

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Effizient Steuerberatung OG, Murlingengasse 58/1/6, 1120 Wien, über die Beschwerde vom 13. August 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Österreich vom 23.2.2017 betreffend Umsatzsteuer 2015, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei ***Bf1*** (in der Folge kurz Bf.) wurde durch die belangte Behörde eine Außenprüfung gem. § 147 BAO betreffend Umsatzsteuer 01-03/2015 (Prüfungsauftrag vom 27.5.2015) durchgeführt.

Die mit dem Bf. am **27.5.2015** aufgenommene **Niederschrift** hatte (auszugsweise) nachfolgenden Inhalt:

„Frage: Welche Tätigkeit üben Sie aus?

*Antwort: Hauptsächlich Zeitungszustellung f. ***1*** und Medikamentenzustellung an Apotheken als Subunternehmer. Ich selbst fahre nicht. Ich habe gar keinen Führerschein. Die organisatorischen Angelegenheiten macht mein Sohn. Die Firma gehört mir und ich habe den Gewerbeschein.*

F: Wer sind die Kunden?

A: *****1***** und *****2***** in *****3*****. Mit *****1***** gibt es keinen Vertrag. Mit *****2***** und *****18*****, ein Hr. *****4***** ist dort Geschäftsführer, gibt es einen Werkvertrag. Diese Firma ist selbst Subunternehmer von *****5*****. Wird per Mail übermittelt.

F: Wieviele Fahrzeuge verwenden Sie betrieblich?

A: Es wird mit eigene Fahrzeuge (5 eigene + 3 leasing) gefahren. Die Fahrzeuge von der *****6***** sind zur Gänze übernommen worden.

F: Wer sind Ihre Fahrer?

A: Es gibt 8 Fahrer. Sohn ist Angestellter. Von den restlichen Fahrern werden die schriftlichen Frachtvereinbarungen in Kopie vorgelegt. Alles wird per Bank bezahlt. Es gibt fixe Touren mit Pauschalpreisen. Bei Sonderfahrten wird nach Kilometer bezahlt - kommt selten vor. Die Fahrer fahren nicht privat mit den zur Verfügung gestellten KFZ.

Abgestellt werden die KFZ bei *****1*****. [...]"

Die **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9.7.2015** umfasste folgende Feststellungen:

„Der Abgabepfl. betreibt im Prüfungszeitraum einen Fuhrpark mit einer relativ hohen Anzahl an KFZ (10 davon angeblich 2 kaputt).

Die Autos sollen ständig in der Nähe der Abgabestelle der Zeitungen parken.

Er hat aber nur eine geringe Anzahl an eigenen Mitarbeitern (9 Mann) und die hat er nur im Schnitt 10 Std/Woche angemeldet.

Der Sohn des Abgabepflichtigen ist Angestellter, der nach Ansicht hauptsächlich koordinierend tätig sein dürfte. Sein Ausmaß an getätigten Fahrten ist nicht genau bezifferbar.

der Abgabepflichtige selbst fährt nicht mit dem Auto.

Nach Ansicht der BP muss sich dadurch zwangsläufig eine Unterlastung des eigenen Fuhrparks ergeben. Laut Angaben des Sohnes des Abgabepflichtigen werden die eigenen Fahrzeuge im Notfall auch den selbständigen Fahrern zur Verfügung gestellt.

*Es wurde ein Einsatzplan mit einer groben Einteilung der eigenen Dienstnehmer und Subunternehmer vorgelegt. Ein exakter Abgleich zw. eigenen verr. Leistungen, weil teilweise pauschal verrechnet z.B. f. Sonder- bzw. Ersatzfahrten *****17*****, und den verr. Leistungen der Subunternehmer, weil keine Details zu den monatlichen Rechnungen vorgelegt wurden, ist nicht möglich.*

Die Subunternehmer fahren grds. fixe Routen anhand einer zuvor übergebenen Liste. Ausser bei den div. Sonderfahrten. Hier wird vom Abgabepflichtigen und dessen Sohn offensichtlich variabel entschieden wer fährt. Weiters werden öfters div. Ersatzzeiten verrechnet. Dies dürfte daraufhin hindeuten, dass der Abgabepflichtige oder sein Sohn die Fahrer je nach Bedarf und Verfügbarkeit einteilt.

Es ist nicht erkennbar, dass sich die beauftragten Subunternehmer vertreten lassen.

Eine Besonderheit gibt es noch bei den Medikamententransporte. Diese dürfen lt schriftlicher Frachtvereinbarung nur von zuvor speziell geschulten Personen mit Fahrzeugen, die eine der AMBO-Richtlinie entsprechende Kühlung gewährleistet, durchgeführt werden. Desweiteren unterliegen die Daten lt den Auftraggebern der Geheimhaltung.

Der Abgabepflichtige ist sogar vertraglich verpflichtet entsprechende Reservefahrer zu nennen. Der theoretisch bestehenden Vertretungsmöglichkeit kommt daher aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse keine praktische Relevanz zu. (UFS RV/0162-G/08)

Auf die äußere Form (allgemein gehaltener Werkvertrag, UID-Bescheid, gewerberechtliche Anmeldung, Banküberweisung) wurde tunlichst geachtet. Nichtsdestotrotz zählt nur der wahre wirtschaftliche Gehalt.

Die selbständigen Fahrer haben nach Ansicht der BP keinen Einfluss auf Ihren Erfolg. Es handelt sich um einfache manuelle Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten, die in Bezug auf die Art der Arbeitsausführung und die Verwertbarkeit keinen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum erlauben (s. auch VwGH, Ro 201/08/00069)

Sie werden allesamt rein für Ihre Arbeitskraft in Form von fixen Beträgen abgegolten.

Der Einsatz eigener Betriebsmittel in Form von KFZ allein spricht nicht für Selbständigkeit (siehe UFS RV/0365-G/12)

Zusammenfassend kann seitens der Betriebsprüfung keine unternehmerische Tätigkeit der Fahrer erblickt werden, weshalb der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der vermeintlichen Subunternehmer verwehrt wird.

1-3/2015

<i>Vorsteuer lt UVA's</i>	<i>18.198,11</i>
<i>nicht abzugsfähige Vorsteuer lt BP</i>	<i>-8.167,10 Vorsteuer</i>
<i>lt BP</i>	<i>10.030,71“</i>

USt-Bescheid Zeitraum 01-03/2015 vom 13.7.2015

Mit Bescheid der belangten Behörde vom 13.7.2015 wurde die Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-03/2015 gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 mit € 11.171,67 festgesetzt. Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergab sich daraus eine Nachforderung in Höhe von € 8.167,40.

Begründend wurde ausgeführt:

„Die Festsetzung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.“

Beschwerde vom 13.8.2015

Mit Schreiben vom 13.8.2015 wurde Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde vom 13.7.2015 erhoben. In der am 20.8.2015 nachgereichten Beschwerdebegründung wurde wie folgt ausgeführt:

„Sachverhalt:

*Der Klient betreibt das Kleintransportgewerbe und ist vor allem als Subunternehmer (Zeitungsfahrten) für die ***1*** und andere Zeitungsauslieferungsfirmen tätig. Weiters ist er als Subunternehmer für 2 Apothekenbelieferungsfirmen tätig.*

Durchschnittlich hat der Klient ca. 8 Fahrzeuge im Einsatz, die mit eigenem Personal mit insgesamt ca. 650 Arbeitsstunden im Monat besetzt sind.

*Die Bindung an feste Arbeitsabläufe und oft fixe Touren ist aufgrund der Vorgaben der Zeitungsfirmen gegeben. Aufträge, die Herr ***Bf1*** aufgrund seiner Unternehmensgröße und seiner Ressourcen erledigen kann, erledigt er selbst. Zusätzliche Aufträge kann er nur in Sub weitervergeben.*

*Die Apothekenaufträge wurden weitgehend an Subunternehmer weitergegeben. Diese Aufträge werden vom Auftraggeber von Herrn ***Bf1*** größtenteils mit Pauschalsummen abgerechnet, wobei ***Bf1*** 20% des Werklohns einbehält und 80% an seine Subfrächter weitergibt.*

Die Apothekenaufträge beinhalten Nachlieferaufträge von Apotheken. Das Pauschalhonorar bleibt gleich, egal ob im Monat viele oder wenige Nachlieferungen zu erledigen sind.

Die Apothekenaufträge werden mit Fahrzeugen mit Kühlvorrichtungen durchgeführt. Die Notwendigkeit der Nennung von Ersatzfahrern steht nur auf dem Papier und wird in der Praxis nicht kontrolliert.

Antrag:

Da aufgrund des Sachverhaltes den Subunternehmern keine Dienstnehmereigenschaft unterstellt werden kann, ersuchen wir um Anerkennung des Vorsteuerabzuges und um Aufhebung des oben angeführten Bescheides.

Begründung:

*Die Behörde gibt an, dass Herr ***Bf1*** jun. (Sohn des Abgabepflichtigen) hauptsächlich koordinierend tätig wäre.*

*Diese Behauptung ist nicht richtig. Herr ***Bf1*** jun. fährt überwiegend selbst.*

Die koordinierende Tätigkeit beschränkt sich darauf, die Vorgaben, die er von seinen Auftraggebern empfängt an seine Dienstnehmer bzw. an die Subunternehmer weiterzugeben.

