



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 16. Oktober 2006 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes A vom 30. September 2006 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag samt Säumniszuschlägen für das Jahr 2005 nach der am 5. November 2013 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin war in der Branche „Lastfuhrwerksverkehr“ selbständig tätig. Die Unternehmensaktivität der Berufungswerberin bestand nach dem Akteninhalt darin, die Post von größeren Betrieben (z.B. Bankpost oder Post eines Pressegroßbetriebes, Kirchenblätter) zu befördern, wobei sie die Aufträge dazu von einer anderen Firma erhalten hat. Die Berufungswerberin beschäftigte ihre Mutter in einem nichtselbständigen Dienstverhältnis (geringfügig beschäftigt) und zwei weitere Personen, die die Beförderungen als selbständig Erwerbstätige durchführten.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 wurden € 76.799,44 als Fremdleistungen ausgewiesen. Der Prüfer stellte fest, dass die beiden zur Beförderung beauftragten Personen in Form von Pauschalen bzw. Kilometergelder entlohnt wurden. Fahrtenbücher seien keine geführt wurden. Die beiden Personen legten Rechnungen über weitgehend gleichartige

Touren an die Berufungswerberin, die ihnen diese Beträge einschließlich Umsatzsteuer in bar ausbezahlte.

Der Prüfer zog für Herrn B für das Jahr 2005 einen sich aus den vorgelegten Rechnungen ergebenden Betrag in Höhe von € 34.496 und für Herrn C einen Betrag in Höhe von € 42.529,24 als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der in der Folge vom Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden festgesetzten Abgaben heran. Begründend wird im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ausgeführt, dass es nicht ersichtlich sei, bzw. sei auch nicht von der Berufungswerberin belegt, wie sich die Pauschalen zusammensetzen würden. Die Lohnabgaben seien daher nachberechnet und vorgeschrieben worden. Die Bezüge seien nicht als Spesenersatz anerkannt worden, da die gesetzlichen Bestimmungen des [§ 26 EStG 1988](#) nicht beachtet worden seien.

In den eingebrauchten Berufungen gegen die vom Finanzamt erlassenen Bescheide wird vorgebracht, dass alleine auf der Ursache der für den Prüfer mangelhaften Rechnungslegung nun vermutet werde, dass es sich bei den beiden genannten Personen um Dienstnehmer handeln würde. Eine nähere Begründung, die diese Annahme untermauern würde, finde sich weder im Bescheid, noch in der Niederschrift über die Schlussbesprechung.

Zu den Kriterien eines Arbeitsverhältnisses gehöre persönliche Abhängigkeit. Ein Arbeitnehmer unterliege den Weisungen des Arbeitgebers hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitsort und Inhalt. Der Arbeitgeber sei berechtigt, die Art und Weise des Vollzuges der geschuldeten Arbeitsleistung, somit sein persönliches Verhalten zu bestimmen.

Die beiden genannten Personen seien bei der Berufungswerberin nicht als Dienstnehmer beschäftigt. Sie würden beide über den Gewerbeschein „Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen oder Kraftfahrzeugen mit Anhängern, wenn die Summe der höchsten zulässigen Gesamtgewichte insgesamt 3.500 kg nicht übersteigt“ verfügen. Beide seien für die Berufungswerberin als Subauftragnehmer beschäftigt. Die Berufungswerberin würde ihre Verträge an die beiden Personen weitergeben. Diese würden von ihnen selbstständig und auf eigene Faust erledigt werden. Anschließend würde über den Auftrag eine Rechnung gelegt werden, welche von der Berufungswerberin beglichen werden würde. Den Gewerbeschein hätten die beiden Personen bereits im Jahr 2003 gelöst. Sie seien aber für die Berufungswerberin erst seit dem Jahr 2005 tätig. Es könne somit nicht von einer Umgehung gemäß [§ 22 BAO](#) gesprochen werden.

Weiters führt die Berufungswerberin aus, dass von ihr keine Betriebsmittel zur Verfügung gestellt worden seien. Die beiden genannten Personen würden ihre eigenen Fahrzeuge verwenden. Sie seien nicht zeit- und nicht ortsgebunden, sondern hätten sich die Arbeit

selbständig einteilen können. Sie würden keinerlei Weisungen bezüglich Arbeit unterliegen, sondern würden ihre Arbeit vollkommen eigenständig erledigen.

