



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 29. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 24. Oktober 2007 betreffend die Nachforderung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) samt Säumniszuschlägen und die Nachforderung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2002, 2003, 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber hat im strittigen Zeitraum eine Bäckerei betrieben. Im Zuge einer GPLA stellte die Prüferin unter anderem fest, dass es im Betrieb des Berufungswerbers drei Personen gegeben habe, die mit Gewerbeschein mit dem eigenen LKW (Kastenwagen) täglich Brot und Gebäck an die vom Berufungswerber genannten Firmen ausgeliefert hätten. Es handle sich hiebei um Herrn A, der im Jahr 2005 als Dienstnehmer angestellt worden sei, sowie um die Herren B und C. Insgesamt seien € 397.744,01 für die Jahre 2002 bis 2005 auf diese Weise zur Auszahlung gelangt. Laut Abrechnung seien die Tätigkeiten nach Stunden verrechnet worden. Die genannten Personen würden bei der GKK angemeldet und DB, DZ und Kommunalsteuer nachberechnet werden. Die Bemessungsgrundlagen seien netto ohne Umsatzsteuer und abzüglich der Kfz-Kosten laut Einnahmen/Ausgabenrechnung angesetzt worden.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen und erließ die angefochtenen Bescheide.

In den dagegen erhobenen Berufungen wird einleitend mangelhafte Begründung des Bescheides eingewendet. Im gesamten Bericht finde sich an keiner Stelle eine Begründung oder Erklärung, inwieweit die rechtliche Einstufung der Auftragsverhältnisse der genannten Personen durch den Berufungswerber als Werkverträge unrichtig wäre, weshalb die Auftragsverhältnisse seitens der Prüferin als Dienstverhältnis einzustufen wären, auf welcher Rechtslage diese Beurteilung beruhen würde, welche Überlegungen in Bezug auf das Gesamtbild der Erscheinung der Auftragsverhältnisse angestellt worden seien. Vielmehr klaffe zwischen der sogenannten Sachverhaltsdarstellung und den Schlussfolgerungen, nämlich der Unterwerfung der bezahlten Entgelte unter die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ, eine unerklärbare Lücke. Zusammenfassend geht der Berufungswerber davon aus, dass die Bescheidbegründung mangelhaft und somit rechtswidrig sei.

Die Sachverhaltsdarstellung im Bericht sei insofern falsch, als die drei Auftragnehmer nicht eigene PKW, sondern LKW für die Auslieferung von Brot und Gebäck verwendet hätten. Bei der Erhebung des Sachverhaltes seien bei der Befragung zweier Auftragnehmer Fragebögen verwendet worden, die unvollständig seien. Bei der Verwendung umfassenderer Fragebögen hätte die Beurteilung des Sachverhaltes in seiner Gesamtheit zu einer anderen Schlussfolgerung seitens der Behörde geführt.

Die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes sei unrichtig. Es hätte keine persönliche Arbeitspflicht bestanden, da sich jeder Fahrer in unterschiedlichem Ausmaß durch selbständige und angestellte Fahrer vertreten hätte lassen können und vertreten lassen habe.

Da die Fahrer Kontrollen bezüglich Arbeitszeit, der Anwesenheit am Arbeitsort, des arbeitsbezogenen Verhaltens, der persönlichen Leistungspflicht und im Schulden der gesamten Arbeitskraft nicht unterworfen gewesen wären und sie keine höchstpersönliche Dienstverpflichtung gehabt hätten und auch nicht ihre Arbeitskraft geschuldet hätten, da es dem Berufungswerber ja grundsätzlich egal gewesen sei, wer für ihn das Brot ausführen würde, liege kein einziges Kriterium der persönlichen Abhängigkeit vor.

Die Arbeitsmittel seien gänzlich von den Auftragnehmern finanziert, versichert und in Stand gehalten worden. Der Untergang des LKW wäre ausschließlich zu Lasten des Auftragnehmers gegangen.

Zur Einordnung in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers sei zu sagen, dass die Fahrer, insbesondere, was den zeitlichen Aspekt der Leistungserbringung anbelangen würde, völlig frei gewesen wären. Es hätte keine Einflussnahme des Auftraggebers auf die Art der Ausführung der Arbeit gegeben. In der Gestaltung der Arbeit, der Arbeitszeit, der Arbeitsdauer in der Zeiteinheit seien die Betreiber völlig frei gewesen. Der Zeitpunkt des Tätigkeitsbeginns

sei nur durch die sachliche Notwendigkeit der Auslieferung des Gebäcks an die Kunden gegeben gewesen.

