

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***1***. in ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***2***,

a) vom 15. Dezember 2015, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf, betreffend Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) jeweils für die Jahre 2009 bis 2011 vom 11. Dezember 2015, und

b) Vorlageantrag vom 31. März 2016 betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2009 bis 2011

1. zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde vom 15. Dezember 2015 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) jeweils für die Jahre 2009 bis 2011 vom 11. Dezember 2015 bleiben unverändert.

- II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

2. beschlossen:

- I. Der Vorlageantrag vom 31. März 2016 betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2009 bis 2011 wird gem. § 260 Abs. 1 lit. a iVm § 264 Abs. 4 lit. e BAO als unzulässig zurückgewiesen.
- II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die im GPLA-Bericht vom 11. Dezember 2015 namentlich angeführten Personen für Herrn ***Bf1*** (Inhaber von ***1***, FN ***3***) als Dienstnehmer tätig waren und deshalb der Lohnsteuer- bzw. DB/DZ-Pflicht in den o.a. Streitjahren unterliegen.

Im Zuge einer GPLA-Außenprüfung wurde folgender Sachverhalt erhoben:

Der Beschwerdeführer (Bf.) habe in den Streitjahren

a) Herrn ***4***, geb. ***5*** und

b) Herrn ***6***, geb. ***7***

als Dienstnehmer gem. § 47 EStG 1988 bzw. § 4 Abs. 2 ASVG beschäftigt, die in den o.a. Streitjahren keine Einkommensteuererklärungen abgegeben hätten.

Der Beschwerdeführer (Bf.) hielt in seiner Stellungnahme vom 20. Oktober 2015 im Zuge der GPLA-Außenprüfung fest, dass beide Personen über einen Gewerbeschein verfügt hätten und auf Werkvertragsbasis für ihn selbständig mit eigenem Lieferauto Waren ausgeliefert hätten.

Herr ***4*** hielt in seiner niederschriftlichen Einvernahme am 20. November 2015 im Wesentlichen fest, dass er nach Lösung eines Gewerbescheines („Heben, Senken und Befördern von Lasten mittels Einsatz von mechanischen oder maschinellen Einrichtungen unter Ausschluss der Beförderung mittels Kraftfahrzeugen“) mit Herrn ***6*** für den Bf. Brennmaterial an Kunden des Bf. mit einem alten Klein-LKW des Herrn ***6*** geliefert habe.

Den Treibstoffaufwand habe er zur Hälfte übernommen.

Selten seien sie auch mit einem Kfz des Bf. gefahren.

Sie hätten vom Bf. am Freitag der Vorwoche bzw. am Montag eine Liste mit deren Adresse und Telefonnummer sowie deren konkrete Bestellung bekommen.

Daraufhin hätten sie die Kunden angerufen und Liefertermine vereinbart.

Danach hätten sie aus dem Lager des Bf. von einem Lagerarbeiter die bestellte Kundenware erhalten und zugestellt.

Meist sei die Lieferung mit vom Bf. ausgestellten Lieferscheinen erfolgt. Manchmal seien die Rechnungen von den Kunden gleich bezahlt worden. Dieses Geld sei dann abends in der Firma abgeliefert worden.

Pro Monat sei von Herrn ***6*** und Herrn ***4*** in einer Liste die Anzahl der Arbeitsstunden festgehalten worden.

Anhand dieser Listen seien dann die eigenen Rechnungen ebenfalls von der Firma des Bf. ausgestellt worden.

Urlaube seien von ihm ca. zwei Wochen vorher bekannt gegeben worden.

Im Krankheitsfalle hätte Herr ***6*** alleine ausliefern müssen.

Insgesamt habe Herr ***4*** ca. eineinhalb Jahre für den Bf. Lieferungen durchgeführt.

Die Nachverrechnung lt. GPLA-Prüfung erfolgte ab September 2009, da der Beginn der GPLA-Prüfung der 12. September 2014 gewesen ist (5 Jahres Frist).

Für die Nachverrechnung sei aus den Rechnungsbeträgen die Beitrags- bzw. Bemessungsgrundlage für die Sonderzahlungen herausgerechnet worden.

Das Finanzamt folgte in den o.a. bekämpften Bescheiden den Feststellungen der GPLA-Außenprüfung lt. Bericht vom 11. Dezember 2015 und lt. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2. Dezember 2015.