Die beiden genannten Personen hätten die Tätigkeit nicht selbst verrichten müssen, sie hätten sich auch jederzeit vertreten lassen können. Herr C habe sich fallweise von seiner Gattin vertreten lassen. Die Fahrt sei somit von ihr durchgeführt worden. Auch bei Urlaub der Gewerbetreibenden seien die Fahrten von einer Vertretung durchgeführt worden, für die die beiden Personen selbständig gesorgt hätten und auch verantwortlich gewesen seien.

Gerade, dass der Berufungswerberin regelmäßig eine Rechnung über die Touren gestellt worden sei, spreche für eine selbständige Tätigkeit. Bei einer unselbständigen Arbeit wäre dies nicht erforderlich gewesen. Alleine aus der vorgeblich mangelhaften Form der Rechnungen könne nicht auf ein unselbständiges Dienstverhältnis geschlossen werden. Eine weitere Begründung, warum es sich um ein Dienstverhältnis gehandelt habe, sei nicht abgegeben worden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt begründend auf die Niederschriften mit den beiden betroffenen Personen.

Herr C habe am 26.9.2006 mittels Niederschrift erklärt, dass er Geld für seine Arbeit auf Kilometerbasis von der Berufungswerberin erhalten habe. Der Bezug sei eine Kilometerpauschale, da sich die Strecken oft ändern würden (z.B. Umleitungen). Fahrtenbuch brauche er nicht zu führen. Die Organisation über die zu fahrenden Touren treffe die Berufungswerberin. Er fahre nur. Er übe seine Tätigkeit nur für die Berufungswerberin aus. Wenn er einen Vertreter brauchen würde, so würde von der Berufungswerberin jemand fahren. Außerdem sei das nie ein Thema gewesen, denn so etwas gebe es bei ihm nicht, er habe keinen Vertreter. Eine Haftung gebe es bei ihm auch nicht, da es sich um verschlossene, verplombte Behälter handeln würde, die zu transportieren seien. Die Tour „St. Pölten“ sei mit einer Arbeitszeit von rund 10 Stunden zu bereisen und die Tour „Kirche Bunt“ sei mit rund 6,5 Stunden zu bereisen. Er fahre 50 Kilometer pro Stunde. Die Tour „St. Pölten“ beginne ca. um 17:30-18:00 Uhr, da die Belege von den Banken dann zu transportieren seien, wenn diese geschlossen hätten. Eine freie Zeiteinteilung könne daher nicht abgeleitet werden.

Herr B habe am 20.9.2007 mittels Niederschrift erklärt, dass er 2005 und 2006 nur für die Berufungswerberin gefahren sei. Die Organisation sei von der Familie der Berufungswerberin durchgeführt worden. Er selbst habe nur fahren und die angeordneten Aufträge erfüllen müssen. Die Touren seien in der Nacht durchzuführen und in einer bestimmten Zeit zu erfüllen gewesen. Eine Vertretung hätte er nicht gebraucht, da er immer selbst gefahren sei. Wenn er einen Ersatz gebraucht hätte, so sei eine Person von der Familie der

Berufungswerberin gefahren. Eine Haftung für Schäden, wenn er die Tätigkeit nicht ordnungsgemäß ausgeübt habe, bzw. für den Verlust von Waren habe er nicht übernommen. Es sei auch nichts mit der Berufungswerberin vereinbart worden. Er hätte 5 Tage pro Woche (Montag bis Freitag) zu gleichen Einsatzzeiten gearbeitet.

Wie sich seine Bezüge zusammensetzen würden, könne er nicht sagen und es gebe auch keine Kalkulationsunterlagen. Es handle sich um eine Fixentlohnung. Diese Bezüge seien abgestimmt auf Kilometergeld und Stunden. Eine Fahrtenbuchführung sei nicht erfolgt. Er habe nur kurz ein eigenes Auto im Jahr 2005 im Einsatz gehabt, denn ab Herbst 2005 habe ihm die Berufungswerberin ein Fahrzeug unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Miete habe er dafür nicht bezahlen müssen.

