

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 19. Oktober 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr: Finanzamt Österreich) jeweils vom 22. Mai 2015 betreffend Haftungsbescheide Lohnsteuer 2007 bis 2010, Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2007 bis 2010, Bescheide über die Festsetzung der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag 2007 bis 2010 sowie Bescheide über die Festsetzung der Säumniszuschläge betreffend Haftungsbescheide 2007 bis 2010 und Dienstgeberbeiträge 2007 bis 2010, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden dahingehend abgeändert, dass die Lohnsteuer, für deren Einbehaltung und Abfuhr der Beschwerdeführer gemäß § 82 EStG 1988 haftet, für das Jahr 2009 mit 14.495,68 Euro und für das Jahr 2010 mit 29.626,89 Euro festgesetzt wird sowie die Bescheide über die Festsetzung eines Säumniszuschlages betreffend Lohnsteuer, für deren Einbehaltung und Abfuhr der Beschwerdeführer als Arbeitgeber haftet 2009 für einen Betrag von 14.495,68 Euro in Höhe von 289,91 Euro und 2010 für einen Betrag von 29.626,89 Euro in Höhe von 592,54 Euro festgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Beschwerde 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

Nach einer vorangegangenen gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA) im Betrieb des Bf verfügte die belangte Behörde gemäß § 82 EStG die Haftung des Bf für

Lohnsteuer (L). Die belangte Behörde ging davon aus, dass es sich bei den für den Bf tätigen Speisenzustellern um Dienstnehmer handelte, für die entsprechend Lohnabgaben zu entrichten sind. Mit **Haftungsbescheiden** 2007 bis 2010 jeweils vom 22. Mai 2015 wurden Lohnsteuer, für deren Einbehaltung und Abfuhr der Bf als Arbeitgeber haftet in folgenden Höhen festgesetzt:

2007: 20.099,73 Euro

2008: 17.613,49 Euro

2009: 21.421,01 Euro

2010: 47.346,26 Euro

Mit **Bescheiden über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und der Festsetzung der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag (DZ)** 2007 bis 2010 jeweils vom 22. Mai 2015 wurden DB und DZ in folgenden Höhen festgesetzt:

2007:

DB: 10.212,66 Euro

DZ: 907,79 Euro

2008:

DB: 11.489,24 Euro

DZ: 1.021,27 Euro

2009:

DB: 11.045,42 Euro

DZ: 981,82 Euro

2010:

DB: 35.319,64 Euro

DZ: 3.139,52 Euro

Mit Bescheiden über die Festsetzung von Säumniszuschlägen wurden folgende Säumniszuschläge festgesetzt:

|  | Bemessungsgrundlage in EUR | Säumniszuschlag in EUR |
|--|----------------------------|------------------------|
|--|----------------------------|------------------------|

|                       |           |        |
|-----------------------|-----------|--------|
| Haftungsbescheid 2007 | 20.099,50 | 401,99 |
| DB 2007               | 10.212,50 | 204,25 |
| Haftungsbescheid 2008 | 17.613,50 | 352,27 |
| DB 2008               | 11.489,00 | 229,78 |
| Haftungsbescheid 2009 | 21.421,00 | 428,42 |
| DB 2009               | 11.045,50 | 220,91 |
| Haftungsbescheid 2010 | 47.346,26 | 946,93 |
| DB 2010               | 35.319,50 | 706,39 |

Begründend wurde jeweils auf den Bericht vom 22. Mai 2015 verwiesen.

Im **Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung** vom 22. Mai 2015 wurden mehrere Rechnungen mit Datum, Nettobetrag und Steuerbetrag, allesamt aus dem Jahr 2007 angeführt und ausgeführt wie folgt:

*„Diese [Rechnungen] wurden von der Firma \*\*\*1\*\*\* \*\*\*2\*\*\* ausgestellt. Bei einer Befragung durch den Betrugsbekämpfungskoordinator Wr. Neustadt sagte Frau \*\*\*1\*\*\* aus, dass sie diese Rechnungen nicht ausgestellt hat, wahrscheinlich hat sie der Freund ihres verstorbenen Mannes Hr. \*\*\*3\*\*\* ausgestellt. Hr. \*\*\*3\*\*\* wurde daraufhin ins h. Finanzamt vorgeladen. Herr \*\*\*3\*\*\* leistete der Vorladung Folge, jedoch wurde gem. § 170 BAO von einer Befragung Abstand genommen.*