Die Behörde gibt an, dass eine Unterauslastung der Fahrzeuge bestünde.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die Zeitungsauslieferungsfahrten geballt in einem kurzen Zeitraum in der Früh erledigt werden müssen. Natürlich ansteht hierdurch eine

ungenutzte Fahrzeugkapazität, die jedoch aus der Form der Auftragsabwicklung zwingend resultiert.

Herr ***Bf1*** behält sich auch Fahrzeugreserven, für den Fall, dass kurzfristig Nachlieferungen erledigt werden müssen. Werden die Aufträge nicht verlässlich termingerecht ausgeführt, verliert Herr ***Bf1*** den Auftrag. Fahrzeugreserven sind unerlässlich.

Die Apothekenbelieferungsaufträge betreut Herr ***Bf1*** seit erst ungefähr 1 1/2 Jahren. Aufgrund der derzeitigen Kapazität an Fahrzeugen (mit einfacher Kühlvorrichtung) könnte Herr ***Bf1*** die Aufträge gar nicht selbst erledigen, da er nicht über das notwendige Kapital verfügt, mehrere LKWs anzuschaffen.

Außerdem würde das Geschäftsrisiko erheblich steigen, falls Herr ***Bf1*** den Personalstand und Fahrzeugstand erheblich ausweiten würde. Aufträge können jederzeit wieder verloren gehen.

Die Behörde ist der Ansicht, dass die Fahrer nicht selbständig wären, da sie keinen Einfluss auf die Gestaltung ihres Erfolges haben und nur einfache manuelle Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten ausüben.

Dem ist entgegenzuhalten, dass alle Subunternehmer über eigene LKWs mit KT-Nummern und eigene Gewerbeberechtigungen verfügen. Fast alle Subunternehmer sind auch gleichzeitig für andere Auftraggeber tätig (siehe beispielhaft im Anhang). Die umsatzsteuerpflichtigen Subunternehmer verfügen über gültige UID-Nummern, sind überwiegend schon mehrere Jahre tätig und melden und bezahlen (wenn auch verspätet) ihre Abgaben, worauf Herr ***Bf1*** auch sehr drängt.

Unternehmerrisiko trägt der Steuerpflichtige, wenn der Erfolg - sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite - seiner Tätigkeit durch die eigene Gestaltung und Initiative und durch die Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens beeinflusst wird (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 2, Tz 77).

Die Nachlieferungsaufträge bei den Apothekenlieferungen wurden vom Auftraggeber von Herrn ***Bf1*** mit einer monatlichen Pauschale abgerechnet. Herr ***Bf1*** hat an seine Subunternehmer die Pauschalen unter Abzug eines 20%igen Anteils weitergegeben.

Die Anzahl der monatlichen Nachlieferungsaufträge ist jeden Monat unterschiedlich. Der Werklohn bleibt jedoch konstant, unabhängig von der Anzahl der getätigten Nachlieferungen. Das Unternehmerrisiko bzw. die Unternehmerchance trifft daher den von ***Bf1*** beauftragen Subunternehmer. Wenn er wenige Fahrten machen muss, hat er den Vorteil, muss er viele Fahrten machen, ist es zu seinem Nachteil.

Für Herrn ***Bf1*** wäre es unternehmerisch nicht sinnvoll, die Nachlieferungsaufträge nicht in Sub weiterzugeben. Aufgrund dessen, dass laufend Bereitschaft aufrecht zu erhalten ist, (da mögliche Aufträge sofort durchzuführen sind) müsste Herr ***Bf1*** durchgehend Bereitschaftsdienste des eigenen Personals bezahlen. Der Auftrag würde unrentabel.

Bei den fix vorgegebenen Touren ist der Gestaltungsspielraum naturgemäß begrenzt. Die Preise und das Einsatzgebiet gibt (insbesondere) ***1*** vor. Wenn der Subunternehmer schnell arbeitet, ist es zu seinem Vorteil. Die Einsatzzeit ist beendet,

*wenn die Lieferung erledigt ist. Es gibt keine Entlohnung nach Arbeitszeit. Erledigt der Subunternehmer seine Lieferung nicht, gibt es auch keinen Werklohn. Herr ***Bf1*** bekommt Quasi eine Vermittlungsprovision für den Auftrag, das Unternehmerrisiko trifft den Subunternehmer.“*

Der Beschwerde beigelegt waren ein Auftrag für eine Apothekenlieferung sowie ein beispielhafter Nachweis für 3 Subunternehmer hinsichtlich eines eigenen KFZs bzw. mehrerer Auftraggeber.

USt-Bescheid 2015 vom 23.2.2017

In der Folge erließ das Finanzamt am 23.2.2017 den Umsatzsteuerjahresbescheid für 2015, mit welchem die Umsatzsteuer mit € 65.054,00 festgesetzt wurde und sich abzüglich der vorgeschriebenen Umsatzsteuer eine Abgabengutschrift in Höhe von € 3.553,62 ergab. Begründend führte die belangte Behörde aus, dass wie bereits in der Niederschrift über die Schlussbesprechung am 09.07.2015 in der Tz.1 ausgeführt, seitens des Finanzamtes keine unternehmerische Tätigkeit der Fahrer erblickt werden könne, weshalb der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der vermeintlichen Subunternehmer verwehrt werde.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 19.7.2017 wurde die Beschwerde vom 13.8.2015 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 23.2.2017 als unbegründet abgewiesen. Die Begründung lautete:

„Nach § 253 Bundesabgabenordnung gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst. Über die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerfestsetzung 01-03/2015 ist daher auch abzusprechen, nachdem der Jahresbescheid 2015 ergangen ist. Dieser enthält bereits die im Rahmen der Prüfung getroffene Kürzung der Vorsteuern aus den von Fahrern in Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuern. Ausgehend von den Feststellungen in Tz.1 der Niederschrift, dass es sich bei diesen Fahrern nicht um Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes handelt, weil diese weder einen Einfluss auf den Erfolg, noch sonst einen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum in Bezug auf die Art der Arbeitsausführung und Verwertbarkeit haben und nur einfach manuelle Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten ausüben, wurden die vorgenannten Änderungen vorgenommen und war die Beschwerde somit abzuweisen.“

Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 14.8.2017 beantragte der Bf. die Vorlage der Bescheidbeschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und verwies auf die bereits in der Beschwerde und nachgereichten Begründung vorgebrachten Ausführungen.

Vorlagebericht

Mit Vorlagebericht vom 20.4.2018 – eine Kopie davon erging an den Bf. – wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Die belangte Behörde verwies auf ihre Begründung in der Beschwerdevorentscheidung und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf. führt seit 01.01.2015 ein Einzelunternehmen (davor führte er sein Unternehmen als OG - ***6***), mit welchem vorwiegend Zeitungszustellung bzw. Medikamentenzustellung an Apotheken durchgeführt wird. Der Bf. ist Subunternehmer für die Fa. ***1***, ***7***, ***8***, ***9***. Mit der ***1*** gibt es keinen Vertrag, mit den anderen Firmen einen Werkvertrag/Frachtvereinbarung.

Zum Zeitpunkt der Außenprüfung umfasste der Fuhrpark des Bf. insgesamt 9 Fahrzeuge (6 eigene, 3 Leasingfahrzeuge) und beschäftigte er insgesamt 10 Personen (8 Fahrer). Die Fahrer sind im Schnitt mit 10 Std./Woche angemeldet. Der Sohn des Bf. ist ebenfalls als Fahrer tätig, führt aber auch koordinierende Tätigkeiten aus. Dies beinhaltet die Weitergabe der Vorgaben, die von den Auftraggebern ergehen, an die Dienstnehmer bzw. an vermeintlichen Subunternehmer.

Der Bf. selbst fährt nicht, er hat auch keinen Führerschein.

Es liegen „Rahmenvereinbarungen“ mit „Subunternehmern“ vor, welche alle gleichlautend sind und nachfolgenden Inhalt aufweisen:

- (1) „Der Auftraggeber wird den Auftragnehmer als freiberuflich selbstständigen Erwerbstätigen Zusteller unter Zugrundelegung gegenständlicher Vereinbarung mit den angebotenen und von ihm übernommenen Tätigkeiten beauftragen.
- (2) Der Auftragnehmer ist verpflichtet, den übernommenen Auftrag grundsätzlich durch Einschaltung des eigenen Unternehmens auszuführen. Er ist aber berechtigt, einen Subfrächter (der Auftraggeber behält das Einspruchsrecht) auf eigene Rechnung und Gefahr mit der Erfüllung der ihm obliegenden Pflichten zu beauftragen.
- (3) Durch den Auftraggeber sind auch am gleichen Erscheinungstag zulässig. Bei Reduktion des Leistungsumfanges (Entfall einzelner Touren u.a.) entfällt auch das Entgelt hierfür, und zwar auch dann, wenn diese Leistungen aus Gründen entfallen, die in der Sphäre des Auftraggebers liegen. Sollten Probleme oder besondere Vorkommnisse auftreten, die die Leistungserfüllung des übernommenen Auftrages betreffen, so ist der Auftraggeber umgehend und rechtzeitig zu verständigen.
- (4) Das pauschalierte und fixe Entgelt wird jeweils mit dem übernommenen Auftrag vereinbart und nach erfolgten Leistungen pro Monatsultimo nach Rechnung oder Honorar verrechnet.
- (5) Der Auftragnehmer haftet für alle von ihm verursachten Schäden und Verluste. Der Auftragnehmer haftet - wie für sein eigenes Verschulden - für das Verschulden seiner Mitarbeiter und der von ihm beauftragten Dritten. Bei nicht ordnungsgemäßer Erfüllung des Vertrages durch den Auftragnehmer behält sich der Auftraggeber von, den Gegenwert der verursachten Schäden und Verluste vom vereinbarten Entgelt abzuziehen.
- (6) Diese Rahmenvereinbarung unterliegt keinem Konkurrenzverbot und dem Auftragnehmer steht es frei, seine Arbeitskraft anderwärtig für Erwerbszwecke einzusetzen und für eine wechselnde Zahl von Auftraggebern tätig zu werden.
- (7) Der Auftragnehmer nimmt zur Kenntnis, dass er die auf seine Einkünfte entfallenden Steuern Einkommen, MwSt, Sozialbeiträge sowie Abgaben und Gebühren, zur Gänze selbst zu tragen und abzuführen hat. Es ist in keiner Weise ein Dienstverhältnis begründet.
- (8) Die erfolgreiche Leistung wird mit eigenem Betriebsmittel erbracht.
- (9) Ist der Auftragnehmer ausländischer Staatsbürger mit Wohnsitz in Österreich, so ist er verpflichtet bei Änderung seiner Personalien sowie Dokumente, diese dem Auftraggeber umgehend vorzulegen und zu informieren. Wird dieses dem Auftraggeber nicht gemeldet, ist er schadenersatzpflichtig sowie ist der Verlust offener Entgelte für erbrachte Leistungen die Folge.
- (10) Dieser Vertrag ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und kann von Seiten des Auftragnehmers unter Einhaltung einer 14-tägigen Kündigungsfrist aufgelöst werden. Wobei sich der Auftragnehmer verpflichtet seinen Nachfolger ordnungsgemäß einzuschulen.
- (11) Diese Vereinbarung tritt an Stelle sämtlich eventuell geschlossener Verträge oder Vereinbarungen mit dem Auftraggeber in Kraft.“

Die „Subunternehmer“ verfügen über UID Nummern und die Gewerbeberechtigung: „Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen oder Kraftfahrzeugen mit Anhängern deren höchstzulässiges Gesamtgewicht insgesamt 3.500 kg nicht übersteigt“.

Es gibt einen Dienstplan/Zeiterfassung für die beim Bf. beschäftigten Arbeitnehmer, zudem liegt ein Plan *“Touren Detail 2015, Leistungsübersicht“* vor, in welchem (die Kurzbezeichnungen) der Touren der verschiedenen Auftraggeber und eine Einteilung von eigenen Dienstnehmern des Bf. und den „Subunternehmern“ ersichtlich sind.

Die für den Zeitraum Jänner bis Februar 2015 vorliegenden Rechnungen der „Subunternehmer“ sind handschriftlich auf einem (ident aussehenden) Rechnungsblock geschrieben. Auf den Rechnungen wird Umsatzsteuer (20%) ausgewiesen. Es erfolgte jedoch keine Zahlung/Abfuhr der Umsatzsteuer durch die „Subunternehmer“ an das Finanzamt.

Die Rechnungen beinhalten neben Datum, Rechnungsnummer, Bankverbindung, UID Nr., Absender und Empfänger hinsichtlich der Leistung beispielsweise folgende Beschreibungen:

10: Rechnung 02/2015: „*Mon-Fri 211-215, Sat 20-71*“, 2.000,00; 20% MwSt € 400,00, Endbetrag € 2.400,00

11: Rechnung 01/2015 „***17*** *Tour 14, 141, 142, 143, 314, 805, 915*“, € 2.400; „*Sonderfahrt NÖ*“: 50.-“, netto € 2.450,-, 20% MwSt 490,- Endbetrag € 2.940,-

12: Rechnung 01/2015: „*Nach Lieferung (Mo-Sa), 25x25*“: € 625; „***17*** *Sonder fahren Wien-NÖ-Blg*“: € 1.600,-, netto € 2.225,-, 20% MWst € 445.-, Endbetrag € 2.670,-

13: Rechnung 1/2015 „*Ersatz ***17****“ Betrag: € 1.500.-, „*EH Wien Ersatz, 40x25*“, Betrag € 1.000,-; netto € 2.500,-, MwSt 20% € 500.-; Endbetrag € 3.000.-

14: Rechnung 02/2015, „*Tour KW 40 (401-404), SA 70,81s*“, Betrag € 2.500,00; „*Abend Kolpo*“ € 625,00, netto € 3.125,-; 20% MwSt € 625,- Endbetrag € 3.750,-

Die Pauschalbeträge beziehen sich entweder auf einen Tag oder auf den ganzen Monat. Die Sonderfahrten waren ebenfalls pro Fahrt oder monatlich mit einem Pauschalbetrag bestimmt. Gleiches gilt für die Fahrten als Ersatzfahrer.

Die beim Bf. beschäftigten Fahrer führen die Touren mit den eigenen Kfz des Bf durch.

Die „Subunternehmer“ besitzen eigene Fahrzeuge. Diese weisen (da sie in Wien zugelassen sind) ein Fahrzeugkennzeichen auf, welches mit „KT“ endet. Laut Sohn des Bf. werden die eigenen Fahrzeuge des Bf. im Notfall auch den „Subunternehmern“ zur Verfügung gestellt. Ob und in welchem Ausmaß die eigenen Fahrzeuge der vermeintlich selbständigen Fahrer bzw. die Fahrzeuge des Bf. eingesetzt werden, ist aus den Unterlagen nicht ersichtlich.

Bei den Touren betreffend die Zeitungszustellung handelt es sich um fixe Touren/Tätigkeiten, welche genau definiert (bspweise: „*Zeitung Tag Auflage 1040 u 1050 Wien*“, „*Schloss Reparaturen*“, „*Wirtschaft Zeitung Sortieren*“, „*Sonntagstour*“, „*Bahnhofstour*“, „*Ersatzfahrer*“, „*Zusatz SB Klosterneuburg/Tulln/Wien*“, „*Rampendienst*“) und innerhalb eines kurzen Zeitraumes durchzuführen sind. Die Zeitungstouren morgens müssen bis ca. 9 Uhr erledigt sein; die Zeitungspakete werden am Sammelplatz (gegen 5 Uhr) ausgeteilt.

Die „Subunternehmer“ fahren fixe Routen anhand einer zuvor übergebenen Liste.

Diese Zeitungszustellungen werden zum Teil von eigenen Arbeitnehmern des Bf., zum Teil auch von den „Subunternehmern“ durchgeführt.

Auf der „****Bf1*** ***20*** Kleintransporte/Leistungsübersicht /Touren Detail 2015*“-Liste ist bei den Touren: „*Zusatz SB Klosterneuburg/Tulln/Wien, NÖ Wartezeit*“, „*Sonderfahrten für ***19*** (diverse SU)*“, „*Nachlieferungen HZ Wien*“, „*Sonder Tour HZ Wien*“ in der Spalte, in welcher bei den anderen Touren ein eingeteilter Fahrer namentlich erfasst ist, der Vermerk „*je nach Bedarf*“ angeführt.

Der Bf. selbst rechnet mit seinen Auftraggebern als Entgelt für die jeweiligen Touren teilweise mit Pauschalpreise, teilweise mit Einzelpreis x Anzahl ab.

In Bezug auf die „Subunternehmer“ wird ein Pauschalbetrag pro Tour abgerechnet. Der Pauschalbetrag wird vom Bf. vorgegeben.

Die Abrechnung erfolgte jeweils am Ende des Monats.

Die Sonderfahrten werden ebenso wie die meisten Abrechnungen für Tätigkeiten als Ersatzfahrer mit Pauschalbeträgen abgerechnet.

Bei den Apothekenlieferungen handelt es sich um Nachlieferungen für Apotheken, die in unterschiedlicher Häufigkeit (je nach Bedarf) durchzuführen sind, jedoch ein monatlicher Pauschalpreis dafür verrechnet wird.

Laut der Transportvereinbarung des Bf. mit seinen Auftraggebern, sind Teil der Vereinbarung ein Schulungsnachweis pro Person, weiters die Anleitung zur Ausfüllung von Fahrtenberichten (insbesondere Erfassung der Ist-Temperatur (muss zwischen 7 und 25 Grad liegen) pro Stopp und Kennzeichen des AMBO-Autos), sowie Tourenpläne und Fahrtenberichte. Das benutzte Fahrzeug muss laut Zulassungsschein zur Verwendung für die gewerbsmäßige Beförderung bestimmt sein. Der Auftragnehmer verpflichtet sich zur Geheimhaltung aller Daten.

Zudem ist laut Vereinbarung ein Reservefahrer zu nennen, der auf alle Arzneimittel Transport Touren einzuschulen ist. Die Aushilfsleistung auf allen 20 Tourenketten ist verpflichtender

Bestandteil der Vereinbarung. Entsprechende Hilfsleistungen werden abgegolten. Das Reserveauto muss AMBO-tauglich sein.

Laut „***Bf1*** ***20*** *Kleintransporte/Leistungsübersicht/Touren Detail 2015*“ – Liste sind den einzelnen „Subunternehmern“ bestimmte Touren zugeteilt. Anhand der vorgelegten Rechnungen ist jedoch ersichtlich, dass gleiche Touren in unterschiedlichen Monaten von verschiedenen Fahrern durchgeführt wurden.

Die laut der Liste genannten Reservefahrer sind ebenfalls nicht mit jenen Personen ident, welche Ersatzfahrten auf den Rechnungen abrechnen.