Herr B habe daher seine Arbeitskraft durch Lenken des Fahrzeugs zur Verfügung gestellt. Er habe auch teilweise gewusst, dass er nicht angemeldet gewesen sei. Aufgrund dieser Aussagen seien die beiden Personen in der Organisation und der Weisung der Arbeitgeberin verpflichtet gewesen. Auch wenn sie einen Gewerbeschein gehabt hätten so könne dieser nicht die steuerliche Behandlung der Einkunftsart bestimmen.

Im Vorlageantrag wird ergänzend vorgebracht, dass die beiden Herren für die Berufungswerberin als selbständige Auftragnehmer tätig gewesen seien. Die Berufungswerberin gebe ihre Verträge an die beiden Herren weiter. Diese würden von ihnen selbständig und auf eigenes Risiko erledigt werden. Anschließend sei über die einzelnen Verträge Rechnung gelegt worden, welche von der Berufungswerberin beglichen worden wäre.

Herr C sei nicht nur für die Berufungswerberin tätig gewesen, er habe auch selbständig Weintransporte durchgeführt und führe des Weiteren auch noch Personen nach Tschechien zum Einkaufen und retour. Herr B liefere auch Kfz-Ersatzteile für eine andere Firma aus und sei ebenfalls nicht ausschließlich für die Berufungswerberin tätig. Es habe von Seiten der Berufungswerberin kein Verbot bestanden, dass die beiden Personen Fahrten für andere durchführen hätten können. Die beiden Personen hätten sich jederzeit ohne Angabe von Gründen vertreten lassen können. Negative Konsequenzen hätten die beiden in diesem Fall nicht zu befürchten gehabt.

Die beiden Personen hätten das Unternehmerrisiko getragen, womit sie sich gleichzeitig von unselbständig Beschäftigten unterschieden hätten. Dabei komme der Ausstellung von Rechnungen im eigenen Namen für die Beurteilung der Selbständigkeit im Sinne des § 1 Abs. 3 GewO 1973 erhebliches Gewicht zu. Alleine aus der vorgeblich mangelhaften Form der Rechnungen könne nicht auf ein unselbständiges Dienstverhältnis geschlossen werden. Das

Vorliegen des Unternehmerrisikos zeige sich auch darin, dass die beiden Herren bei Untätigkeit, etwa im Krankheitsfall, einen Verdienstentfall zu tragen gehabt hätten. Herr B hätte natürlich gewusst, dass er nicht bei der GKK angemeldet gewesen sei, da vereinbart gewesen sei, dass die Tätigkeit auf selbständiger Basis durchgeführt werden würde. Herr B sei als Selbständiger bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft pflichtversichert gewesen.

Eine gewisse wirtschaftliche Abhängigkeit des Unternehmens von seinem Auftraggeber sei durchaus zulässig. Zu denken sei dabei etwa an die Tätigkeiten der Handelsagenten, Kommissionäre und Spediteure, die dennoch der Gewerbeordnung unterliegen würden. Gleiches gelte für die beiden betroffenen Personen. Sie hätten sich jederzeit vertreten lassen können. Die Berufungswerberin hätte ihnen bei ihrer Auswahl der Vertretung stets ihren freien unternehmerischen Spielraum gelassen und keinen Einfluss darauf genommen. Herr C habe sich fallweise von seiner Gattin vertreten lassen. Die Fahrt sei somit von ihr durchgeführt worden. Auch bei Urlaub der beiden betroffenen Personen seien die Fahrten von einer Vertretung durchgeführt worden, für die die beiden Personen selbständig gesorgt hätten und auch verantwortlich gewesen seien. Falls keine Vertretung von den beiden Personen angegeben worden sei, hätte die Berufungswerberin den Auftrag an andere Subauftraggeber weiter gegeben. Sie hätten die Aufträge ohne Angabe von Gründen ablehnen können.

Die Öffnungszeiten der Banken würden keineswegs die freie Zeiteinteilung der beiden Personen beschränken. Freie Zeiteinteilung sei auch gegeben, wenn diese durch gewisse Rahmenbedingungen eingeschränkt sei. Die Möglichkeit, erst nach Ende der Banköffnungszeiten tätig zu werden, sei durch ihren Auftraggeber vorgegeben gewesen. Von der Berufungswerberin hätte es keine Vorschriften bezüglich der Zeiteinteilung gegeben. Wann die Tätigkeit in einem gewissen Rahmenzeitraum durchgeführt worden wäre, hätten sich die beiden Personen frei einteilen könne.