*In freier Beweiswürdigung werden die Rechnungen Herrn \*\*\*4\*\*\*, Herrn \*\*\*3\*\*\* und Frau \*\*\*1\*\*\* zugeordnet. Die Nettobeträge werden zu gleichen Teilen aufgeteilt und so der monatliche Lohnsteuerprozentsatz ermittelt. Eine genaue Berechnung ist der beiliegenden Excel-Tabelle zu entnehmen, die einen Bestandteil des Prüfungsberichtes darstellt und im Rahmen der Schlussbesprechung übergeben wird.“*

Herrn \*\*\*3\*\*\*, Herrn \*\*\*4\*\*\* und Frau \*\*\*1\*\*\* wurden für die Zeiträume 2.2.2007 bis 19.11.2007 jeweils 23.804,81 Euro hinzugerechnet (Bemessungsgrundlage alt = 0,00 Euro). Daraus ergaben sich folgende Nachforderungen:

|    | Herr ***3***  | Herr ***4***  | Frau ***1***  |
|----|---------------|---------------|---------------|
| L  | 5.947,72 Euro | 5.947,72 Euro | 5.947,72 Euro |
| DB | 1.071,22 Euro | 1.071,22 Euro | 1.071,22 Euro |

|    |            |            |            |
|----|------------|------------|------------|
| DZ | 95,22 Euro | 95,22 Euro | 95,22 Euro |
|----|------------|------------|------------|

Ausgeführt wurde unter anderem zudem:

*„Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Die genaue Berechnung der entsprechenden Arbeitnehmer ist den beiliegenden Excel-Tabellen zu entnehmen. Die (anteiligen) Sonderzahlungen wurden bei der Bemessungsgrundlage für die Tariflohnsteuer berücksichtigt. Die Excel-Tabelle wird im Rahmen der Schlussbesprechung an den Abgabepflichtigen übergeben.“*

Unter „Pauschale Nachrechnung Finanz“ wurde ausgeführt:

*„Infolge der Umqualifizierung der ‚Werkvertragnehmer‘ in ‚Dienstnehmer‘ gelangt nunmehr § 41 Abs. 1 FLAG 1967 zur Anwendung. Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist. Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat gewährt worden sind.“*

*Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag: Es finden auf den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auch die Bestimmungen, die für den Dienstgeberbeitrag gelten, analog Anwendung.*

*Kommunalsteuer: § 1 KommStG: Der Kommunalsteuer unterliegen die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.“*

Für folgende Zeiträume wurden folgende DB, DZ und Lohnsteuer-Beträge angeführt:

1.2.2007 bis 31.12.2007:

| Abgabenart                     | BMG alt   | Hinzurechnung      | BMG neu            | Nachforderung |
|--------------------------------|-----------|--------------------|--------------------|---------------|
| Pauschale Nachrechnung Finanz: |           |                    |                    |               |
| DB                             | 0,00 Euro | 155.533,28<br>Euro | 155.533,28<br>Euro | 6.999,00 Euro |
| DZ                             | 0,00 Euro | 155.533,28<br>Euro | 155.533,28<br>Euro | 622,13 Euro   |
| L                              | 0,00 Euro | 5.891,83 Euro      | 5.891,83 Euro      | 2.256,57 Euro |
| Herr ***3***                   |           |                    |                    |               |