Das Unternehmerrisiko liege darin, dass die Auftragnehmer durch die Annahme oder Ablehnung eines Auftrages die Höhe der zu erzielenden Einnahmen bestimmen hätten können. Die Bezahlung sei ausschließlich erfolgs- und leistungsabhängig gewesen. Alle Aufwendungen inklusive der anfallenden Kosten für den LKW für die Auslieferung seien von den Auftragnehmern getragen worden.

In eventu wird beantragt, nicht die gesamten an die genannten Fahrer bezahlten Entgelte der Bemessungsgrundlage für den DB und DZ zu unterwerfen, sondern nur in der Höhe des Bruttogehalts des Dienstnehmers D, da das an die Fahrer bezahlte Entgelt auch der Bezahlung der von ihnen getragenen LKW-Kosten gedient habe, was unter keinen Umständen der Bemessungsgrundlage für den DB und DZ unterliegen würde.

In einer dem Berufungswerber im Zuge der Verständigung über die Vorlage an den UFS zur Kenntnis gebrachten Stellungnahme vom 5.2.2008 zum Berufungsschreiben führt die Prüferin aus, dass zwei Besprechungen mit dem steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers abgehalten worden wären. In beiden Besprechungen sei auf die Problematik der „auf selbständiger Basis“ beschäftigten Personen hingewiesen worden. Angemerkt werde auch, dass Dienstnehmer beschäftigt worden seien, welche dieselbe Tätigkeit ausführen würden. In der ersten Besprechung am 26.1.2007 sei vereinbart worden, dass die „Dienstnehmer“, falls sie ausschließlich für den Berufungswerber tätig werden, als Dienstnehmer gem. § 4 Abs. 2 ASVG gemeldet werden würden. Nach den von den beiden Herren B und C ausgefüllten Fragebögen führen beide ausschließlich für den Berufungswerber Bäckereiprodukte aus. In beiden Fällen sei monatlich nach Stunden und den Aufzeichnungen mittels Stechuhr abgerechnet worden. Beide Herren seien nie krank gewesen, sodass sie nie eine Vertretung in Anspruch nehmen hätten müssen. Urlaube seien immer mit der Firmenleitung abgesprochen und die Autos in dieser Zeit an die Firma verliehen worden.

Die zweite Besprechung hätte am 1.6.2007 in den Räumlichkeiten des Berufungswerbers stattgefunden. Es sei über das Ergebnis der Fragebögen gesprochen und festgehalten worden, dass eine Eingliederung in den Organismus der Firma sehr wohl gegeben sei und die Personen auch weisungsgebunden seien. Im Zuge dieser Besprechung habe der Berufungswerber nebenbei erwähnt, dass diese Variante der Ausfahrer die kostengünstigere gewesen sei, als für alle Fahrer firmeneigene Autos anzuschaffen.

Am 17.12.2007 sei dem bevollmächtigten Vertreter im Finanzamt Akteneinsicht gewährt, die Kopien der Fragebögen ausgehändigt und wiederum die „Pseudo-Selbständigkeit“ dieser

Personen besprochen worden. Aus den vom bevollmächtigten Vertreter selbst ausgefüllten, von Herrn C lediglich unterschriebenen, „Fragebogen Dienst- Werkvertrag“ gehe hervor, dass eine Vertretung, außer durch einen Dienstnehmer des Berufungswerbers theoretisch und praktisch unmöglich gewesen sei, da er teilweise von den Supermärkten die Schlüssel gehabt habe und auch kassieren hätte müssen. Die Frage, ob die Arbeitsleistung kontrolliert werde, sei entbehrlich, da das Gebäck in den Morgenstunden beim Kunden sein müsse. Sowohl Weisungsgebundenheit als auch Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sei gegeben, da ein Supermarkt bzw. ein Gasthaus das Gebäck in der Früh bei Geschäftsbeginn benötigen würde und nicht irgendwann im Laufe des Tages.