Entgegen der Behauptung der beiden Herren sei ein Haftungsausschluss nicht vereinbart worden. Faktisch sei es nicht zu einer Haftung gekommen, da die Container nicht zerstört worden seien, rechtlich ausgeschlossen sei sie nicht. Ein wesentliches Merkmal einer selbständigen Tätigkeit sei, dass die Arbeit mit den eigenen Betriebsmitteln durchgeführt werde. Durch den Verlust der Betriebsmittel sei ein erhebliches wirtschaftliches Risiko zu tragen. Entgegen der Behauptung von Herrn B sei ihm nie ein Fahrzeug von der Berufungswerberin zur Verfügung gestellt worden. Er sei immer mit seinem eigenen Fahrzeug unterwegs gewesen und hätte somit immer seine eigenen Betriebsmittel benutzt. (Beweis: eigene Einvernahme als Partei, Zeugin: Mutter der Berufungswerberin).

Die Berufungswerberin ist zu der von ihr beantragten und für 5. November 2013 anberaumten und auch abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung trotz ordnungsgemäßer Zustellung der Ladung nicht erschienen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 93 Abs. 3 lit. a BAO](#) hat der Bescheid eine Begründung zu enthalten. Die von der Berufungswerberin aufgezeigten Begründungsmängel in den angefochtenen Bescheiden sind auch für die Abgabenbehörde zweiter Instanz erkennbar, können jedoch nach Literatur und Judikatur im Rechtsmittelverfahren saniert werden (vgl. Ritz, BAO Kommentar, Rz 16 zu § 93). Einem Berufungswerber steht im Rechtsmittelverfahren jede Möglichkeit offen, die nachvollziehbaren und kontrollierbaren Gründe des angefochtenen Bescheides für einen effizienten Rechtsschutz zu erfahren. Daneben wäre der Berufungswerberin gemäß [§ 245 Abs. 2 BAO](#) die Möglichkeit offen gestanden, einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung zu stellen, was die Berufungswerberin jedoch nicht in Anspruch genommen hat. Auch zur Schlussbesprechung ist die Berufungswerberin trotz Ladung nicht erschienen. Aus der detaillierten Berufungsbegründung und dem Vorlageantrag ist erkennbar, dass die Gründe für die Nachforderung der gegenständlichen Abgaben mit den angefochtenen Bescheiden samt der Berufungsvorentscheidung vom 21.1.2008 hinreichend bekannt sind. Von rechtswidrigen Bescheiden kann daher nicht ausgegangen werden.

Gemäß [§ 41 Abs. 1 FLAG 1967](#) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten.

Zu den Dienstnehmern gehören nach [§ 41 Abs. 2 FLAG 1967](#) Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) stehen. Gemäß [§ 41 Abs. 1 FLAG 1967](#) ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die in Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988](#) sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des [§ 22 Z 2 des EStG 1988](#).

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf [§ 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998](#), BGBl. I Nr. 103/1998.

Gemäß [§ 47 Abs. 2 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 Arbeitsgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

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. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Vorliegen eines Unternehmerrisikos oder der Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl. das Erkenntnis vom 22. März 2010, 2009/15/0200).

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. Nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen hat die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich im Allgemeinen 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 (vgl. etwa das Erkenntnis vom 28.3.2000, 96/14/0070).

Nach den Angaben in der Niederschrift vom 19.6.2006 der bei der Berufungswerberin beschäftigten Mutter der Berufungswerberin wurden schriftliche Verträge mit den beiden betroffenen Personen nicht abgeschlossen. Aus derselben Niederschrift ist zu ersehen, dass die Unternehmenstätigkeit in der Beförderung von Bankpost – E-Bank, F-AG, GHZ, IJ (Pressegroßbetrieb) und Zeitungen bestanden hat. Die Aufträge hiezu habe die Berufungswerberin von einer anderen Firma bekommen.