|                 |           |                |                |                |
|-----------------|-----------|----------------|----------------|----------------|
| DB              | 0,00 Euro | 23.804,81 Euro | 23.804,81 Euro | 1.071,22 Euro  |
| DZ              | 0,00 Euro | 23.804,81 Euro | 23.804,81 Euro | 95,22 Euro     |
| L               | 0,00 Euro | 23.804,81 Euro | 23.804,81 Euro | 5.947,72 Euro  |
| Herr ***4***    |           |                |                |                |
| DB              | 0,00 Euro | 23.804,81 Euro | 23.804,81 Euro | 1.071,22 Euro  |
| DZ              | 0,00 Euro | 23.804,81 Euro | 23.804,81 Euro | 95,22 Euro     |
| L               | 0,00 Euro | 23.804,81 Euro | 23.804,81 Euro | 5.947,72 Euro  |
| Frau ***1***    |           |                |                |                |
| DB              | 0,00 Euro | 23.804,81 Euro | 23.804,81 Euro | 1.071,22 Euro  |
| DZ              | 0,00 Euro | 23.804,81 Euro | 23.804,81 Euro | 95,22 Euro     |
| L               | 0,00 Euro | 23.804,81 Euro | 23.804,81 Euro | 5.947,72 Euro  |
| Summe           |           |                |                | 31.220,18 Euro |
| Säumniszuschlag |           |                |                | 606,24 Euro    |

1.1.2008 bis 31.12.2008:

| Abgabenart      | BMG alt   | Hinzurechnung      | BMG neu            | Nachforderung  |
|-----------------|-----------|--------------------|--------------------|----------------|
| DB              | 0,00 Euro | 255.316,40<br>Euro | 255.316,40<br>Euro | 11.489,24 Euro |
| DZ              | 0,00 Euro | 255.316,40<br>Euro | 255.316,40<br>Euro | 1.021,27 Euro  |
| L               | 0,00 Euro | 45.988,22 Euro     | 45.988,22 Euro     | 17.613,49 Euro |
| Summe           |           |                    |                    | 30.124,00 Euro |
| Säumniszuschlag |           |                    |                    | 582,05 Euro    |

1.1.2009 bis 31.12.2009:

| Abgabenart | BMG alt | Hinzurechnung | BMG neu | Nachforderung |
|------------|---------|---------------|---------|---------------|
|------------|---------|---------------|---------|---------------|

|                 |           |                    |                    |                |
|-----------------|-----------|--------------------|--------------------|----------------|
| DB              | 0,00 Euro | 245.453,86<br>Euro | 245.453,86<br>Euro | 11.045,42 Euro |
| DZ              | 0,00 Euro | 245.453,86<br>Euro | 245.453,86<br>Euro | 981,82 Euro    |
| L               | 0,00 Euro | 58.687,71 Euro     | 58.687,71 Euro     | 21.421,01 Euro |
| Summe           |           |                    |                    | 33.448,25 Euro |
| Säumniszuschlag |           |                    |                    | 649,33 Euro    |

1.1.2010 bis 31.12.2010:

| Abgabenart      | BMG alt   | Hinzurechnung      | BMG neu            | Nachforderung  |
|-----------------|-----------|--------------------|--------------------|----------------|
| DB              | 0,00 Euro | 784.880,90<br>Euro | 784.880,90<br>Euro | 35.319,64 Euro |
| DZ              | 0,00 Euro | 784.880,90<br>Euro | 784.880,90<br>Euro | 3.139,52 Euro  |
| L               | 0,00 Euro | 129.715,79<br>Euro | 129.715,79<br>Euro | 47.346,26 Euro |
| Summe           |           |                    |                    | 85.805,42 Euro |
| Säumniszuschlag |           |                    |                    | 1.716,11 Euro  |

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs 1 BAO** wurde bei den angeführten Personen ausgeführt: „In der angeführten Zeit besteht ein Dienstverhältnis. Auf die ausführliche Begründung bei der entsprechenden Beitragsnachweisung wird verwiesen.“

Unter anderem wurde ausgeführt:

„Bei Prüfungsbeginn wurden für den Prüfungszeitraum Werkverträge bzw. Zusteller-Basisvereinbarungen für die beschäftigten Personen vorgelegt. Anhand dieser Aufzeichnungen war das ausbezahlte Entgelt und der erste und letzte Arbeitstag ersichtlich. Im Zuge der GPLA wurden diese Personen als Arbeiter eingestuft. Grundlage dafür waren die Ergebnisse der Einvernahmen von \*\*\*5\*\*\*, \*\*\*6\*\*\*, \*\*\*7\*\*\*, Mag. \*\*\*8\*\*\*, Fr. \*\*\*9\*\*\*, \*\*\*10\*\*\*, Hrn. \*\*\*11\*\*\*, \*\*\*12\*\*\* und \*\*\*13\*\*\* bzw. das VwGH-Erkenntnis 2009/08/0269. Erfassen der MV-Grundlagen und Nachweisungen für die Dienstnehmer – die länger als 1 Monat durchgehend beschäftigt waren. Im Zuge der Umqualifizierung war der Dienstgeberbeitrag, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer vorzuschreiben.“