Gegen die o.a. Bescheide vom 11. Dezember 2015 erhob der Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde und begründete diese sowie im Schriftsatz vom 4. Februar 2016 im Wesentlichen wie folgt:

Herr ***4*** und Herr ***6*** seien im Streitzeitraum nicht Dienstnehmer des Bf., sondern als selbständige Unternehmer tätig gewesen.

Die Transporte seien hauptsächlich mit polnischen LKW's abgewickelt worden.

Die Werkverträge seien mit dem Bf. mündlich abgeschlossen worden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 18. März 2016 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und begründete dies wie folgt:

Ab dem Jahr 2011 sei Herr ***6*** mit Unterbrechungen bei der Firma des Bf. als Dienstnehmer gemeldet gewesen.

Die Arbeitsleistung (Dienstleistung) sei im gegenständlichen Fall persönlich von ***4*** und ***6*** erbracht worden.

Die persönliche Weisungsgebundenheit werde seitens der Abgabenbehörde darin erblickt, dass die Aufträge für die Brennmateriallieferungen vom Bf. erstellt worden seien (= Wochenarbeitsplan, Kundenlisten, Lieferscheine) und von den Herren ***4*** und ***6*** abzuarbeiten gewesen seien.

Weiters hätten die Brennmaterialien auf Anweisung des Bf. am Lagerplatz des Bf. abgeholt und anschließend zur Auslieferung gebracht werden müssen.

Die Abrechnungen (Honorarnoten) für diese Leistungen (= Auslieferung von Brennmaterialien mittels Lieferscheine) seien vom Bf. an Hand von in Monatslisten festgehaltenen Arbeitsstunden ausgestellt und zur Auszahlung gebracht worden.

Die organisatorische Eingliederung zeige sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in die betrieblichen Abläufe des Arbeitsgebers.

Die Vorgabe der Arbeitszeit könne darin erblickt werden, dass vom Bf. ein Wochenarbeitsplan mit Listen der Kunden, deren Bestellungen und Telefonnummern vorgegeben worden seien.

Der jeweilige Arbeitsort sei somit genau definiert und nicht frei wählbar gewesen (= Ausliefern von Brennmaterialien an Kunden des Beschwerdeführers, Abholung der genauen Mengen an Brennmaterialien vom Lagerplatz des Bf.).

Somit sei auch die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in die betrieblichen Abläufe des Arbeitgebers gegeben gewesen.

Nur durch diese Vorgaben des Bf. (Wochenarbeitsplan; Angabe der Kunden, welche zu beliefern seien; Lagerplatz des Bf.) sei es den Herren ***4*** und ***6*** möglich gewesen, diese Dienstleistung (= Ausliefern von Brennmaterial) zu erbringen.

Bezüglich der verwendeten Arbeitsmittel (LKW) werde festgehalten, dass der Klein-LKW von Herrn ***6*** im Streitzeitraum Juni, Juli und August 2010 sowie Jänner und Februar 2011 nicht zur Verfügung gestanden sei; dennoch seien lt. Arbeitsstundentabelle Dienstleistungen erbracht worden.

Die Abgabenbehörde komme daher zum Schluss, dass die Herren ***4*** und ***6*** nicht über geeignete eigene Arbeitsmittel im o.a. Streitzeitraum verfügt hätten, um Auslieferungen von Brennmaterial als selbständige Tätigkeit ausüben zu können.

Weiters könne auch kein „Unternehmerrisiko“ in der Tätigkeit des Ausliefern von Brennmaterial erblickt werden. Dies auch deshalb, da lediglich Aufträge, welche vom Bf. vorgegeben worden seien, abgearbeitet worden seien. Es hätte somit keine Möglichkeit bestanden, gewisse Aufträge anzunehmen bzw. Aufträge abzulehnen, um somit den wirtschaftlichen Erfolg der Tätigkeit selbst zu bestimmen (Wochenliste mit Kundendaten und Lieferscheine seien vorgegeben worden).

Abgegolten seien lediglich die für die Auslieferung benötigten Stunden gewesen, welche sich nach der Auftragslage des Bf. gerichtet hätten (Wochenarbeitsliste mit vorgegebenen Kunden).

Zum behaupteten mündlich abgeschlossenen Werkvertrag werde festgehalten, dass dieser in keinsten Weise konkretisiert bzw. der Inhalt des mündlich abgeschlossenen Werkvertrages dargelegt worden sei.