Die Tätigkeit der beiden betroffenen Personen bestand demnach darin, die vorgenannten Beförderungen mit dem eigenen Fahrzeug oder dem Firmenfahrzeug der Berufungswerberin (Ford Transit) auf den durch die Berufungswerberin vorgegebenen Touren durchzuführen. Nach den Angaben des Herrn C in der Niederschrift vom 26.9.2006 war er vom 1.6.2004 bis laufend, entgegen den Angaben der Berufungswerberin im Vorlagenantrag, nur für die Berufungswerberin tätig. Nach den Angaben des Herrn B in der Niederschrift vom 20.9.2007 war er im Zeitraum 2005 und 2006 für die Berufungswerberin, sonst für niemanden, tätig. Wenn die Berufungswerberin im Vorlageantrag in diesem Zusammenhang angibt, dass die

beiden betroffenen Personen auch für andere Auftraggeber gearbeitet hätten (Weintransporte, Personen nach Tschechien bringen, Lieferung von Kfz-Ersatzteilen), so könnten sich diese Tätigkeiten unter Hinweis auf das weitere Vorbringen der Berufungswerberin, dass die beiden betroffenen Personen die Gewerbescheine bereits im Jahr 2003 erworben hätten, auf einen anderen Zeitraum beziehen. Weiters wird darauf hingewiesen, dass die Berufungswerberin selbst offensichtlich an Herrn B Aufträge für Ersatzteillieferungen erteilt hat, was daraus zu ersehen ist, dass Herr B am 30.6.2005 zwei Rechnungen an die Berufungswerberin für „Ersatzteillieferungen“ gelegt hat.

Nachdem die beiden betroffenen Personen zumindest im strittigen Jahr 2005 ausschließlich für die Berufungswerberin tätig waren, ist eine nicht unerhebliche wirtschaftliche und persönliche Abhängigkeit vom Unternehmen der Berufungswerberin zu erkennen. Durch die persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit der beiden betroffenen Personen kommt der im Vorlageantrag behaupteten Möglichkeit der jederzeitigen Ablehnung von Aufträgen ohne Angabe von Gründen für eine Tour keine praktische Bedeutung zu.

Zur persönlichen Arbeitsverpflichtung wird in der Berufung ausgeführt, dass die beiden betroffenen Personen die Tätigkeit nicht selbst verrichten hätten müssen, sie hätten sich auch jederzeit vertreten lassen können. Auch bei Urlaub der beiden Personen wären die Fahrten von einer Vertretung durchgeführt worden, für die die beiden Personen selbstständig gesorgt hätten und auch verantwortlich gewesen wären. Falls keine Vertretung von den beiden Personen angegeben worden sei, hätte die Berufungswerberin den Auftrag an andere „Subauftraggeber“ weiter gegeben.

Die Mutter der Berufungswerberin hat hiezu am 19.6.2006 angegeben, dass die beiden betroffenen Personen sich nicht um einen Reservefahrer umsehen hätten müssen, diesfalls sei sie aushilfsweise gefahren. Herr C hat in der Niederschrift vom 26.9.2006 angegeben, dass die Vertretung nie ein Thema gewesen sei, so etwas hätte es bei ihm nicht gegeben. Er habe keinen Vertreter. Eine Vertretung habe er noch nicht gebraucht, ansonsten würde von der Berufungswerberin jemand fahren. Herr B hat anlässlich der Niederschrift vom 20.9.2007 angegeben, dass er nie ausgefallen und immer selbst gefahren sei. Wenn er einen Ersatz gebraucht hätte, so wäre eine Person von der Familie der Berufungswerberin gefahren.

Die Angaben der Berufungswerberin bezüglich der Vertretung der betroffenen Personen stehen somit im Widerspruch zu den Angaben der beiden betroffenen Personen und ihrer Mutter. Auch wenn die Berufungswerberin eine Vertretung der beiden betroffenen Personen durch betriebsfremde Personen für möglich gehalten hat, so ist eine derartige Praxis tatsächlich nie eingetreten, was durch die Angaben der beiden betroffenen Personen und der Mutter der Berufungswerberin bestätigt wird und sich auch daraus ergibt, dass Rechnungen in

diesem Zusammenhang von der Berufungswerberin als „Subauftraggeber“ bezeichneten Personen (wohl gemeint Subauftragnehmer) nicht in der Buchhaltung vorhanden sind.