Ausgeführt wurde zudem:

*„Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend (§ 21 Abs. 1 BAO). Im Rahmen der GPLA wurden 7 Personen (in Ermessensübung wurden vorerst die Mitarbeiter aus Wien) vorgeladen, 4 Personen kamen dieser Aufforderung nach. Um Herrn \*\*\*Bf NN\*\*\* die Möglichkeit zur Stellungnahme zu geben, wurde er für den 2. Juli 2013 ins ho. Finanzamt vorgeladen. Dieser Vorladung wurde seitens Herrn \*\*\*Bf NN\*\*\* – mit folgender Begründung – nicht Folge geleistet: ‚Ich muss Ihnen leider mitteilen, dass ich der Vorladung am 02.07.2013, aus terminlichen Gründen, nicht nachkommen kann. Da ohnehin eine Außenprüfung stattfand, ich anbot alle Unterlagen welche noch gewünscht werden bereitzustellen und nachzuliefern, zudem ich mit meinem Steuerberater auch schon einer Einladung nachkam.‘ Danach wurden noch 8 Personen aus Salzburg, ins Finanzamt Salzburg vorgeladen, 5 Personen kamen dieser Aufforderung nach. Die aufgenommenen Niederschriften werden im Rahmen der Schlussbesprechung dem Abgabepflichtigen zur Verfügung gestellt. In der Sachverhaltsermittlung zwischen dem Prüfer und den Pizzazustellern wurde zusammengefasst Folgendes festgehalten:*

*Die Zusteller meldeten sich auf ein Inserat, wussten aus früheren Tätigkeiten Bescheid, bzw. ein Verwandter war bereits für Herrn \*\*\*Bf NN\*\*\* tätig. Man musste sich in einen Dienstplan eintragen bzw. wurde nach Rückfragen eingeteilt, diese Zeiten waren dann einzuhalten. Wurde man krank, musste man sich telefonisch in der Filiale oder bei Hrn. \*\*\*14\*\*\*, Hrn. \*\*\*15\*\*\* oder Hrn. \*\*\*16\*\*\* (Mitarbeiter von Herrn \*\*\*Bf NN\*\*\*) melden. Jedem Zusteller wurde eine Nummer zugeordnet. Diese Nummer wurde bei Arbeitsbeginn in die Registrierkassa eingegeben. Die Wartezeit auf die Zustellung verbrachte man in oder vor der Pizzeria, das Vertretungsrecht wurde nicht praktiziert, den Preis pro Zustellung hat der Auftraggeber bestimmt, die Speisen wurden in Wärmetaschen transportiert, welche vom Gastronomiebetrieb zur Verfügung gestellt wurden. Der Werkvertrag weist bei ‚Beginn der Tätigkeit‘ den ersten und bei ‚Beendigung der Tätigkeit‘ den letzten Arbeitstag auf. Am Monatsende konnte anhand der Kassenausdrucke ermittelt werden, wie viele Zustellungen in welchem Gebiet vorgenommen wurden. In der \*\*\*Zy\*\*\* Filiale Salzburg gab es eine Mappe, worin der Zusteller seine Beginn- und Endzeiten und die Anzahl der Zustellungen eintragen musste. Anhand dieser Abrechnung wurde das Entgelt ermittelt. Zur Auszahlung kam Herr \*\*\*Bf NN\*\*\* in die entsprechende Filiale. Die Werkverträge wurden von Herrn \*\*\*Bf NN\*\*\* vorgelegt und das Entgelt wurde von Herrn \*\*\*Bf NN\*\*\* bestimmt.*