Nach dem Gesamtbild der gegenständlichen Tätigkeit der Herren ***4*** und ***6*** komme die Abgabenbehörde zum Schluss, dass die Merkmale der Unselbständigkeit überwiegen würden. Die beiden Herren seien in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingebunden und dessen Weisungen zu folgen verpflichtet gewesen.

Der Bf. stellte daraufhin am 31. März 2016 durch seinen rechtsfreundlichen Vertreter

a) einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Beschwerdevorentscheidung vom 18. März 2016 betreffend

1. Haftungsbescheid Lohnsteuer 2009
2. Bescheid Festsetzung DB für 2009
3. Bescheid Festsetzung DZ für 2009
4. Haftungsbescheid Lohnsteuer 2010
5. Bescheid Festsetzung DB für 2010
6. Bescheid Festsetzung DZ für 2010
7. Haftungsbescheid Lohnsteuer 2011
8. Bescheid Festsetzung DB für 2011
9. Bescheid Festsetzung DZ für 2011
10. Bescheid Festsetzung Anspruchszinsen 2009, 2010 und 2011

b) Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung der Beschwerde

an die Finanzbehörde 2. Instanz und führt darin ergänzend aus:

Die Herren ***4*** und ***6*** seien selbständige Unternehmer mit Gewerbeschein gewesen.

Es gäbe auch keine Hinweise darauf, dass die Auftragnehmer des Bf. nicht auch für andere Auftraggeber tätig hätten werden können bzw. tätig gewesen seien.

Es überspanne die Mitwirkungspflicht des Bf. der Abgabenbehörde zu erklären, mit welchen Fahrzeugen seine Auftragnehmer Lieferungen durchgeführt hätten (eigene Kfz oder Miet-Kfz etc.).

Die Abgabenbehörde hätte sich um die Einvernahme von Herrn ***6*** kümmern müssen.

Auch die Arbeitsmittel zum Be- und Entladen des LKW's würden von den Auftragnehmern stammen.

Die Einteilung der Arbeitszeit (Vereinbarung der konkreten Liefertermine) sei von den Auftragnehmern frei vorgenommen worden; lediglich die Lieferwoche sei vom Bf. vorgegeben worden. Sie hätte so die Möglichkeit gehabt auch von Dritten Aufträge anzunehmen.

Der Bf. hätte die Arbeit der Auftragnehmer nicht kontrolliert.

Der Bf. hätte die Auftragnehmer bei der Rechnungsausstellung unterstützt.

Der Abschluss von mündlichen Werkverträgen sei in Österreich rechtlich zulässig.

Die Vorgabe einer Kundenliste samt Telefonnummern der Kunden und der zu liefernden Menge an Brennmaterial würden vom jeweiligen Auftraggeber stammen und würden weder vom Bf. noch vom Auftragnehmer bestimmt werden.

Betreffend Unternehmerrisiko werde festgehalten, dass auch sehr einfache Tätigkeiten eine selbständige Werkstätigkeit darstelle, wie sich dies aus der Gewerbeberechtigung ersehen lasse.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bf. betrieb in den Streitjahren einen ***8***handel.

Für die Zustellung des Brennstoffmaterials beschäftigte der Bf. die Herren ***4*** und ***6***.

Als Transportmittel stand ihnen in den Monaten 6-8/2010 und 1-2/2011 ein Klein-LKW des Herrn ***6*** zur Verfügung.

Am Freitag bzw. zu Wochenbeginn erhielten die Zusteller vom Bf. eine Liste der Kundenbestellungen samt Adressen und Telefonnummern zwecks Terminvereinbarung.

Anhand der angefertigten Stundenaufzeichnungen wurden die Herren ***4*** und ***6*** vom Bf. entlohnt, wobei der Bf. selbst die Honorarnoten für die Zusteller ausfertigte.

Die Lieferscheine bzw. Rechnungen für die Kunden wurden ebenfalls vom Bf. ausgefertigt und den Zustellern übergeben.

Die Bezahlung der Brennstoffmaterialien samt Zustellung erfolgte per Überweisung auf das Bankkonto des Bf. bzw. bar an die Zusteller, die dann abends die Gelder ohne Abzug beim Bf. ablieferten.