Somit ist klar erkennbar, dass das für eine nichtselbständige Tätigkeit erforderliche persönliche Weisungsrecht nicht zugunsten des für eine selbständige Tätigkeit sprechenden sachlichen Weisungsrechtes in den Hintergrund tritt, da die Vertretung nichtselbständiger Personen innerhalb eines Unternehmens nicht nur regelmäßig praktiziert wird, sondern betriebsnotwenig ist. Nach den Angaben der betroffenen Personen kam es nie zu einer externen Vertretung. Somit kommt der behaupteten theoretisch bestehenden Vertretungsmöglichkeit aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse keine praktische Relevanz zu.

Nach [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) kommt entscheidende Bedeutung weiters auch der Frage zu, ob die genannten Personen bei ihrer Tätigkeit in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens des Berufungswerbers eingegliedert waren.

Ein 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 28.6.2006, [2002/13/0175](#)). Auf Grund des Umstandes, dass die Berufungswerberin lediglich zwei Fahrer beschäftigt hat, kommt jedem der beiden Fahrer eine nicht unbeträchtliche wirtschaftliche Bedeutung im geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin zu. Da die beiden Fahrer keine anderen Auftraggeber hatten, übten sie ihre Tätigkeit in hohem Maße im Interesse des geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin aus.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl. etwa das Erkenntnis des VwGH vom 15.9.1999, [97/13/0164](#)).

Die Berufungswerberin führt hiezu in der Berufung aus, dass die für sie als Subauftragnehmer beschäftigten beiden genannten Personen die von ihr an sie weitergegebenen Aufträge selbständig und auf eigene Faust erledigt hätten. Sie hätte keine Betriebsmittel zur Verfügung gestellt. Von ihr hätte es keine Vorschriften bezüglich der genauen Zeiteinteilung gegeben. Wann die Tätigkeit in einem gewissen Rahmenzeitraum durchgeführt worden wäre, hätte von den beiden Personen frei eingeteilt werden können.

Herr C hat in diesem Zusammenhang angegeben, dass die Organisation die Berufungswerberin treffen würde, er fahre nur. Herr B gab dazu an, dass er die Aufträge von der Berufungswerberin oder ihrer Mutter erhalten habe. Organisiert sei von der Familie der

Berufungswerberin worden. Er selbst hätte nur fahren und die Aufträge erfüllen müssen, so wie sie angeordnet worden seien. Die Touren seien in der Nacht durchzuführen und auch in der (vorgegebenen) Zeit zu erfüllen gewesen. Die Fahrzeiten seien genau vorgegeben gewesen, ansonsten hätte er keinen Zugriff auf die Belege gehabt. Diese hätten ausgeliefert werden müssen. Frei Zeiteinteilung hätte er nicht gehabt.

Aus den übereinstimmenden Angaben der beiden betroffenen Personen ist erkennbar, dass die von der Berufungswerberin an sie erteilten Fahraufträge zu ganz bestimmten Zeiten durchzuführen waren und eine ganz bestimmte Strecke umfasst haben (siehe verschiedene Touren). Den beiden betroffenen Personen verblieb bei dieser Konstellation lediglich die Fahrtätigkeit übrig. Sie waren weder in den Prozess der Auftragsakquirierung eingebunden, noch hatten sie irgendwelchen Einfluss auf die Planung oder nähere Gestaltung der Durchführung der Aufträge. Auch die befahrenen Touren konnten nicht etwa nach Zweckmäßigkeitserlegungen eingeteilt oder geändert werden.

Selbst über die Berechnung der Höhe der von ihnen an die Berufungswerberin gelegten Rechnungen konnten keine genauen Angaben gemacht werden. Sie waren somit auch nicht in einen kalkulatorischen Prozess über die Höhe der von ihnen gelegten Rechnungen eingebunden, was durch die Angaben der beiden Fahrer bestätigt wird. Herr B gab hiezu in der Niederschrift vom 20.9.2007 an, dass er nicht sagen könne, wie hoch das Kilometergeld sei, da es Fixentlohnungen gewesen seien. Detaillierte Abrechnungen hätte es nicht gegeben. Nach den Angaben des Herr C in der Niederschrift vom 26.9.2006 habe er nur Kilometergeldpauschale erhalten, da sich die Strecken oft geändert hätten (Umleitungen). Auf die Frage, wie hoch das vergütete Kilometergeld gewesen sei und was alles damit abgegolten gewesen sei, verwies er lediglich auf die Rechnungslegung. Die Entlohnung gehe alles auf Kilometergeld.