Das Finanzamt legte die Berufungen ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat der Bescheid eine Begründung zu enthalten. Die vom Berufungswerber aufgezeigten Begründungsmängel in den angefochtenen Bescheiden sind auch für den UFS erkennbar, können jedoch nach Literatur und Judikatur im Rechtsmittelverfahren saniert werden (vgl. Ritz BAO Kommentar, Rz 16 zu § 93). Dem Berufungswerber steht im Rechtsmittelverfahren jede Möglichkeit offen, die nachvollziehbaren und kontrollierbaren Gründe des angefochtenen Bescheides für einen effizienten Rechtsschutz zu erfahren. Daneben wäre ihm gemäß § 245 Abs. 2 BAO die Möglichkeit offen gestanden, einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung zu stellen, was der Berufungswerber jedoch nicht in Anspruch genommen hat. Aus der detaillierten Berufungsbegründung ist erkennbar, dass die Gründe für die Nachforderung der gegenständlichen Abgaben entsprechend der Stellungnahme der Prüferin vom 5.2.2008 hinreichend bekannt sind. Von einem rechtswidrigen Bescheid 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).

Die Tätigkeit der genannten Personen bestand darin, Brot und Gebäck mit den als LKW typisierten eigenen Kastenwagen zuzustellen. Wie den Berufungsausführungen selbst und den Angaben der betroffenen Personen zu entnehmen ist, gab es neben dem Berufungswerber keine weiteren Auftraggeber, wodurch eine nicht unerhebliche wirtschaftliche und persönliche Abhängigkeit der betroffenen Personen vom Berufungswerber zu erkennen ist. Die hiefür genannten Gründe, nämlich dass die Fahrzeuge aus lebensmittelhygienischer Sicht nicht für andere Gütertransporte verwendet werden durften oder dass die betroffenen Personen nach

der Auslieferung von Bäckereiwaren nach 9 Stunden nicht mehr in der Lage waren, weitere Zustellungen vorzunehmen, sind nicht geeignet, die sich dadurch zeigende wirtschaftliche und persönliche Abhängigkeit zu mindern. Durch die persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit der betroffenen Zusteller kommt der behaupteten Möglichkeit der jederzeitigen Ablehnung von Zustellfahrten keine praktische Bedeutung zu.

In der Berufung auf Seite drei wird angegeben: „*Die Leistungen waren im Anwesenheitsfall persönlich zu erbringen*“. Unter „*Persönliche Arbeitspflicht*“ auf Seite vier wird dem widersprochen: „*Im gegenständlichen Fall bestand keine persönliche Arbeitspflicht, da sich jeder Fahrer (Auftragnehmer) in unterschiedlichem Ausmaß durch selbständige und angestellte Fahrer meiner Klientin vertreten lassen konnte und vertreten ließ.*“ Damit zeigt der Berufungswerber aber nicht auf, dass das für eine nichtselbständige Tätigkeit erforderliche persönliche Weisungsrecht 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. Hingegen ist die Vertretung der betroffenen Personen durch betriebsfremde Personen, wie in der Berufung beschrieben, nicht möglich, was für eine persönliche Arbeitspflicht spricht.

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.

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).

Zur Einordnung in den geschäftlichen Organismus führt der Berufungswerber aus, dass die Fahrer, insbesondere, was den zeitlichen Aspekt der Leistungserbringung anbelangen würde, völlig frei gewesen wären. Es hätte keine Einflussnahme des Auftraggebers auf die Art der Ausführung der Arbeit gegeben. In der Gestaltung der Arbeit, der Arbeitszeit, der Arbeitsdauer in der Zeiteinheit seien die Betreiber völlig frei gewesen. Der Zeitpunkt des Tätigkeitsbeginns sei nur durch die sachliche Notwendigkeit der Auslieferung des Gebäcks an die Kunden gegeben gewesen.