Die Apothekenlieferungen werden nicht nach Anzahl, sondern mit einem monatlichen Pauschalbetrag abgerechnet, dies sowohl seitens des Bf. mit seinen Auftraggebern als auch zwischen dem Bf. und den „Subunternehmern“. Zudem erhält der Bf. einen monatlichen Pauschalbetrag durch seinen Auftraggeber für einen Reservefahrer.

Der Bf. behält sich laut seinen Angaben für die Apothekenlieferungen 20% von dem Betrag ein, den er von seinen Auftraggebern erhält. Bei den Zeitungslieferungen eine sogenannte Vermittlungsprovision. Beides ist aus den vorliegenden Rechnungen nicht exakt nachvollziehbar, da die Rechnungen selbst meistens Pauschalbeträge (ohne genauere Spezifikationen, wie Anzahl und Einzelpreis) enthalten.

Die Einteilung der beim Bf. beschäftigten Fahrer und der „Subunternehmer“ erfolgt durch den Bf.

2. Beweiswürdigung

Strittig ist die Frage, ob hinsichtlich der Subunternehmer des Bf., welche als Fahrer tätig sind, tatsächlich eine unternehmerische/selbständige Tätigkeit im Sinne des § 2 UStG vorliegt.

Das BFG hat Einsicht genommen in die von der belangten Behörde elektronisch vorgelegten Aktenteile, sowie Beweis erhoben durch Einsichtnahme in das Firmenbuch, Gewerberegister, sowie das Abgabeninformationssystem.

Feststellungen zur Fima des Bf. und den Verträgen ergeben sich aus Firmenbuchabfragen und den vorliegenden Werkverträgen sowie den Aussagen des Bf. in der Niederschrift vom 27.5.2015.

Feststellungen zur Anzahl der Fahrzeuge des Bf. ergeben sich aus den vorliegenden Abfragen der Zulassungsstelle, den Aussagen des Bf. in der mit ihm aufgenommenen Niederschrift und den Abfragen des Steuerkontos des Bf.

Feststellungen zu den Arbeitnehmern des Bf., welche als Fahrer tätig sind, ergeben sich einerseits aus seinen eigenen Angaben in der Niederschrift und in der Beschwerde sowie aus den vorgelegten Unterlagen (Zeiterfassungslisten, Dienstplan).

Feststellungen zu den Rahmenvereinbarungen der „Subunternehmer“ ergeben sich aus den jeweiligen vorgelegten Vereinbarungen, welche vorwiegend zwischen 2.1.2015 und 15.1.2015 abgeschlossen wurden. Inhaltlich sind diese bei allen „Subunternehmern“ ident.

Allein die am Papier unter Pkt.1 festgehaltene Beauftragung „als freiberuflicher, selbständiger Erwerbstätiger Zusteller“ führt in der Realität noch nicht zu einem Werkvertragsverhältnis und macht die beauftragten Personen noch nicht zu selbständigen Unternehmern.

Auch bei näherer Auseinandersetzung mit einzelnen Punkten der Rahmenvereinbarung ergeben sich für das BFG Zweifel, am tatsächlichen Bestehen eines Werkvertragsverhältnisses:

Pkt. 2 der Rahmenvereinbarung sieht eine Weitervergabe des Auftrages an einen Subfrächter vor, dies jedoch mit Einspruchsrecht des Bf. Dies ist der einzige Punkt der Rahmenvereinbarung, welcher sich überhaupt mit einer Vertretungsmöglichkeit im weitesten Sinn auseinandersetzt.

Daraus folgt, dass es dem „Subunternehmer“ nicht möglich war, sich – ohne vorherige Bekanntgabe und Genehmigung durch den Bf. – vertreten zu lassen. Im Übrigen erschiene eine Vertretung aufgrund der tatsächlichen Umstände durch eine fremde Person schwierig, da die durch den Auftraggeber des Bf. vorgegebenen Routen einer vorherigen Einschulung bedurften. Hinsichtlich der Apothekennachlieferungen war der Fahrer jedenfalls einer Schulung zu unterziehen und unterlag zusätzlich der Geheimhaltung. Auch wenn die Vertretungsmöglichkeit in der Rahmenvereinbarung genannt wird, ist nicht davon auszugehen, dass dies in der Praxis tatsächlich gelebt wurde. Aus den dem BFG vorliegenden Rechnungen – mit denen Ersatzfahrten abgerechnet wurden - lässt sich schließen, dass sich die „Subunternehmer“ gegenseitig vertreten haben.

Dass Dispositionsänderungen durch den Auftraggeber auch am gleichen Erscheinungstag zulässig sind und bei Reduktion des Leistungsumfanges auch das Entgelt hierfür entfällt, ist in Pkt.3. der Rahmenvereinbarung ersichtlich. Von Problemen oder besonderen Vorkommnissen ist der Auftraggeber unverzüglich und rechtzeitig zu verständigen. Daraus, ebenso wie aus der (wechselseitigen) Vertretung ergibt sich, dass es einer Koordinierung – sowohl der vermeintlich selbständigen als auch der beim Bf. beschäftigten Fahrer – durch den Bf. bedurfte, um auf Änderungen, Ausfälle oder sonstige Vorkommnisse in beide Richtungen (sowohl im Hinblick auf seine Auftraggeber als auch auf die eigenen Fahrer und „Subunternehmer“) reagieren zu können und entsprechend andere Einteilungen der Touren vorzunehmen.

Dass die Abrechnung der erfolgten Leistungen am Monatsletzten nach Rechnung oder Honorar erfolgen, ergibt sich aus der Rahmenvereinbarung (Pkt.4.) bzw. ist auch aus den vorliegenden Rechnungen ersichtlich.

Dass die „Subunternehmer“ keinen Einfluss auf das Zustandekommen der Pauschalpreise gehabt haben, ergibt sich ebenfalls aus den Rahmenvereinbarungen, wonach das pauschalierte und fixe Entgelt jeweils mit dem übernommenen Auftrag vereinbart wird (Pkt.4).

Wie sich diese Pauschalpreise zusammensetzen, wurde durch den Bf. nicht dargelegt, ebensowenig ist dies aus den Rechnungen ersichtlich. Er führt zwar in seiner Beschwerde aus, 20% der an ihn von seinen Auftraggebern erhaltenen Beträge bei den Apothekenlieferungen und eine Vermittlungsprovision bei den Zeitungslieferungen einzubehalten und den restlichen Betrag an die „Subunternehmer“ weiterzugeben, jedoch ist – insbesondere, weil auf den Rechnungen größtenteils Pauschalsummen genannt werden - das genaue Zustandekommen der Preise nicht wirklich feststellbar.

Bei den Apothekenlieferungen mögen die vom Bf. angeführten 20% als einbehaltener Betrag stimmen, aber auch dies ist anhand der durch die „Subunternehmer“ in Rechnung gestellten Beträge nicht eindeutig feststellbar, da die Tourbezeichnungen bzw. Ersatzfahrten nicht immer klar definiert sind.

Anzumerken ist, dass sich aus der Abrechnung des Bf. mit seinem Auftraggeber ergibt, dass bei den Apothekenlieferungen zudem - zusätzlich neben den Pauschalbeträgen für die einzelnen Touren - ein Pauschalbetrag von € 3.200,00 exkl USt/Monat für den Posten „Reservefahrer“ an den Bf. bezahlt wird.

Damit geht die Argumentation des Bf., wonach insbesondere bei den Apothekenlieferungen es sich nicht auszahlen würde die eigenen Dienstnehmer zu verwenden, weil laufend ein Bereitschaftsdienst bereitzustellen wäre, ins Leere, da er genau dafür offensichtlich einen monatlichen Nettobetrag in Höhe von 3.200,00 exkl.USt für einen Reservefahrer von seinem Auftraggeber bezahlt bekommt.

Laut Pkt. 8. der Rahmenvereinbarung ist die Leistung mit dem eigenen Betriebsmittel zu erbringen. Dass die „Subunternehmer“ über eigene Kfzs verfügten, ist anhand von Abfragen des Kfz-Registers ersichtlich und wird vom BFG nicht angezweifelt. Ob diese auch tatsächlich für die Fahrten verwendet oder ob auch Fahrzeuge des Bf. durch die „Subunternehmer“ genutzt wurden, lässt sich anhand der vorliegenden Unterlagen nicht feststellen.

Jedoch geht das BFG davon aus, dass grundsätzlich die Fahrten mit den eigenen Fahrzeugen der „Subunternehmer“ durchgeführt wurden, eventuell in Ausnahmefällen ein Fahrzeug des Bf. – wie vom Sohn des Bf. im Zuge der Betriebsprüfung bestätigt - an den „Subunternehmer“ verliehen wurde.

Die Feststellungen zum Vorliegen von Gewerbeberechtigungen der „Subunternehmer“ wird durch die entsprechenden GISA Abfragen bestätigt. Das Vorhandensein von gültigen UID-Nummern ist ebenfalls belegt und unbestritten. Wenn der Bf. in seiner Beschwerde ausführt, dass die „Subunternehmer“ ihre Abgabe melden und (verspätet) bezahlen, so sind dem die Prüfungsfeststellungen der belangten Behörde hinsichtlich der Nichtmeldung bzw. Nichtbezahlung der USt entgegenzuhalten.