Die vorgenannten Ausführungen zeigen, dass die beiden betroffenen Personen derart in die betrieblichen Abläufe der Berufungswerberin eingebunden waren, dass von der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin ausgegangen werden muss. Dabei ist es unerheblich, ob sie nur zeitweise ein Firmenfahrzeug der Berufungswerberin benutzt haben, da in Anbetracht dessen, dass auch bei nichtselbstständig Erwerbstätigen das für die Tätigkeit benötigte Kraftfahrzeug häufig nicht durch den Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird, sondern der Arbeitnehmer sein eigenes Fahrzeug im Rahmen eines Kostenersatzes verwendet, die Eingliederung der betroffenen Personen nicht verneint werden muss, wenn andere Aspekte wie Arbeitszeit, Arbeitsort und unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers dafür sprechen. Der möglicherweise zutreffende Umstand, dass die beiden betroffenen Personen die vorgegebenen Touren selbstständig und

auf eigene Faust erledigt haben, hat auf diese Beurteilung keinen Einfluss, da eigenständiges und selbständiges Arbeiten einer nichtselbständigen Tätigkeit nicht entgegensteht.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass die Mutter der Berufungswerberin entgegen der Angaben in der Berufung durch die Berufungswerberin in diesem Zusammenhang angegeben hat, dass sich die selbständigen Mitarbeiter bei Urlaub, Krankenstand usw. bei der Berufungswerberin melden hätten müssen. Der Umstand, dass Krankenstände und Urlaube im Voraus an die Berufungswerberin zu melden gewesen waren, spricht nicht für das Vorliegen einer selbständig ausgeübten Tätigkeit der beiden genannten Personen, da es keinesfalls Wesensmerkmal einer selbständig ausgeübten Tätigkeit ist, dem Vertragspartner Urlaube und Krankenstände anzuzeigen.

Nachdem bei der Tätigkeit der beiden Fahrer wesentliche Merkmale der Weisungsgebundenheit sowie auch der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin klar erkennbar sind, stehen sie nach [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) in einem nicht selbständigen Arbeitsverhältnis zur Berufungswerberin. Aber auch das nach der Rechtsprechung als weiteres Unterscheidungsmerkmal geltende und von der Berufungswerberin als vorliegend behauptete Unternehmerrisiko der beiden Fahrer, welches nach dem Erkenntnis des VwGH vom 26.2.1994, [92/13/0149](#), insbesondere dann anzunehmen ist, 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, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden müssen, kann nicht ersehen werden.

Die Berufungswerberin führte zum Unternehmerrisiko im Vorlageantrag aus, dass das Vorliegen des Unternehmerrisikos sich darin zeigen würde, dass die beiden Herren bei Untätigkeit, etwa im Krankheitsfall, einen Verdienstentfall zu tragen gehabt hätten. Der Ausstellung von Rechnungen in eigenen Namen komme für die Selbständigkeit iSd § 1 Abs. 3 GewO 1973 erhebliches Gewicht zu.

Hiezu ist anzumerken, dass in Anbetracht der Angaben der beiden Fahrer, im Falle der Verwendung des eigenen Fahrzeuges für die Transporte die Kosten über ein Kilometergeldpauschale bzw. einem Stundensatz abgegolten wurden. Somit unterscheiden sie sich nicht wesentlich von nichtselbständig tätigen Arbeitnehmern, denen für die Benützung des eigenen Fahrzeuges für die berufliche Tätigkeit ein Kilometergeld für berufsbedingte Fahrten vergütet wird. Aus dieser Sichtweise kann nicht davon ausgegangen werden, dass die betroffenen Zusteller die ihnen durch die Zustellfahrten erwachsenen Aufwendungen aus eigenem getragen haben.