Dieser Ansicht kann sich die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht anschließen. Was die Arbeitszeit betrifft, waren die genannten Personen streng an die durch das Unternehmen des Berufungswerbers vorgegebenen Zeiten gebunden. Das ergibt sich aus den Ausführungen in

der Berufung, wonach Zusteller von zeitig in der Früh bis zum frühen Nachmittag gebraucht werden und deshalb um halb vier Uhr morgens aufstehen und anschließend 9 Stunden Auslieferungen durchführen und weiters aus der unwidersprochen gebliebenen Stellungnahme der Prüferin vom 5.2.2008, wonach das Gebäck am Morgen beim Kunden sein müsse und ein Supermarkt bzw. ein Gasthaus das Gebäck in der Früh bei Geschäftsbeginn benötige. Die Ausführungen auf Seite drei der Berufung, einen Dienstplan hätte es nicht gegeben, die Beauftragungen wären spontan erfolgt, je nachdem, wie es die Aufträge der Kunden verlangt hätten, sind nicht geeignet, die arbeitszeitliche Einbindung der betroffenen Zusteller zu widerlegen. Eine variable Arbeitszeit oder der Umstand, dass die Arbeitszeit nicht kontrolliert wurde, spricht ebenfalls nicht gegen die Beurteilung der gegenständlich zu beurteilenden Tätigkeit als nichtselbstständig, da die Kontrollunterworfenheit der betroffenen Zusteller tätigkeitsbezogen von den Kunden des Berufungswerbers wahrgenommen wurde. Eine mangelhafte (z. B. verspätete) oder nicht erfolgte Zustellung der Bäckereiwaren hätte zu Reklamationen geführt.

Der Umstand, dass Krankenstände und Urlaube im Voraus an den Berufungswerber (nur) zu melden gewesen wären, damit rechtzeitig ein Ersatz aus dem Kreis der übrigen Fahrer organisiert hätte werden können, spricht nicht für das Vorliegen einer selbständig ausgeübten Tätigkeit, da es keinesfalls Wesensmerkmal einer selbständig ausgeübten Tätigkeit ist, dem Vertragspartner Urlaube und Krankenstände anzuzeigen.

Durch das betriebliche Erfordernis der möglichst raschen Auslieferung der noch frischen Bäckereiwaren an die Kunden und der sich dadurch ergebenden unmittelbaren Einbindung der Zustelltätigkeit in betriebliche Abläufe des Berufungswerbers waren die betroffenen Personen in den geschäftlichen Organismus des Berufungswerbers weitestgehend eingegliedert.

Die Arbeitsmittel, nämlich die für die Zustellung der Bäckereiwaren benötigten Fahrzeuge, wurden zwar von den Zustellern beigestellt, 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, kann die Eingliederung der betroffenen Personen nicht verneint werden, wenn andere Aspekte wie Arbeitszeit, Arbeitsort und unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers dafür sprechen.

Zu den in Raum stehenden Vertretungsmöglichkeiten der betroffene Zusteller wird auf die Ausführungen in der Berufung verwiesen, wonach eine Vertretung durch Dritte, insbesondere außerhalb des Kreises der bereits für den Berufungswerber tätigen Fahrer zwar theoretisch möglich, praktisch aber schwierig gewesen wäre, da die Fahrer über Schlüssel von Supermärkten sowie über Zutrittsberechtigungen zu Kasernen, Spitäler etc. verfügt hätten,

was ein besonderes Vertrauen erfordern würde. Nach den Angaben der betroffenen Personen kam es nie zu einer externen Vertretung. Somit kommt der theoretisch bestehenden Vertretungsmöglichkeit aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse keine praktische Relevanz zu.

Nach dem vom Berufungswerber zitierten Erkenntnis des VwGH vom 26.2.1994, 92/13/0149, ist das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses insbesondere dann anzunehmen, 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.

In der Berufung wird zum Entgelt angegeben, dass die Leistungseinheiten der Fahrer durch eine Stempeluhr erfasst wurden. Auf Grund der Monatsauswertung legten die Fahrer ihre Rechnungen mit Umsatzsteuer. Das Entgelt wurde pro Stunde pauschaliert und umfasste die Abgeltung der persönlichen Leistung und der LKW-Kosten. Bei Krankheit und Urlaub wurde kein Entgelt bezahlt, bei längeren Abwesenheiten wurde der LKW des Fahrers dem Berufungswerber zur Verfügung gestellt und von anderen Fahrern benutzt.

Der Berufungswerber sieht darin ein Unternehmerrisiko, dass die betroffenen Zusteller durch die Annahme eines Auftrages oder dessen Ablehnung die Höhe der zu erzielenden Einnahmen bestimmen hätten können. Die Bezahlung sei ausschließlich erfolgs- und leistungsorientiert gewesen. Weiters würden alle Aufwendungen inklusive der anfallenden Kosten für den LKW für die Auslieferung von den betroffenen Zustellern getragen werden.