Der für Juni 2015 vorliegende Dienstplan erfasst die Einteilung der eigenen Fahrer des Bf., die ebenfalls teilweise vorliegenden Zeiterfassungen sind damit korrespondierend, wobei auffallend ist, dass die Zeiten im Dienstplan exakt mit den Zeiten der Zeiterfassung übereinstimmen.

Die vorgelegte Liste „Leistungsübersicht Touren Detail 2015“ stimmt zum Teil nicht mit den Rechnungen überein, bzw. rechnen „Subunternehmer“ Touren/Ersatz etc. ab, für die sie laut Liste nicht eingetragen sind. Zudem ist vielfach aus den Rechnungen auch nicht ersichtlich, wie oft und für wen beispielsweise Ersatzfahrten durchgeführt wurden.

Da der Bf. mit der Zustellung bezüglich verschiedenster Routen von seinen Vertragspartnern beauftragt wird (und nicht die „Subunternehmer“ direkt vom Auftraggeber des Bf.) und - wie der Bf. selbst ausführt- er nicht alle Routen mit eigenen Fahrern fahren kann, muss durch ihn eine Einteilung aller Fahrer (der eigenen und der „Subunternehmer“) erfolgen, damit die Zustellung sichergestellt ist. Dies auch deshalb, da die „Subunternehmer“ – soweit aus den Rechnungen (in Abgleich mit der Liste Übersicht Touren 2015) ersichtlich – auch nicht jeden Monat die gleichen Routen fahren bzw. es Ersatzfahrten, Sonderfahrten und Ähnliches gibt.

Was die Ersatztouren, Sonderfahrten etc anbelangt, erfolgt die Einteilung jedenfalls durch den Bf., dies ergibt sich bereits aus dem Zusatz auf der Touren Detail-Liste *„je nach Bedarf“* (bspsweise bei *„SB Klosterneuburg/Tulln/Wien“*, *„NÖ Wartezeit“*, *„Nachlieferung HZ NÖ“*, *„Sonder Tour HZ Wien“*) Auch unter dem Punkt *„***9***“* auf der Touren Detail-Liste ist angeführt: *„Sonderfahrten je nach Bedarf“* und daneben *„diverse SU“*.

Daraus folgt für das BFG, dass es zwar einen groben Plan gab, eine Einteilung der Fahrer – sowohl der eigenen Dienstnehmer als auch der vermeintlichen „Subunternehmer“ - durch den Bf. jedoch tatsächlich nach Bedarf und in Anpassung an die (täglichen) Erfordernisse erfolgte.

Im Übrigen ergibt sich aus dem Tourendetail-Plan auch, dass grundsätzlich gleiche Tätigkeiten wie bspweise *„Tabak Lieferungen am Sonntag“*, sowohl von den Dienstnehmern des Bf. (Sonntagstour 2 und 3) als auch vom „Subunternehmer“ (Sonntagstour 1) durchgeführt wurde. Auch *„Wirtschaft Zeitung sortieren“* scheint auf dem Plan sowohl bei „DN“ als auch bei „Sub“ auf.

Die Punkte „Alte Kisten sortieren und reinigen, Schloss Reparatur, Kisten Montage oder Demontage, Zeitungskisten zusammenbauen“ werden im Plan einem „Subunternehmer“ zugeteilt und von diesem auch verrechnet. Worin hier eine unternehmerische/selbständige Tätigkeit als Fahrer zu erblicken ist, erschließt sich dem BFG nicht.

Eine Unterscheidung der Tätigkeiten – im Sinne einer Abgrenzung der eigenen Dienstnehmer des Bf. von den „Subunternehmer“ - ist damit aber ebenfalls nicht gegeben.

Feststellungen zu den Rechnungen, ihrer Form und die Bezeichnung der Leistung sowie die überwiegende Abrechnung mit Pauschalbeträgen ergeben sich aus den dem BFG vorliegenden Rechnungen.

Dass die Abrechnung der erfolgten Leistungen am Monatsultimo nach Rechnung oder Honorar erfolgen, ergibt sich ebenfalls aus der Rahmenvereinbarung (Pkt.4.) bzw. ist auch aus den vorliegenden Rechnungen ersichtlich.

Die Feststellungen zu den Fahrten als Ersatzfahrer ergeben sich aus den Rechnungen. Hier wurden ebenfalls Pauschalbeträge berechnet. Wen der Fahrer ersetzt hat, ist daraus nicht erkennbar.

Die Sonderfahrten werden lt. Rechnungen ebenso mit Pauschalbeträgen abgerechnet. Damit wird die Aussage des Bf. in der mit ihm aufgenommenen Niederschrift entkräftet, wonach die Sonderfahrten nach Kilometern bezahlt werden.

Im Übrigen erhalten die „Subunternehmer“ durch den Bf. unterschiedliche Summen für die gleiche Tour, die Pauschalpreise werden durch ihn offensichtlich – individuell – festgelegt.

Die Tätigkeit der Zeitungszustellung, ebenso wie der Medikamentenzustellung impliziert, dass ein vorgegebenes Einsatzgebiet und einzuhaltende Zustellfristen gegeben waren. Zudem bedarf es insbesondere hinsichtlich der Medikamentenzustellung einer Instruierung der Fahrer (durch den Bf.)

Da es sich bei den Zeitungszustellungen um fixe und vorgegebene Touren handelt, ist nicht davon auszugehen, dass es dem jeweiligen Fahrer im Fall von Urlaub oder Krankheit möglich gewesen wäre, irgendeinen (ablauffremden) Ersatzfahrer für sich als Vertreter zu beauftragen.

Damit konnten aber die Fahrer keinesfalls selbst entscheiden, wie bzw. wann sie ihre Tätigkeiten durchführen bzw. durch wen sie sich vertreten lassen. Dies wurde auch vom Bf. nicht einmal behauptet.

Dies weder bezogen auf die Zeitungszustellung, insbesondere aber nicht bezogen auf die Apothekenlieferungen, welche nur durch speziell geschulte Personen durchgeführt werden durften. Zudem gab es eine Geheimhaltungsverpflichtung hinsichtlich dieser Daten. Eine willkürliche Vertretungsbefugnis wird dadurch aber jedenfalls ausgeschlossen.

Für das BFG ergibt sich daraus, dass sich die Fahrer gegenseitig vertreten haben und es einer Koordination der eigenen Dienstnehmer sowie der vermeintlich selbständigen Fahrer durch den Bf. bedurfte um die Durchführung der Zustellung in der vom Auftraggeber des Bf. geforderten Weise durchzuführen.

Wenn der Bf. in seiner Beschwerde hinsichtlich den Apothekenlieferungen ausführt, dass aufgrund seiner Kapazität an Fahrzeugen (mit einfacher Kühlvorrichtung) er die Aufträge gar nicht selbst erledigen könnte, wird dem entgegengehalten, dass laut Vereinbarung mit den Arzneimittelfirmen eine Lieferungstemperatur zwischen 7 und 25 Grad einzuhalten ist und dafür lediglich ein Fahrzeug mit Heizung bzw. Klimatisierung (nahezu Standard in jedem Kfz) notwendig ist. Im Übrigen stehen dem die Ergebnisse der Betriebsprüfung entgegen, wonach eine Unterauslastung des Fuhrparks des Bf gegeben ist.

Mit der in der Beschwerde beispielhaft (Datum 16.7.2015) übermittelten Beilage „*Auftrag für eine Apothekenlieferung (von ***Bf1*** an Subunternehmer weitergeleitet)*“ wurde ein Ausdruck aus einem PC-System (Auftragsdaten) vorgelegt, welches zudem handschriftlich vermerkt den Namen der Apotheke und die Anzahl der Kisten (1) aufweist. Auch dies zeigt, dass die „Subunternehmer“ selbst keinen Zugang zum Apothekensystem und deren Nachlieferungsaufträgen haben und deshalb die Weiterleitung der Aufträge durch den Bf. erfolgt. Dies wurde auch vom Bf. nicht anders dargestellt.

Der Ausführung des Bf. in seiner Beschwerde, wonach es Bestätigungen über gleichzeitige Tätigkeit beim Bf. und anderen Firmen gebe, ist entgegenzuhalten, dass es sich bei den sogenannten „Bestätigungen“, um einen (bei allen gleichen) Vordruck handelt, auf welchem handschriftlich (mit gleich aussehender Handschrift) der Name des „Subunternehmers“ sowie die Namen der Firmen, von welchen der „Subunternehmer“ (noch) Aufträge entgegennimmt, ersichtlich ist. Dies jedoch ohne nähere Angaben insbesondere auch ohne einen Zeitraum. Einerseits ist dies kein tatsächlicher Nachweis für ein weiteres Auftragsverhältnis, andererseits sind die genannten Firmen der Bf. selbst sowie Firmen, für die der Fahrer als „Subunternehmer“ des Bf. ohnedies tätig ist.

Weiters ergibt sich aus den vorliegenden Rechnungen bzw. deren Nummerierung, dass - jedenfalls für den Zeitraum Jänner und Februar 2015 - keiner der „Subunternehmer“ für einen weiteren Auftraggeber (selbständig) tätig gewesen sein dürfte, da im Jänner die Rechnung 01/2015 und im Februar die Rechnung 02/2015 ausgestellt wurde. Weitere

Auftragsverhältnisse anhand der Rechnungsnummer sind also nicht erkennbar, sie wurden augenscheinlich nur für den Bf. ausgestellt, weitere Auftraggeber sind zumindest anhand der Rechnungen (fortlaufende Rechnungsnummern) nicht ersichtlich. Im Übrigen wäre eine gleichzeitige Tätigkeit bei mehreren Auftraggebern keine Bestätigung dafür, dass die „Subunternehmer“ hinsichtlich ihrer Tätigkeit für den Bf. selbständig sind.