Wenn die betroffenen Fahrer bei Untätigkeit in einem gewissen Rahmen keine Einnahmen haben, spricht das nicht gegen eine nichtselbständige Tätigkeit, da bei Dienstnehmern, die beispielsweise auf Provisionsbasis ihre Einnahmen lukrieren und somit bei Urlaub und Krankenstand ebenfalls keine Einnahmen haben, zweifellos von einer nichtselbständigen Tätigkeit ausgegangen werden muss. Zudem ist der Fall der Vertretung nach den Angaben der beiden Fahrer nicht eingetreten.

Zusammenfassend kann ein Unternehmerrisiko nicht erblickt werden, da es sich gegenständlich unter Berücksichtigung der im Wesentlichen über weite Bereiche gleich bleibenden Vergütungen (Herr B hat für Juni 2005 bis Dezember 2005 jeweils einen Betrag in Höhe von € 2.525 erhalten, Herr C hat im Jahr 2005 monatlich einen Betrag zwischen € 3.210,57 und € 3.820,95 erhalten, wobei ebenfalls mehrere Beträge gleichlautend sind) nicht um wesentliche Einnahmenschwankungen handelt. Angesichts des Umstandes, dass den betroffenen Personen grundsätzlich die Aufwendungen für die Kraftfahrzeuge vergütet wurden, sind ihnen Wagnisse aus Schwankungen nicht überwälzbarer Ausgaben eines echten Selbständigen nicht oder nur in geringem Ausmaß entstanden, weswegen die betroffenen Personen insgesamt, auch weil sie nur von der Berufungswerberin beschäftigt wurden und keine anderen Auftraggeber hatten, nicht in der Lage waren, die Höhe ihrer Einkünfte wesentlich zu beeinflussen.

Die weitere Argumentation der Berufungswerberin, dass die beiden betroffenen Fahrer über eine entsprechende Gewerbeberechtigung verfügt haben und, zumindest nach den Angaben der Berufungswerberin, bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft versichert gewesen seien, verhilft der Berufung ebenfalls nicht zum Erfolg, weil es bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit nicht darauf ankommt, in welches äußerer Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet haben oder welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten zutreffend sein sollte (so auch: VwGH vom 19. September 2007, [2007/13/0071](#)).

Unter Hinweis auf die oben dargestellten Gründe kommt die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu dem Ergebnis, dass die betroffenen Personen in einem nichtselbständigen Arbeitsverhältnis zur Berufungswerberin gestanden sind und das Finanzamt die strittigen Abgaben zu Recht mit den angefochtenen Bescheiden festgesetzt hat. Diese Rechtsansicht gründet sich nicht zuletzt auf die in der Literatur vertretene Meinung (vgl. Doralt, Einkommensteuer, Kommentar, Bd. III, zu § 47, Tz 25, und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes) und weiters auf Berufungsentscheidungen des UFS (vgl. 30.5.2007, RV/0913-W/06 und 11.2.2010, RV/0326-W/05), wonach entscheidend bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, das Gesamtbild der Tätigkeit ist, wobei auch der im

Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist. Dass die Fahrtätigkeit der beiden betroffenen Personen nach der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise als nicht selbständige Tätigkeit zu beurteilen ist, bestätigt sich durch die Angaben der Berufungswerberin in der Niederschrift vom 9.6.2006. Darin hat sie angegeben, dass sie ab 1.1.2005 selbständig tätig gewesen sei. Sie übe die selbständige Tätigkeit für die Firma D aus. Der Ablauf der Arbeit unterscheide sich nicht von der Tätigkeit als gemeldete Arbeitnehmerin bei der Firma D nach dem ASVG. Bei der Firma D war die Berufungswerberin vom 2.6.2000 bis 11.8.2004 nichtselbständig beschäftigt.

Bezüglich der erhobenen Berufungen gegen die Festsetzung der Säumniszuschläge ist auszuführen, dass, wenn eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird, gemäß [§ 217 Abs. 1 BAO](#) nach Maßgabe der folgenden Absätze Säumniszuschläge zu entrichten sind. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht rechtzeitig entrichteten Abgabenbetrages (Abs. 2 leg. cit.). Dass die vorgeschriebenen Abgaben nicht (rechtzeitig) entrichtet und damit Säumniszuschläge verwirkt worden sind, ist unstrittig. Die Festsetzung von Säumniszuschlägen ist somit zu Recht erfolgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 12. November 2013