Der von den Zustellern gelöste Gewerbeschein umfasste das „Heben, Senken und Befördern von Lasten mittels Einsatz von mechanischen oder maschinellen Einrichtungen unter Ausschluss der Beförderung mittels Kraftfahrzeugen“.

Der Inhalt der behaupteten (mündlichen) Werkverträge wurde trotz Vorhalt vom Bf. bis dato nicht bekannt gegeben.

Ab Oktober 2011 wurde Herr ***6*** beim Bf. als Dienstnehmer gemeldet (WGKK-Niederschrift vom 2. Dezember 2015).

Einwände gegen die Höhe der Bemessungsgrundlagen, die vom Finanzamt aufgrund der GPLA-Prüfung angesetzt wurden, wurden vom Bf. nicht erhoben.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Angaben und Vorbringen des Bf. sowie den Aussagen des durch den Prüfer der Wiener Gebietskrankenkasse einvernommenen Zeugen ***4*** sowie den Feststellungen im GPLA-Prüfbericht vom 11. Dezember 2015, und aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; 19.2.2002, 98/14/0213; 9.9.2004, 99/15/0250).

Soweit der Bf. behauptet, die beiden Zusteller hätten mit ihm einen mündlichen Werkvertrag abgeschlossen, blieb er bis dato trotz Vorhalt (siehe BVE vom 18. März 2016) dafür jeglichen Nachweis schuldig.

Es wurde auch nicht dargelegt, inwiefern die niederschriftlich festgehaltenen Aussagen des Herrn ***4*** vom 20. November 2015 unrichtig gewesen sein sollen.

Auch dass es den Herren ***4*** und ***6*** freigestanden sei, für fremde Dritte tätig zu sein, hindert nicht daran, dass im gegenständlichen Fall zum Bf. ein Dienstverhältnis bestanden hat, wie dies die GPLA vom 11. Dezember 2015 dargelegt hat.

Auch erscheint es im Hinblick auf die Anzahl der pro Monat abgerechneten Zustellungen (siehe BVE-Begründung vom 18. März 2016) gar nicht möglich, dass die Zusteller in diesen Zeiträumen auch noch für eine unbegrenzte Zahl weiterer Unternehmen tätig gewesen sein könnten (siehe dazu „Merkmale wirtschaftlicher Unselbständigkeit“ lt. VwGH-Erkenntnis vom 20.5.2015, Ra 2014/09/0041).

Der festgestellte Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

1. Dienstnehmereigenschaft der genannten Brennstoffmaterialien-Zusteller:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 leg. cit. u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 in der Fassung BGBl. I Nr. 153/2001.

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 Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sind nach der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 die Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen.

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 (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; 24.11.2011, 2008/15/0180).

Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163; 22.3.2010, 2009/15/0200).

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus (vgl. Doralt, EStG6, § 47 Tz 37). Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103).

Hiervon muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht (Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 47 Tz 4.3).

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 (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

Bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit kommt es auch nicht darauf an, in welches äußere Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet haben oder welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten zutreffend sein sollte (VwGH 2.2.2010/2009/15/0191).

Im gegenständlichen Fall wird bestritten, dass es sich bei den Beschäftigungsverhältnissen mit den Brennstoffmaterialienzustellern um Dienstverhältnisse gehandelt hat.

Lt. Verwaltungsgerichtshof sind folgende Merkmale als typisch für die wirtschaftliche Unselbständigkeit anzusehen (VwGH vom 20.5.2015, Ra 2014/09/0041):

1. Die Verrichtung der Tätigkeit nicht in einem Betrieb oder einer Betriebsstätte des Verpflichteten, sondern in einem Betrieb des Unternehmers;
2. eine gewisse Regelmäßigkeit und längere Dauer der Tätigkeit;
3. die Verpflichtung zur persönlichen Erbringung der geschuldeten Leistung;
4. Beschränkungen der Entscheidungsfreiheit des Verpflichteten hinsichtlich der Verrichtung der Tätigkeit (Weisungsgebundenheit, "stille" Autorität);
5. die Berichterstattungspflicht;
6. die Arbeit mit Arbeitsmitteln des Unternehmers;

7. das Ausüben der Tätigkeit für einen oder eine geringe Anzahl, nicht aber für eine unbegrenzte Anzahl ständig wechselnder Unternehmer;
8. die vertragliche Einschränkung der Tätigkeit des Verpflichteten in Bezug auf andere Personen (Unternehmerbindung, Konkurrenzverbot);
9. die Entgeltlichkeit und
10. die Frage, wem die Arbeitsleistung zu Gute kommt (vgl. ebenfalls VwGH 22.2.2006, 2005/09/0012; sowie VwGH 28.2.2012, 2009/09/0128).

