus ist aber auch eine Kontrollunterworfenheit der freien Dienstnehmer ableitbar.

e. Vertragspunkt VI und VII sieht eine umgehende Informationspflicht der KEG beim Auftritt von Schäden vor. Ebenso ergibt sich aus Punkt VII eine Verpflichtung, bestimmte Verhaltensregeln bei Unfällen einzuhalten (Unfallbericht und Festhalten der Schäden mit dem Fotoapparat). Punkt VIII verpflichtet die Fahrer, bei erschwerten Bedingungen risikoreiche Fahrten abzulehnen und gegebenenfalls an die Funkzentrale zurück zu vermitteln bzw. das Fahrzeug abzustellen.

Damit werden aber Anweisungen für die Taxilenker aufgestellt, die sich auf ihr arbeitsbezogenes Verhalten beziehen.

f. Die KEG hat den Taxilenkern mit freiem Dienstvertrag die wesentlichen Betriebsmittel zur Verfügung gestellt, nämlich insbesondere das Taxi, die Teilnahme am Funkdienst und das Diensthandy. Den Taxilenkern kam damit keine im eigenen Namen auszuübende Verfügungsmacht über diese Einrichtungen und Betriebsmittel zu. Sie waren somit bei

Erbringung der Arbeitsleistungen von der Bw. wirtschaftlich abhängig und in den betrieblichen Organismus eingegliedert.

g. Die Betriebskosten des Taxis wurden von der KEG getragen, ebenso wurden die Wartung der Taxis von dieser auf ihre Kosten durchgeführt.

4.3.7. Bei Taxilenkern treten aufgrund der Natur ihrer Arbeit verschiedene Kriterien, die für ein Dienstverhältnis kennzeichnend sind, wie etwa organisatorische und zeitliche Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers und Weisungsgebundenheit hinsichtlich des konkreten Tätigwerdens, in den Hintergrund.

Folgende Aspekte sprechen im Berufungsfall nach Ansicht des UFS für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses:

- keine generelle Vertretungsbefugnis und damit die Pflicht zur persönlichen Leistungserbringung;
- Pflicht, zugeteilte Schichten wahrzunehmen
- de facto keine Ablehnungsmöglichkeit von Aufträgen außer in bestimmten Fällen zur Maximierung des Gewinnes der KEG
- Weisungsunterworfenheit durch arbeitsspezifische Anweisungen
- organisatorische Eingliederung durch Einbindung in einen Dienstplan, Arbeitsanweisungen, Zur-Verfügungstellung der Betriebsmittel, Einschulung und laufende Kontrollmöglichkeiten.

Gegen ein Arbeitsverhältnis könnte im Berufungsfall lediglich die rein umsatzabhängige Entlohnung sprechen. Wird jedoch in Betracht gezogen, dass ein wesentlicher Teil der Aufträge und damit der Einnahmen durch das vom Arbeitgeber bezahlte Taxifunksystem bzw. über das Diensthandy dem einzelnen Taxifahrer zugeteilt wurden, ist ersichtlich, dass der wirtschaftliche Erfolg des Taxilenkers im Wesentlichen durch die KEG und nicht den Taxifahrer beeinflusst wurde, zumal, wie festgestellt wurde, die einzelnen zugeteilten Aufträge nur im Ausnahmefall bei Vorhandensein eines lukrativeren Angebotes tatsächlich abgelehnt wurden. Ein wesentliches Unternehmerwagnis kann darin nicht erblickt werden, noch dazu, weil ausgabenseitig die KEG sämtliche Kosten getragen hat. Im Übrigen haben auch die Taxilenker im Dienstverhältnis eine reine umsatzabhängige Entlohnung erhalten. Eine umsatzabhängige Entlohnung scheint im Taxigewerbe branchenüblich zu sein. Nicht jede ausschließlich am Erfolg orientierte Entlohnung begründet ein Unternehmerwagnis.

Es ist auch zu berücksichtigen, dass es im Hinblick auf den Arbeitsablauf und die Arbeitsvorgaben keinen Unterschied zu den Dienstnehmern gegeben hat.

Für den UFS überwiegen daher bei den Taxilenkern mit freiem Dienstvertrag die Kriterien eines steuerlichen Dienstverhältnisses gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988. Ihr Entgelt wurde daher zu Recht in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ einbezogen.