Das BFG kommt in freier Beweiswürdigung zu dem Schluss, dass die Tätigkeit der „Subunternehmer“ nicht als eine solche selbständiger Unternehmer zu werten ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage

§ 253 BAO lautet:

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Gemäß **§ 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994** unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

§ 2 Abs. 1 und 2 UStG 1994 lautet:

(1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

(2) Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,

1. soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen, verpflichtet sind;

Gemäß **§ 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994** kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für näher bezeichnete

Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Erwägungen

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Bescheide betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für bestimmte Zeiträume in vollem Umfang anfechtbar. Solche Bescheide haben aber insofern einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, als sie durch Erlassung von diese Zeiträume umfassenden Umsatzsteuerjahresbescheiden außer Kraft gesetzt werden. Durch die Erlassung eines Umsatzsteuerjahresbescheides scheiden Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen aus dem Rechtsbestand aus (vgl. das VwGH 20.2.2008, 2006/15/0339, VwSlg. 8314/F). Erfolgte die Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides während eines gegen den Festsetzungsbescheid anhängigen Berufungsverfahrens, so trat der Jahresbescheid iSd § 274 erster Satz BAO (idF vor FVwGG 2012) an die Stelle des Festsetzungsbescheides (vgl. vgl. VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035 mit Verweis auf VwGH 4.6.2008, 2004/13/0124, VwSlg. 8342/F).

Auch nach § 253 BAO gilt die Bescheidbeschwerde als gegen den späteren Bescheid gerichtet, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt. Mit dem zweiten Satz des § 253 BAO wird normiert, dass das grundsätzliche Weitergeltungsgebot von Beschwerden auch dann gilt, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst. Die Weitergeltung einer Beschwerde nach § 253 Satz 1 BAO ist auch für Umsatzsteuerfälle anzuwenden, in denen auf den Festsetzungsbescheid (§ 21 Abs. 3 UStG) für einen bestimmten Jahresabschnitt (Monate) der Jahresbescheid folgt (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 253 Tz 1 f.).

Bescheidbeschwerden gelten auch als gegen den an die Stelle des mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tretenden Bescheid gerichtet (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 260 Tz 16).

Die belangte Behörde hat mit dem Umsatzsteuerjahresbescheid 2015 vom 23.2.2017, in dem der strittige Vorsteuerabzug ebenso wie im Festsetzungsbescheid nicht anerkannt wurde, dem Beschwerdebegehren nicht Rechnung getragen, die Beschwerde vom 13.8.2015 gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 1-3/2015 vom 13.7.2015 (die aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sind) gilt gemäß dem Weiterwirkungsgebot des § 253 BAO nunmehr als gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2015 gerichtet.

Zur Frage, ob eine unternehmerische/selbständige Tätigkeit der Subunternehmer im Sinne des § 2 UStG vorliegt

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Das UStG definiert den Begriff der Selbständigkeit nicht, sondern grenzt ihn in § 2 Abs 2 nur negativ ab: Natürliche Personen sind nicht selbständig, wenn sie einem Unternehmen derart eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind. (*Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz: Kommentar*⁵ (2017) zu § 2 UStG Rz 68)

Traditionell geht die Praxis davon aus, dass der Begriff der Selbständigkeit (Unselbständigkeit) bei natürlichen Personen im USt-Recht identisch mit dem des Einkommensteuerrechts ist. Nach § 47 Abs 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, 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 Unselbständigkeit einer Person bedeutet im Innenverhältnis zum Arbeitgeber, dass die Leistungserbringung des Unselbständigen nichtunternehmerisch ist, somit keine USt-Pflicht auslöst (der Arbeitgeber demnach auch dafür keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann). (*Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz: Kommentar*⁵ zu § 2 UStG Rz 70)

Ob eine natürliche Person selbständig oder unselbständig tätig ist, ist in erster Linie nach dem Innenverhältnis und nicht nach dem Auftreten nach außen zu entscheiden. Entscheidend ist primär, ob im Innenverhältnis die Elemente der Unselbständigkeit überwiegen (vgl. *Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar*⁵, § 2, Tz 73).

Wesentliches Kriterium der Unselbständigkeit ist nach der nationalen Besteuerungspraxis neben der Weisungsgebundenheit (die in § 2 Abs 2 allein genannt ist) das Fehlen eines Unternehmerrisikos (VwGH 6.11.1990, 90/14/0141; 22.9.1992, 92/14/0047; 18.10.1995, 94/13/0121 ua).

Die Weisungsgebundenheit bedeutet in persönlicher Hinsicht die Verpflichtung, das eigene Verhalten an den Anordnungen eines anderen auszurichten, wobei diese Anordnungen nicht nur den Erfolg der Tätigkeit, sondern die Modalitäten der Erbringung der Leistung betreffen. Die Fremdbestimmung bezieht sich somit vor allem auf die Zeiteinteilung, die Anwesenheit an einem bestimmten Arbeitsort, die Verpflichtung zur persönlichen Dienstverrichtung. Weisungsgebundenheit in sachlicher Hinsicht, dh bezüglich der Erreichung des vorgegebenen Arbeitszieles (Wahl der Methoden und Instrumente), ist keine entscheidende Voraussetzung für Unselbständigkeit. Einerseits kann Weisungsgebundenheit auch im Rahmen eines Dienstverhältnisses fehlen (VwGH 19.1.1984, 83/15/0114), andererseits kann bei selbständiger Tätigkeit sachliche Weisungsgebundenheit bestehen (VwGH 17.5.1989, 85/13/0110).

Wesentlich ist hingegen, ob der Steuerpflichtige laufend seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt und hierfür ein laufendes Entgelt erhält oder ob er einen bestimmten Erfolg schuldet und für diesen entlohnt wird (VwGH 17.5.1989, 85/13/0110).

Unternehmerisiko trägt der Steuerpflichtige, wenn der Erfolg seiner Tätigkeit durch die eigene Gestaltung und Initiative und durch die Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens beeinflusst wird (Risiko hinsichtlich der Einnahmenseite; in diesem Sinne VwGH 5.2.1954, 1050/51; 19.11.1979, 3508/78).

Da die Einzelelemente sowohl bei selbständiger als auch bei unselbständiger Tätigkeit vorkommen können und daher für sich allein keine Entscheidung erlauben, muss auf das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse abgestellt werden (so auch VwGH 25.5.1982, 3038/78; 18.10.1995, 94/13/0121), wobei eine Gewichtung der einzelnen Elemente zulässig bzw. geboten ist: schwächer ausgeprägte Elemente können durch besonders stark ausgeprägte Elemente kompensiert werden. Nach der Rsp des VwGH (zB VwGH 22.4.1992, 88/14/0082 betr. Reinigungsfrau) ist in den Fällen, in denen neben Merkmalen eines Dienstverhältnisses auch solche einer selbständigen Tätigkeit vorliegen, ein Dienstverhältnis anzunehmen, wenn nicht die Merkmale der selbständigen Tätigkeit überwiegen (*Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁵ zu § 2 UStG Rz 75ff)

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage konnte der Beschwerde aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Zur Beweiswürdigung ist eingangs festzustellen, dass es nach ständiger Rechtsprechung genügt es nämlich, 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 (zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132, vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 167, Tz 8).

Gegenständlich handelt es sich bei den zu erbringenden Leistungen um Aufträge, bei denen die „Subunternehmer“ keine eigene Initiative entfalten können und die in dieser Form keine geschlossene Einheit darstellen, sodass deshalb von keiner Herstellung eines Werkes auszugehen ist. Ganz im Gegenteil handelt es sich dabei um einfache, nach Einschulung durchzuführende Tätigkeiten, die grundsätzlich im Rahmen einer nichtselbständigen Tätigkeit erbracht werden und dadurch gekennzeichnet sind, im Rahmen der Zurverfügungstellung der Arbeitszeit verrichtet zu werden. Die mit den „Subunternehmern“ abgeschlossene, sehr allgemein gehaltene Rahmenvereinbarung lässt kein abgeschlossenes Werk erkennen. Aus der

Touren-Liste ist nicht ableitbar, dass es sich dabei um Leistungen handelt, die nur im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit ausgeübt werden können. Im Gegenteil, ergibt sich anhand dieser Liste, dass teilweise die selben Tätigkeiten von den eigenen Fahrern des Bf. wie auch von den „Subunternehmer“ durchgeführt wurden. Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt stellen die vereinbarten Leistungen einfache manipulative Tätigkeiten kein selbständiges Werk dar. Sie können daher nicht den Inhalt und die Grundlage eines Werkvertrages bilden (VwGH 27.10.1999, 98/09/0033, VwGH 21.3.1995, 94/09/0163).