Für eine unternehmerische Tätigkeit spricht laut dem zitierten Erkenntnis des VwGH hingegen, dass der Arbeitende das entsprechende wirtschaftliche Risiko tragen will, indem er z.B. losgelöst vom konkreten Auftrag spezifische Betriebsmittel anschafft, werbend auf dem Markt auftritt, auch sonst über eine gewisse unternehmerische Infrastruktur verfügt und seine Spesen in die dem Auftraggeber verrechneten Honorare selbst einkalkuliert, wie dies bei einer Pauschalabgeltung in der Regel der Fall ist (vgl. VwGH 22.4.2010, 2008/09/0295).

Bei der gegenständlichen Zustellung von Brennstoffmaterial für einen Brennstoffhändler handelt es sich, auch wenn dies (zeitweise) mit einem eigenen Klein-LKW erfolgt, im Wesentlichen um eine einfache Tätigkeit, die ohne besondere Vorkenntnisse typischerweise in einem Arbeitsverhältnis erbracht wird (vgl. VwGH 14.1.2010, 2008/09/0339).

Aus den o.a. Beschäftigungsmerkmalen (Erhalt der Kundenlisten etc.) kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes eine durchgehende Beschäftigung in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit abgeleitet und das Rechtsverhältnis der Zusteller zum Bf. als Arbeitgeber nicht als Werkvertrag oder freier Dienstvertrag, sondern als echter Arbeitsvertrag beurteilt werden.

ad Weisungsgebundenheit:

Die Zusteller waren nach einer im Voraus vom Bf. erstellten Kundenliste anwesend und nahmen nach telefonischer Terminvereinbarung die Zustellung der Brennstoffmaterialien, die sie am Lagerplatz des Bf. ausgefolgt erhielten, mit eigenem, aber auch mit firmeneigenen Kfz, vor (GPLA-Niederschrift vom 20. November 2015 mit ***4***).

Vorgaben dieser Art sprechen für Dienstleistungen und nicht für individualisierte Werkleistungen.

ad Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers:

Die Tätigkeit der Zusteller war örtlich und zeitlich gebunden, mussten sie doch vom Betrieb bzw. Lagerplatz des Bf. aus nach einer im Voraus ausgehändigten Kundenliste Zustellungen an die Kunden des Bf. vornehmen.

Dies ist ebenfalls ein starkes Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

ad Laufende Lohnzahlung:

Zu den wesentlichen Merkmalen eines Dienstverhältnisses zählt, dass der Arbeitnehmer für seine Dienstleistungen laufend ein angemessenes Entgelt erhält, wobei Dienstverhältnisse an keine zeitliche Mindestdauer geknüpft werden, da auch eine nur kurz dauernde oder nur vorübergehende Beschäftigung ein solches begründen kann.

Sozialleistungen, wie die Gewährung von Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Absicherung bei Verletzungen mögen zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses sein, ihr Fehlen bedeutet aber noch nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht schuldet (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

Auch die gegenständliche monatliche Entlohnung aufgrund der angefallenen Arbeitsstunden spricht im gegebenen Zusammenhang nicht für die Selbständigkeit der Tätigkeit der Zusteller, da sie die von den Kunden eingenommenen Beträge vollständig an den Bf. abzuliefern hatten (siehe GPLA-Niederschrift vom 20. November 2015 mit ***4***) und hinsichtlich ihres Lohnes für die Lieferung keinerlei Möglichkeit hatten, diesen aufgrund eigener Kalkulationen festzusetzen. Sie hatten vielmehr den vom Bf. festgesetzten Lohn pro Arbeitsstunde zu akzeptieren.

ad Unternehmerwagnis:

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0035).

Die Zusteller konnten im gegenständlichen Fall weder individuelle Preise für ihre Zustellungen vereinbaren, noch an der Festlegung des Entgelts kalkulatorisch mitwirken.