*Bei einem Werkvertrag handelt es sich um eine im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit. In den vorgelegten Werkverträgen ist keine individualisierte und konkretisierte Leistung angegeben. Aus der dem Prüfbericht beiliegenden Excel-Tabelle ist ersichtlich, dass sich eine Vielzahl der Zusteller für einen längeren Zeitraum verpflichtet hatten. Hier wird von einem Dauerschuldverhältnis ausgegangen. Beim*

*Dienstvertrag handelt es sich primär auf (sic!) die rechtlich begründete Verfügungsmacht des Dienstgebers über die Arbeitskraft des Dienstnehmers, also auf die Bereitschaft des DN zur Erbringung von Dienstleistungen für eine bestimmte Zeit (in Eingliederung in den Betrieb des Leistungsempfängers sowie in persönlicher und regelmäßig damit verbundener wirtschaftlicher Abhängigkeit von ihm). Der Werkvertrag begründet in der Regel ein Zielschuldverhältnis. Die Verpflichtung besteht darin, die genau umrissene Leistung – in der Regel bis zu einem bestimmten Termin – zu erbringen. Mit der Einbringung der Leistung endet das Vertragsverhältnis. Das Interesse des Bestellers und die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind lediglich auf das Endprodukt als solches gerichtet. Eine Einbindung unter Ordnungsvorschriften des Dienstgebers hinsichtlich Arbeitszeit und Arbeitsort war gegeben, da ein Wochendienstplan erstellt wurde. In dieser angegebenen Zeit musste der Dienstnehmer in der Pizzeria anwesend sein. Das Tätigkeitsgebiet des Pizzaausfahrers ist durch die Zustellung von Zustellfahrten im Detail vorgegeben. Der Dienstgeber konnte ihn während seiner Tätigkeit kontrollieren, z.B. durch Nachfahren bzw. durch telefonische Rückfragen beim Kunden. Der Dienstnehmer ist an die Weisungen über sein Arbeitsverhalten gebunden (so musste das Auto innen gereinigt sein, Zustellzeiten wurden im Computer vermerkt, Zustellung innerhalb von 30 Minuten) und der stillen Autorität des Dienstgebers (Aufzeichnungen wurden geführt, da ja nach diesen bezahlt wurde) unterlegt. Bei einfachen manuellen Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten die in Bezug auf die Art der Arbeitsausführung und die Verwertbarkeit keinen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum des Dienstnehmers erlauben, kann bei einer Integration des Beschäftigten in den Betrieb des Beschäftigers – in Ermangelung gegenläufiger Anhaltspunkte – das Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses in persönlicher Abhängigkeit vorausgesetzt werden. Aufgrund der vorgelegten Aufzeichnungen konnte nicht lückenlos ermittelt werden, ob der kollektivvertragliche Mindeststundenlohn ausbezahlt wurde. Daher wurde aus dem Auszahlungsbetrag die Sonderzahlung herausgerechnet. Bestandteil dieses Prüfungsberichtes bildet eine Excel-Liste, auf der die monatlichen Auszahlungsbeträge, BMSVG-Beiträge, Sonderzahlungen und die entsprechende Beitragsgruppe pro Dienstnehmer ersichtlich sind. Diese Liste wird im Rahmen der Schlussbesprechung übergeben.*

*Eine selbständige Tätigkeit setzt eine Betätigung voraus, die selbständig (mit Unternehmerwagnis, weisungsungebunden, nachhaltig (mit Wiederholungsabsicht), mit Gewinnabsicht, unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (grundsätzlich Bereitschaft zu Geschäftsbeziehungen mit einem unbestimmten Personenkreis) unternommen wird und über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht (die zu Einkünften aus Kapitalvermögen oder aus Vermietung und Verpachtung führt). Im Zuge der Sachverhaltsermittlung mit den Auskunftspersonen wurden u.a. die Gewinnabsicht („wollten nur dazuverdienen“) bzw. die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (nur ein Auftraggeber) nicht bestätigt.*

*Zusammenfassend wird angeführt, dass durch die Einteilung eines wöchentlichen Dienstplanes, der Weisungsgebundenheit und die Kontrolle durch den Auftraggeber, der Verpflichtung zur*