Der im Vorbringen des Bf. vertretenen Ansicht, dass sich gewisse Verpflichtungen der „Subunternehmer“, wie etwa der Umstand, die Zeitungen bis zu einer gewissen Uhrzeit auszuliefern und die dafür vorgegebenen Routen abzufahren, aus der Art der übernommenen Aufgabe ergeben würde - der Gestaltungspielraum also naturgemäß begrenzt sei - und diese demnach als „neutrale“ Elemente zu verstehen seien, ist entgegenzuhalten, dass das Steuerrecht in diesem Zusammenhang neutrale Elemente nicht kennt, sondern das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen ist, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (VwGH 20.2.2008, 2008/15/0072). Die aufgezählten Verpflichtungen sind Bestandteil der Tätigkeit der Fahrer und können nicht zu dem Zweck ausgeblendet werden, die Tätigkeit der Zeitungszustellung bzw. der Medikamentenlieferung in ihrer Gesamtheit als selbständige Tätigkeit in Form eines Werkvertrages erscheinen zu lassen.

Zudem ist der den Fahrern für ihre Tätigkeiten (Zeitungszustellung) vorgegebene zeitliche Rahmen eng gefasst, die Auslieferung hat bis spätestens 9 Uhr zu erfolgen.

Die „Subunternehmer“ hatten demnach zu annähernd fixen Zeiten ihre Tagesarbeit zu beginnen und bis zu einem bestimmten Zeitpunkt zu beenden. Die in der Beschwerde vertretene Ansicht, wonach der „Subunternehmer“ einen Vorteil hätte, wenn er schneller arbeite, da die Einsatzzeit beendet sei, wenn die Lieferung erledigt sei, kann nicht gefolgt werden, da die „freie Zeiteinteilung“ bzw. die Beeinflussbarkeit des „Endes der Arbeitstätigkeit“ dahingehend beschränkt wird, dass sich Zeitungslieferungen auch verzögern können und damit die Einsatzzeit später enden kann. Eine freie Zeiteinteilung ist somit jedenfalls eingeschränkt.

Im Hinblick auf die Zeitungszustellungen hatten die „Subunternehmer“ fixe Routen anhand einer Liste abzufahren. Dadurch waren die „Subunternehmer“ auch örtlich an die Anweisungen des Bf. gebunden und hatten bezüglich der durch den Bf. ihnen zugewiesenen fixen Touren keinerlei örtlichen Spielraum.

Die Möglichkeit, die Route nach eigenem Willen zu befahren war ebensowenig gegeben und führt der Bf. in seiner Beschwerde selbst aus, dass eine Bindung an feste Arbeitsabläufe und (oft) fixe Touren gegeben sei. Die Möglichkeit „schneller fertig zu werden, wenn man schneller arbeitet“ ist nicht geeignet, die ausgeprägte Weisungsstruktur des Bf gegenüber den

„Subunternehmer“ wesentlich einzuschränken, da dadurch den „Subunternehmer“ in Bezug auf die Art der Arbeitsausführung kein ins Gewicht fallender Gestaltungsspielraum zuerkannt wird. Wenn der Bf. damit meint, dass keine Zeitvorgabe bestehen würde und die „Subunternehmer“ damit eine freie Zeiteinteilung hätten, ist dem entgegenzuhalten, dass er selbst angibt, dass die Zeitungen bis 09.00 Uhr zugestellt sein müssen, damit aber sehr wohl eine Zeitvorgabe gegeben ist. Im Übrigen wird angemerkt, dass bei Zeitungszustellungen in Abarbeitung (durch Abfahren) einer fixen Tour naturgemäß der Spielraum für ein „schnelleres Arbeiten“ mehr als eingeschränkt ist.

Weiters steht auf Grund der vorliegenden Unterlagen in Zusammenschau mit den Rechnungen fest, dass den Subunternehmer zwar laut der Tourenliste fixe Routen zugewiesen waren, in der Praxis die Touren jedoch – nach Bedarf – durch den Bf. eingeteilt wurden.

Auch laut Punkt 4. des Rahmenvertrages wurde der „Subunternehmer“, mit den angebotenen und von ihm übernommenen Tätigkeiten beauftragt, wobei lt. Pkt. 3. Dispositionsänderungen durch den Auftraggeber auch am gleichen Tag zulässig sind. Damit und in Kombination mit der tatsächlichen Ausgestaltung der Tätigkeiten, erwuchs dem „Subunternehmer“ aber nicht einmal ein Anspruch auf eine fixe Tour (ein abgegrenztes Werk) und wurden „die Subunternehmer“ in der Praxis durch den Bf. dort eingesetzt, wo Bedarf war.

Auch wenn der Bf. die Zeitungslieferungen und Apothekenlieferungen getrennt behandelt, um so möglicherweise den Eindruck zu vermitteln, dass bei den Apothekenlieferungen die „Subunternehmer“ jedenfalls unternehmerisch tätig seien, weil hier eine pauschale Abrechnung für eine nicht genau definierte Anzahl an Fahrten gegeben sei, so ist im Endeffekt kein Unterschied zwischen dem Ausfahren von Zeitungen oder Medikamenten zu sehen, da letztendlich alles in der Hand des Bf. zusammenläuft und die Einteilung der jeweiligen Tour immer durch den Bf. erfolgte.

Auch bei den Apothekenlieferungen kann keine freie Zeiteinteilung erkannt werden. Die Nachlieferungen sind sofort zu erledigen, der Auftrag erfolgt – wie bereits in der Beweiswürdigung dargelegt – über den Bf. an den Fahrer.

Die mit den „Subunternehmer“ abgeschlossenen Rahmenvereinbarungen wurden auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Die „Subunternehmer“ übten daher die mit ihnen in den Verträgen vereinbarten Tätigkeiten fortlaufend und immer wiederkehrend aus, was ein gewichtiges Indiz für eine nicht unternehmerische Tätigkeit darstellt.

Hinsichtlich der Vertretungsmöglichkeit ergibt sich aus dem Rahmenvertrag mit den „Subunternehmern“ zwar, dass dieser berechtigt ist, sich eines Subfrächters zu bedienen,

jedoch ist wird dieses mit dem – ebenfalls ausbedungenen - Einspruchsrecht des Bf. stark eingeschränkt.

Zur generellen Vertretungsbefugnis ist auszuführen, dass, wenn sich ein Auftragnehmer für die Erbringung einer bestimmten Leistung vertreten lassen und er über die Vertretung selbst bestimmen kann, dies gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses und für die Erbringung der Arbeitsleistung im Rahmen eines Werkvertrages spricht. Voraussetzung hierfür ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH allerdings, dass eine generelle, dh nicht auf bestimmte Arbeiten oder Ereignisse wie Krankheit oder Urlaub beschränkte, Befugnis zur Vertretung vorliegt (vgl. VwGH 20.2.2008, 2007/08/0053 mwN; VwGH 4.6.2008, 2007/08/0184).

Eine die persönliche Arbeitspflicht ausschließende generelle Vertretungsbefugnis, von der nur dann gesprochen werden kann, wenn der Erwerbstätige berechtigt ist, jederzeit und nach Gutdünken irgendeinen Vertreter zur Erfüllung der von ihm übernommenen Arbeitspflicht heranzuziehen bzw. ohne weitere Verständigung des Vertragspartners eine Hilfskraft beizuziehen (vgl. VwGH 2.12.2013, 2013/08/0191), liegt nach Ansicht des BFG nicht vor. Einerseits wird auf das Einspruchsrecht des Bf. im Rahmenvertrag hinsichtlich eines möglichen Vertreters hingewiesen, andererseits war eine Einschulung sowohl bei den Zeitungszustellungen als auch bei den Apothekenlieferungen notwendig. Insbesondere war für letztere eine Geheimhaltung vorgesehen und die Reservefahrer namentlich zu nennen. Auch wenn der Bf. in seiner Beschwerde ausführt, dass dies nicht kontrolliert werde, so ändert dies nichts daran, dass eine willkürliche Vertretungsmöglichkeit nicht vorgesehen war.

Zudem ist aus dem Verrechnungspunkt „Ersatzfahrten“ in den Rechnungen der „Subunternehmer“ davon auszugehen, dass sich die Fahrer wohl gegenseitig vertreten haben. Ein generelles Vertretungsrecht, wie es bei einer selbständigen Tätigkeit gehandhabt wird, kann daher bei dieser Vorgangsweise ebensowenig erblickt werden wie eine willkürliche Vertretungsbefugnis.

Ein weiterer wesentlicher Punkt, ist darin gegeben, dass eine Koordinierung aller Fahrer auf die einzelnen Routen durch den Bf. erfolgte, wodurch in der Praxis eine Weitergabe von Touren an Dritte nicht beliebig möglich war.

Dies ist insofern einleuchtend, als der Bf. selbst als Auftragnehmer gegenüber den diversen Firmen verpflichtet war, für die ordnungs- und zeitgemäße Zustellung der Zeitungen bzw. Medikamentenlieferung zu sorgen und es aus diesem Grund erforderlich war, die ordnungsgemäße Zustellung der Zeitungen und Medikamente zu kontrollieren.

Zur Argumentation des Bf., wonach der „Subunternehmer“ kein Entgelt bekomme, wenn die Lieferung nicht erfolge, ist auszuführen, dass diese Vorgehensweise vom BFG grundsätzlich nicht angezweifelt wird, jedoch hat der Bf. in der Folge dafür zu sorgen, dass die Lieferung –

durch einen anderen Fahrer (zeitnah) – durchgeführt wird, was ebenfalls wieder eine gewisse Kontrollunterworfenheit der „Subunternehmer“ impliziert.