Auch wurde die tatsächliche Beteiligung am allgemein wirtschaftlichen Verkehr (Anbot ihrer Dienste am freien Markt) nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht und wäre auch aufgrund der bereits hohen Arbeitsstundenzahl pro Monat (siehe BVE vom 18. März 2016) nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kaum möglich gewesen.

Allein die Möglichkeit, durch die Übernahme zusätzlicher "Schichten" die Höhe der Einnahmen zu beeinflussen, bedingt noch kein Unternehmerwagnis, wenn der jeweilige Zusteller nicht auch die mit der Leistungserbringung verbundenen Kosten tragen muss (siehe auch Doralt, EStG 6. Aufl. § 47 Rz 60).

Eine konkrete betragliche Nachweisung bzw. Glaubhaftmachung von Kosten ist den vorliegenden Schriftsätzen nicht zu entnehmen.

Gegen ein Dienstverhältnis spricht auch nicht die Möglichkeit der Zusteller, sich die Route nach örtlichen Zweckmäßigkeitsüberlegungen einteilen zu können. Dies allein ist kein Zeichen einer unternehmerischen Entscheidung, sondern Ausfluss dessen, dass typischerweise von einem Arbeitgeber nicht jeder einzelne Arbeitsschritt vorgegeben wird.

Das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung für das „Heben, Senken und Befördern von Lasten mittels Einsatz von mechanischen oder maschinellen Einrichtungen unter Ausschluss der Beförderung von Kraftfahrzeugen“, ist im gegebenen Zusammenhang ebenso unerheblich wie gegebenenfalls eine Abrechnung in Form der Legung von Honorarnoten (die im gegenständlichen Fall vom Bf. vorgeschrieben wurden), weil es bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit nicht darauf ankommt, in welches äußere Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet haben oder welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten zutreffend sein sollte (vgl. VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191).

Unstrittig ist, dass der o.a. Gewerbeschein einen Transport mit Kraftfahrzeugen ausschloss. Tatsächlich sind aber die Brennstoffmaterialien mit Kraftfahrzeugen transportiert worden, weshalb die diesbezüglichen Ausführungen des Bf., wonach dieser Gewerbeschein ein Indiz für die Selbständigkeit der Zusteller sein soll, ins Leere gehen.

Schließlich wurde auch nicht behauptet, dass die Unmöglichkeit der Zustellung oder Annahmeverweigerung durch die Kunden finanziellen Folgen für die Zusteller gehabt hätten, sodass auch aus diesem Grund kein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko dieser Personen für das Bundesfinanzgericht erkennbar ist.

ad Vertretungsbefugnis:

Kann sich der Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, so spricht dies gegen ein Schulden der Arbeitskraft und damit gegen ein Dienstverhältnis (Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 47 Tz 4.3.).

Die Vereinbarung einer generellen Vertretungsbefugnis kann die persönliche Abhängigkeit und Dienstnehmereigenschaft von vornherein nur dann ausschließen, wenn das Vertretungsrecht tatsächlich genutzt wird oder bei objektiver Betrachtung eine solche Nutzung zu erwarten ist.

Eine Vertretung im Krankheitsfalle, hat es lt. ***4*** jedenfalls nicht gegeben, vielmehr hätte dann Herr ***6*** alleine die Ware ausliefern müssen (GPLA-Niederschrift vom 20. November 2015).

Aus den angeführten Gründen hat das Finanzamt daher zu Recht das Vorliegen von Dienstverhältnissen iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 angenommen, wobei vor dem Hintergrund der dargestellten Sach- und Beweislage auch die (zeitweise) Verwendung des eigenen Kraftfahrzeugs durch die Zusteller an dieser Beurteilung nichts zu ändern vermag.

2. Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988:

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 oder Abs. 3 leg. cit. vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen.

Die Haftung wird durch einen Haftungsbescheid im Sinne des § 224 Abs. 1 BAO geltend gemacht, wodurch Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu Gesamtschuldnern (Mitschuldnern zur ungeteilten Hand gem. § 891 ABGB) werden (§ 7 Abs. 1 BAO; vgl. VwGH 7.9.1990, 89/14/0298). Die Inanspruchnahme des Arbeitnehmers ist allerdings insofern beschränkt, als eine solche nur in den im § 83 Abs. 2 und 3 EStG 1988 aufgezählten Fällen erfolgen kann.