*persönlichen Arbeitsleistung und Integration in den Betrieb das Vorliegen einer persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit vorliegt. Daran vermag auch die Verwendung des eigenen Kraftfahrzeuges nichts zu ändern (VwGH 2009/08/0269). Die Mitarbeiter wurden im Zuge der GPLA aus o.a. Gründen als Dienstnehmer gem. § 4 Abs. 2 ASVG (vollversicherte Dienstnehmer) bzw. wenn das Entgelt die monatliche/tägliche Geringfügigkeitsgrenze nicht überschritten hat, als Dienstnehmer gem. § 5 Abs. 2 ASVG (geringfügig beschäftigte Dienstnehmer) eingestuft.“*

Nach Rechtsmittelfristverlängerungen wurde mit Eingabe vom 19. Oktober 2015 von der rechtsfreundlichen Vertretung des Bf **Beschwerde** gegen die angeführten Bescheide eingebracht. Beantragt wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben; in eventu der Beschwerde Folge zu geben, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und die Rechtssache zur Verfahrensergänzung und neuerlichen Entscheidung an die Abgabenbehörde I. Instanz zurückzuverweisen.

Begründend wurde ausgeführt:

*„1. Den angefochtenen Bescheiden ging eine GPLA Prüfung voraus; mit den daraufhin ergangenen Bescheiden wurden dem Beschwerdeführer für den Zeitraum 2007-2010 Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge, Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen und Säumniszuschläge vorgeschrieben. Diese Vorschriften gründen sich allein darauf, dass eine Vielzahl von Personen, die in den Jahren 2007 bis 2010 als selbständige Unternehmer für den Beschwerdeführer auf Werkvertragsbasis Zustellungen vorgenommen haben, von Seiten des Finanzamtes als Dienstnehmer des Beschwerdeführers ‚umqualifiziert‘ wurden, da von Seiten der Finanzbehörde der Standpunkt vertreten wurde, die Zusteller seien – entgegen den schriftlichen Werkverträgen und entgegen der tatsächlichen Vertragspraxis – als Dienstnehmer zu qualifizieren. Sämtliche nunmehr strittigen Steuerforderungen leiten sich aus dieser ‚Umqualifizierung‘ ab.*

*2. Unabdingbare Voraussetzung für die Heranziehung des Beschwerdeführers zu [sic!] Haftung für Lohnsteuer und lohnabhängige Abgaben ist die Feststellung, dass hinsichtlich jedes einzelnen Zustellers ein Dienstverhältnis im Sinne des EStG bestand. Da der Entscheidung über die Heranziehung der Haftung kein Abgabenbescheid voranging, ist die Beurteilung, ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden. (VwGH 30.10.2001, 98/14/0142). Diese Vorfragebeurteilung wurde von Seiten der belangten Behörde nicht ordnungsgemäß durchgeführt:*

*Fest steht, dass die Beurteilung, ob tatsächlich ein Dienstverhältnis vorliegt, hinsichtlich eines jeden Zustellers nur einzelfallbezogen festgestellt werden kann. Es ist für jeden einzelnen angeblichen Dienstnehmer zu untersuchen, ob tatsächlich die Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des EStG 1988 angenommen werden können. Es kann daher für jeden einzelnen angeblichen Dienstnehmer nur nach einer umfassenden Prüfung des*

*Einzelfalles festgestellt werden, ob und aufgrund welcher Umstände im Einzelfall allenfalls persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit vom Beschwerdeführer gegeben gewesen sein soll.*

*Derartige einzelfallbezogene Erhebungen und Feststellungen wurden jedoch von Seiten der Finanzbehörde nicht durchgeführt, wären jedoch zur Feststellung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes unabdingbar gewesen.*

*Von Seiten der Finanzbehörde wurden im Zuge der gegenständlichen Prüfung lediglich 9 Zusteller niederschriftlich befragt, allerdings nicht formell unter Wahrheitspflicht als Zeugen sondern laut den Niederschriften ausdrücklich als Auskunftspersonen und zudem wurden zumindest 5 der befragten Personen (\*\*\*13\*\*\*, \*\*\*8\*\*\*, \*\*\*5\*\*\*, \*\*\*9\*\*\*, \*\*\*6\*\*\*) ohne Beiziehung eines gerichtlich beeideten Dolmetschers einvernommen, obwohl sie der deutschen Sprache nicht ausreichend mächtig waren, um die an sie gestellten Fragen im Detail zu verstehen und beantworten zu können. Darüberhinaus haben die an sich gestellten Fragen nicht alle für die Beurteilung der Dienstnehmereigenschaft wesentlichen Umstände abgedeckt. Die vorliegenden Niederschriften stellen allesamt keine verwertbaren objektiven Beweisergebnisse dar. Zudem wird die Richtigkeit der von den 9 Auskunftspersonen getätigten Aussagen ausdrücklich bestritten.*