4.3.8. Sonderfall Herr N :

In den Jahren 2003 bis 2005 des Berufszeitraumes war Herr N Kommanditist der KEG und brachte seine Arbeitsleistung als Taxilenker ein. Daneben erhielt er für seine Tätigkeit in der Werkstatt im Rahmen eines freien Dienstvertrages gem. § 4 Abs. 4 ASVG ein Entgelt. Beide Vergütungen wurden von ihm als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in seinen Steuererklärungen 2003 bis 2005 erklärt. Wie aus den Sachverhaltsfeststellungen im Sozialversicherungsverfahren (VwGH vom 2.5.2012, 2010/08/0083) hervorgeht, war die Haupttätigkeit von Herrn N das Taxilenken, bei Bedarf hat er auch in der Werkstatt gearbeitet, beide Tätigkeiten waren zeitlich eng verwoben. Diese Unterscheidung in Haupt- und Nebentätigkeit zeigt sich auch in der unterschiedlichen Höhe seiner aus beiden Tätigkeiten resultierenden Einkünfte.

Vom Finanzamt wurden lediglich die Einkünfte aus dem freien Dienstvertrag in solche aus unselbständiger Arbeit umqualifiziert und dem DB und DZ unterworfen.

Im Gegensatz zum ASVG bezieht ein Kommanditist auch dann Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 23 Z 2 EStG 1988, wenn er sonst als nichtselbständige Arbeit zu beurteilende Dienstleistungen als Kommanditist gegenüber seiner Gesellschaft erbringt. Ist die selbständige Tätigkeit eine Haupttätigkeit und wird eine Nebentätigkeit in wirtschaftlichem Zusammenhang ausgeübt, dann wird die Nebentätigkeit nach der Rechtsprechung auch dann als Teil der selbständigen Tätigkeit behandelt, wenn sie für sich allein betrachtet eine nichtselbständige Tätigkeit wäre (Vgl. Doralt/Kauba, EStG, 10. Auflage, § 23 Rz 37). Da Herr N die Nebentätigkeit nur in Verbindung und Abhängigkeit zu seiner Taxilenkertätigkeit erbracht hat, geht diese in den gewerblichen Einkünften als Kommanditist auf. Für Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind jedoch keine Lohnnebenkosten zu entrichten. Die umqualifizierten Einkünfte aus dem freien Dienstvertrag sind daher aus der Bemessungsgrundlage für den DB und DZ auszuscheiden.

5. Abfuhrdifferenzen:

Das Finanzamt hat im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25.8.2010 dargelegt, wie und in welcher Höhe es zu der Feststellung von Abfuhrdifferenzen gekommen ist. Dies wurde der anwaltlichen Vertretung in der Schlussbesprechung mitgeteilt.

Der Bericht wurde dem Bw. ausgehändigt. Die der Berufung zugrundeliegenden Bescheide vom 25.8.2010 verweisen in der Begründung auf den Bericht. Zudem wurde die Stellungnahme des GPLA-Prüfers zur Berufung des Bw. an den Bw. übermittelt. In dieser nimmt der GPLA-Prüfer wiederum zu den Abfuhrdifferenzen Stellung.

Die dieser Berufung zugrundeliegenden Bescheide, die zur Begründung auf den Bericht über die Außenprüfung verweisen, und die Stellungnahme des GPLA-Prüfers haben den Charakter eines Vorhaltes, weil dem jeweiligen Berufungswerber die Möglichkeit gegeben ist, dazu Stellung zu nehmen (so auch: VwGH vom 7. Dezember 1988, Zl. 88/13/0005). Da eine solche Stellungnahme im gegenständlichen Fall unstrittig nicht erfolgt ist, erachtet die Berufungsbehörde das Vorliegen von Abfuhrdifferenzen im Sinne der Ausführungen in den Bescheiden als erwiesen.

Hinzu kommt, dass es zu Abfuhrdifferenzen zu Lasten des Bw. lediglich für den DB in den Jahren 2003 bis 2005 gekommen ist. In den Jahren 2006 und 2007 wurde ihm DB gutgeschrieben. Beim DZ erfolgten im Berufszeitraum 2003 bis 2007 überhaupt nur Gutschriften zu seinen Gunsten. In den Jahren der reinen Gutschriften kann daher auch keine subjektive Beschwer des Bw. erblickt werden.

Auf diese Frage ist daher nicht mehr weiter einzugehen. Die Berufung erweist sich in diesem Punkt somit als unbegründet.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 28. Juni 2013