Aufgrund der Erhebungen der GPLA-Prüfung (vgl. Feststellungen lt. GPLA-Bericht vom 11. Dezember 2015) wurde der Bf. als Arbeitgeber mit Haftungsbescheiden vom 11. Dezember 2015 für die in diesem Zusammenhang zu entrichtende Lohnsteuer in Anspruch genommen.

3. Festsetzung von DB und DZ:

§ 201 Abs. 1 BAO lautet:

"Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach

Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

§ 201 Abs. 2 BAO lautet:

Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,
2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,
3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

§ 201 Abs. 3 BAO lautet:

Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,

(Anm.: Z 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

§ 201 Abs. 4 BAO lautet:

Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."

Nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann eine Festsetzung u.a. erfolgen, wenn in sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Bezogen auf den „Neuerungstatbestand“ ist somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen (etwa im Zuge einer Außenprüfung).

Auf § 201 Abs. 2 Z 3 BAO gestützte Festsetzungen liegen stets im Ermessen, dies unabhängig davon, ob sie auf Antrag oder von Amts wegen erfolgen können (vgl. Ritz, BAO 6. Auflage, Tz 37 und 38 zu § 201).

Im gegenständlichen Fall kam erst im Rahmen der GPLA-Prüfung hervor, dass der Bf. Dienstnehmer beschäftigt hatte, deren Löhne er nicht in die Bemessungsgrundlagen für DB und DZ einbezogen hatte. Dies wurde auch im Bericht über die GPLA-Prüfung vom 11. Dezember 2015 festgehalten, auf dessen Ausführungen in den bekämpften Bescheiden zur Begründung hingewiesen wurde.

Da sich damit die Selbstberechnung von DB und DZ als unrichtig erweist, kann eine Festsetzung von DB und DZ für die genannten Streitjahre erfolgen. Es handelt sich dabei um eine Ermessensentscheidung.

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich gemäß § 20 BAO in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. In der Regel sind sie lediglich erschließbar aus dem Zweck der Norm (vgl. Ritz, BAO 6. Auflage, Tz 5 zu § 20).

Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Daher ist bei einer Festsetzung nach § 201 BAO, die sich nach den Kriterien der Wiederaufnahmen der Verfahren (§ 303 BAO) richtet, insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten (vgl. Ritz, BAO 6. Auflage, Tz 8 zu § 20 und die dort wiedergegebene Judikatur und Literatur).

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei“, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (vgl. Ritz, BAO 6. Auflage, Tz 7 zu § 20).

Da nicht erkennbar ist, welche berechtigten Interessen des Bf. der korrekten Festsetzung der genannten Abgaben entgegenstehen könnten, andererseits ein Interesse der Allgemeinheit an der gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen besteht, erscheint die Festsetzung nicht unbillig. Im Hinblick darauf, dass die Festsetzung zu einer nicht unerheblichen Nachforderung an DB und DZ führt, stehen ihr auch nicht das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit entgegen.

ad Punkt 10 des Vorlageantrages (Anspruchszinsen):

Da im gegenständlichen Fall zu LSt/DB/DZ keine Anspruchszinsenbescheide erlassen wurden, demnach auch keine Beschwerde eingebracht wurde, über die dann mittels Beschwerdeverentscheidung hätte entschieden werden können, sieht das steuerliche Verfahrensrecht auch keine Einbringungsmöglichkeit eines Vorlageantrages vor.

Der gestellte Vorlageantrag vom 31. März 2016 betreffend Anspruchszinsen für LSt/DB/DZ in den o.a. Streitjahren, war daher beschlussmäßig gem. § 260 Abs. 1 lit. a iVm § 264 Abs. 4 lit. e BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Hinweis: Im hier nicht gegenständlichen Einkommensteuerverfahren wurde lediglich für das Jahr 2009 ein Anspruchszinsenbescheid erlassen, der aber lt. Auskunft des Finanzamtes nicht mit Beschwerde bekämpft wurde, weshalb auch mangels einer Beschwerdeverentscheidung diesbezüglich kein Vorlageantrag möglich gewesen wäre.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da über die im gegenständlichen Fall zu lösende Rechtsfrage, die in der Beurteilung der Beschäftigungsverhältnisse des Bf. mit seinen Zustellern besteht, entsprechend der oben wiedergegebenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden wurde, war die Revision nicht zuzulassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. Juli 2021