Nachdem, wie oben dargestellt, weitestgehend von einer persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit der betroffenen Zusteller vom Berufungswerber auszugehen ist, kann eine Abhängigkeit der erzielten Einnahmen von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit nicht erblickt werden. Die Vereinbarung eines Stundenhonorars spricht auf Grund des Fehlens einer erfolgsabhängigen Leistungskomponente für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

Bezüglich des Einwandes, alle Aufwendungen inklusive der anfallenden Kosten für den Betrieb und Untergang der Kraftfahrzeuge würden von den betroffenen Zustellern getragen werden, wodurch ein Unternehmerrisiko gegeben sei, ist zu berücksichtigen, dass die Aufwendungen für die Kraftfahrzeuge den betroffenen Personen gleichzeitig mit dem Stundensatz für die Tätigkeit ersetzt wurden. Somit unterscheiden sie sich nicht wesentlich von nichtselbstständig tätigen Arbeitnehmern, denen für die Benützung des eigenen Fahrzeuges für die berufliche Tätigkeit ein Kilometergeld für berufsbedingte Fahrten vergütet wird. Hinzu kommt, dass im

Falle der längeren Abwesenheit (z.B. wegen Urlaub) eine Vergütung an die betroffenen Zusteller für die Überlassung des Fahrzeuges erfolgt ist. Die betroffenen Zusteller trugen demnach in Zeiten, in denen sie selbst keine Zustellfahrten für den Berufungswerber ausführten, nicht das Risiko eines Einnahmenausfalles für die Fahrzeuge. Aus dieser Sichtweise kann nicht davon ausgegangen werden, dass die betroffenen Zusteller die ihnen durch die Zustellfahrten erwachsenen Aufwendungen aus eigenem getragen haben.

Zusammenfassend kann ein Unternehmerrisiko nicht erblickt werden, da es sich gegenständlich unter Berücksichtigung der stundenweisen Bezahlung nicht um wesentliche Einnahmenschwankungen und den damit zusammenhängenden Wagnissen eines echten Selbständigen handelt. Angesichts des Umstandes, dass den betroffenen Personen die gesamten Aufwendungen für die Kraftfahrzeuge vergütet wurden, sind den betroffenen Personen Wagnisse aus Schwankungen nicht überwälzbarer Ausgaben nicht oder nur in geringem Ausmaß entstanden, weswegen die betroffenen Personen insgesamt nicht in der Lage waren, die Höhe ihrer Einkünfte wesentlich zu beeinflussen.

Unter Hinweis auf die oben dargestellten Gründe kommt die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu dem Ergebnis, dass die betroffenen Personen in einem nichtselbständigen Arbeitsverhältnis zum Berufungswerber gestanden sind und das Finanzamt die strittigen Abgaben zu Recht in 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 Zusteller nach der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise auch nicht selbständig tätig sind, bestätigt sich dadurch, dass der Berufungswerber, neben den drei betroffenen Zustellern, weitere Zusteller im Dienstverhältnis beschäftigt hat.

Bezüglich des Antrages, nicht die gesamten an die genannten Fahrer bezahlten Entgelte der Bemessungsgrundlage für den DB und DZ zu unterwerfen, sondern nur in der Höhe des Bruttogehalts des Dienstnehmers D, da das an die Fahrer bezahlte Entgelt auch der Bezahlung der von ihnen getragenen LKW-Kosten gedient habe, was unter keinen Umständen der Bemessungsgrundlage für den DB und DZ unterliegen würde, ist darauf hinzuweisen, dass laut Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 1.6.2007 die Bemessungsgrundlage netto, ohne Umsatzsteuer und abzüglich der Kfz-Kosten laut Einnahmen/Ausgabenrechnung angenommen worden ist. Insgesamt sind demnach € 397.744,01 für die Jahre 2002 bis 2005

zur Auszahlung gelangt. Davon wurden für B Kfz-Kosten in Höhe von insgesamt € 11.719,16 laut Einnahmen/Ausgabenrechnung, für C Kfz-Kosten in Höhe von insgesamt € 22.688,57 laut Einnahmen/Ausgabenrechnung und für A Kfz-Kosten laut Schätzung in Höhe von insgesamt € 28.196 abgezogen.

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 daher zu Recht erfolgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 30. Jänner 2012