Wenn der Bf. in der Beschwerde hervorhebt, dass alle „Subunternehmer“ Fahrzeuge mit KT-Kennzeichen und eigene Gewerbeberechtigungen besitzen um damit darzulegen, dass die Fahrer deshalb als selbständig anzusehen seien, so ist einerseits darauf hinzuweisen, dass anhand eines solchen KT-Kennzeichens (in Wien) lediglich erkennbar ist, dass das Fahrzeug zur Verwendung für gewerbsmäßige Beförderung bestimmt ist. Andererseits ergibt sich aus der Judikatur, dass die Verwendung eigener Fahrzeuge bzw. vorhandene Gewerbeberechtigungen der Fahrer nicht zwingend für eine Selbständigkeit sprechen, wenn andere Aspekte wie Arbeitszeit, Arbeitsort und unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitsgebers dagegensprechen (siehe dazu auch UFS 4.9.2013, RV/0365-G/12; UFS 30.1.2012, RV/0162-G/08 ; VwGH 26.1.2010, 2009/08/0269).

Nach ständiger Rechtsprechung ist ein Unternehmerwagnis dann gegeben, 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 sowie von Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Leistende für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss (VwGH 23.05.2000, 97/14/0167). Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Leistungserbringer tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft, wobei in die Überlegungen auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen aus nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben, miteinzubeziehen sind (vgl VwGH vom 2. Juli 2002, 99/14/0056). Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungsempfänger 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 (vgl. VwGH vom 2.9.2009, 2005/15/0035).

Die Zeitungszustellungen wurden mit den „Subunternehmer“ mit Pauschalbeträgen abgerechnet, dies entweder monatlich oder pro Tour. Zusätzlich bekamen die „Subunternehmer“ – sofern durchgeführt - sowohl Pauschalbeträge (monatlich oder pro Fahrt) für Sonderfahrten als auch für Ihre Tätigkeit als sogenannte Ersatzfahrer.

Bei den Apothekenlieferungen wurde ein monatlicher Pauschalbetrag abgerechnet, unabhängig davon, ob viele oder wenige Nachlieferungen durchzuführen waren.

Wenn der Bf. darin ein Unternehmerrisiko erblickt, so ist ihm entgegenzuhalten, dass darin ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko nicht zu erkennen ist, weil dadurch ausgeschlossen ist, dass die Subunternehmer das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft,

wenn monatlich fortlaufend ein in etwa gleich bleibender Betrag ohne Zusammenhang mit der Fahrleistung der Fahrzeuge bzw. der Anzahl Fahrten ausbezahlt wird.

Die Argumentation des Bf., wonach der „Subunternehmer“, wenn er wenige Fahrten machen muss, einen Vorteil habe, wenn er viele Fahrten machen müsse, dies zu seinem Nachteil sei, kann nicht gefolgt werden. Mag bei weniger Fahrten zwar eine Ersparnis hinsichtlich der Treibstoffkosten gegeben sein, so sind die laufenden Kosten für das Fahrzeug dadurch unverändert und ändert dies auch nichts daran, dass sich der „Subunternehmer“ jedenfalls – da eben offensichtlich nicht planbar ist, wie viele Nachlieferungen durchzuführen sind – bereit halten muss, sohin also zeitlich eingeschränkt ist und nicht (eventuell) anderen Tätigkeiten/Aufträgen nachgehen kann.

Nach Ansicht des BFG stellt das vermeintliche Aufbürden des unternehmerischen Risikos, dadurch, dass die Anzahl der zu leistenden Fahrten jeden Monat unterschiedlich und dadurch nicht genau bestimmbar sind, kein Merkmal für eine unternehmerische Tätigkeit der Fahrer dar, da diesem Risiko keine entsprechenden Dispositionsbefugnisse gegenüberstanden und die „Subunternehmer“ praktisch keinen relevanten Spielraum für eine eigene unternehmerische Gestaltung ihrer Tätigkeit gehabt haben.

Die in der Beschwerde zudem getätigten Ausführungen im Zusammenhang mit den fix vorgegebenen Touren, wonach diese nur dann entlohnt würden, wenn die Lieferung erledigt war, und dass es zum Vorteil des Fahrers sei, wenn er schnell arbeite, zeigen ebenfalls kein Unternehmerrisiko für die „Subunternehmer“ auf. Im Gegenteil, das betriebliche Erfordernis des Bf. einer möglichst raschen Auslieferung an die Kunden erforderte eine Einteilung der Fahrer, wodurch der Bf. über die vermeintlichen Subunternehmer genauso verfügte, wie über seine bei ihm beschäftigten Fahrer. Damit ist aber eine unmittelbare Einbindung der Zustelltätigkeit in betriebliche Abläufe des "Auftraggebers" gegeben ist und waren die Fahrer in den geschäftlichen Organismus des Bf. weitestgehend eingegliedert.

Dadurch kommt wiederum zum Ausdruck, dass die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft durch den Subunternehmer und nicht die Erstellung eines Werkes im Sinne einer selbständigen Tätigkeit im Vordergrund steht.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass die Entlohnung sowohl mit einem fixen Monatslohn als auch durch eine Vergütung abhängig von der Anzahl der Fahrten kein Indiz für ein Unternehmerrisiko darstellt (vgl. VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; BFG 3.8.2021, RV/2100493/2018).

Wenn der Bf. ein Unternehmerrisiko der „Subunternehmer“ darin sieht, dass ihm selbst bei den Apothekenlieferungen nur 20% des Monatsbetrages bzw. bei den Zeitungslieferungen nur quasi eine Vermittlungsprovision verblieb, ist dies den relativ allgemein gehaltenen Angaben in den Ausgangsrechnungen bzw. in den Abrechnungen der „Subunternehmer“ nicht eindeutig zu

entnehmen. Allerdings ist die Höhe der Fixbeträge nicht entscheidend, wichtiger und wesentlich für die Klärung der Frage der Selbständigkeit der „Subunternehmer“ ist die Tatsache, dass nur der Bf. selbst seinen Erfolg tatsächlich beeinflussen konnte und nicht die „Subunternehmer“, da nur der Bf. mit seinen Auftraggebern direkt das Leistungsentgelt ausverhandeln konnte.

Weiters kommt das Unternehmerrisiko auch dadurch zum Ausdruck, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und solcherart den Umfang seines Tätigwerdens bzw. dessen wirtschaftlichen Erfolg selbst zu bestimmen. Dass dies gegenständlich der Fall gewesen wäre, ist aus den Gesamtumständen und der Unternehmensorganisation des Bf. nicht ersichtlich.

Die beispielhaft vorgelegten „Bestätigungen“, einzelner „Subunternehmer“ unter Nennung der Namen verschiedener Firmen, für die sie zeitgleich neben dem Bf. tätig sind, zum Nachweis dafür, dass die „Subunternehmer“ selbständig seien, wurde einerseits durch Nachforschungen der belangten Behörde nicht bestätigt und sind andererseits auch insofern wenig aussagekräftig, da sie alle auf dem gleichen Vordruck ausgefüllt wurden. Diesbezügliche Rechnungen oder Werkverträge wurden hingegen nicht vorgelegt und würde dies auch nicht mit den auf den Rechnungen der „Subunternehmer“ vorzufindenden Rechnungsnummern übereinstimmen (siehe dazu Beweiswürdigung).

Im Übrigen würde selbst die Tätigkeit für andere Auftraggeber nicht ausschließen, dass gegenständliches Tätigkeitsverhältnis als nicht unternehmerisch im Sinne des UStG zu qualifizieren ist.

Zum ausgabenseitigen Unternehmerrisiko ist anzumerken, dass es sich bei den Fahrzeugen der „Subunternehmer“ um das wesentliche (das kapitalintensive) Betriebsmittel handelt. Die Finanzierungskosten der Kfz und der laufenden Betriebskosten sind jedoch nicht gestaltbar und damit auch durch eigene Gestaltung und Initiative nicht beeinflussbar. Im Hinblick darauf, dass den „Subunternehmern“ somit bei in etwa gleich hohen monatlichen Vergütungen annähernd gleich hohe Ausgaben erwachsen, trifft sie kein wesentliches Wagnis der Schwankungen ins Gewicht fallender Ausgaben.

Nach ständiger Rechtsprechung ist das Gesamtbild der Tätigkeit entscheidend, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, 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 gegenständlich insbesondere dadurch, dass der Abgabepflichtigen neben den vermeintlich selbständigen Fahrern, weitere Fahrer im Dienstverhältnis beschäftigt hat, welche dieselben Tätigkeiten wie die vermeintlich selbständigen Fahrer durchführen.

Aus der Zusammenschau der gegenständlich vorliegenden Tätigkeiten mit der höchstgerichtlichen Judikatur ergibt sich, dass eine unternehmerische Tätigkeit der „Subunternehmer“ iS des § 2 UStG nicht vorlag. Es kann daher auch keine Rechtswidrigkeit erkannt werden, wenn von der belangten Behörde der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der „Subunternehmer“ verwehrt wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das Bundesfinanzgericht ließ sich im vorliegenden Erkenntnis von der - ohnedies zitierten - einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur leiten, weshalb die Revision an den VwGH nicht zuzulassen war. Schließlich ist zur Frage, ob in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von einer unternehmerischen Tätigkeit der Subunternehmer auszugehen ist oder eine solche nicht vorliegt, allgemein darauf zu verweisen, dass eine in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des Bundesfinanzgerichts der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich nicht zugänglich ist; ob sohin die Beweiswürdigung in dem Sinne materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 01.06.2017, Ra 2017/15/0037); eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028), weshalb insgesamt die ordentliche Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Wien, am 27. Februar 2025