*Die Vielzahl der anderen als Zusteller tätigen Personen wurde nicht einmal befragt, es wurden keinerlei einzelfallbezogenen Feststellungen zu den Umständen getroffen, aus denen sich möglicherweise eine Dienstnehmereigenschaft abgleiten ließe. Ganz offensichtlich wurden von Seiten der Finanzbehörde im Sinne einer vorweggreifenden Beweiswürdigung in unzulässiger Weise von vornherein angenommen, sämtliche als Zusteller tätige Personen seien als Dienstnehmer einzustufen, ohne auf den Einzelfall einzugehen und die notwendigen Feststellungen zu treffen.*

*Der Beschwerdeführer stellt ausdrücklich daher den Antrag das Bundesfinanzgericht möge in jedem Einzelfall hinsichtlich eines jeden Zustellers/einer jeden Zustellfirma Feststellungen hinsichtlich der Art der Tätigkeit treffen und in jedem Einzelfall als Vorfrage beurteilen, ob und aus welchem Grund eine angebliche Dienstnehmereigenschaft vorliegt.*

*3. Verwiesen wird dazu zunächst auf mehrere kürzlich ergangene Erkenntnisse des Bundesverwaltungsgerichtes in ähnlich gelagerten Fällen (BVwG 12.5.2015, L504 2005827-1; BVwG vom 06.07.2015, Zahl G302 22004436-1), in denen hinsichtlich verschiedener Tätigkeiten (Fliesenleger, Innenverputzter [sic!]) selbständige Tätigkeiten angenommen wurden. Im Erkenntnis vom 22.07.2015, L 511 2005852-1 hat das Bundesfinanzgericht ausdrücklich den Transport als eigenes Werk qualifiziert.*

*Zu verweisen ist weiters auf ein Erkenntnis des unabhängigen Verwaltungssenates des Landes Oberösterreich (nunmehr OÖ Landesverwaltungsgericht) vom 30.10.2013, Zahl VwSen-*

253509/2/NK/HK, in einem sehr ähnlich gelagerten Fall. Unter Berücksichtigung der besonderen Umstände einer Zustelltätigkeit, in der es immer darum geht, das [sic!] eine im voraus [sic!] bestimmte Ware rechtzeitig in einem ordentlichen Zustand an den Kunden ausgeliefert wird, sprach der UVS des Landes Oberösterreich aus, dass bei einer Zustelltätigkeit durchaus die Merkmale selbständiger Leistungserbringung überwiegen können und ist daher in diesem Fall von der selbständigen Tätigkeit von Pizzazustellern ausgegangen [sic!].

Zu beachten ist auch insbesondere das kürzlich ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.05.2015, RA 2014/09/0041, in welchem es ebenfalls um die Qualifikation der Tätigkeit von Zustellern ging. Der Verwaltungsgerichtshof hat ausgesprochen, dass in jedem einzelnen Fall gesondert zu prüfen ist, ob eine als Zusteller tätige Person als Dienstnehmer anzusehen ist.

Weiters zu verweisen ist auf das Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichtes vom 09.06.2015, L510 2104487-1, worin eine Auskunft der zuständigen Gebietskrankenkasse nach § 43a ASVG zitiert wird, der zufolge eine rechtsverbindliche Beurteilung, ob ein Dienstvertrag oder ein Vertrag über eine selbständige Leistung vorliegt, ohne Prüfung der tatsächlichen Verhältnisse im Nachhinein nicht möglich sei.

Dabei kommt es unter anderem insbesondere darauf an, ob der jeweilige Zusteller über eine eigene Unternehmensorganisation verfügte, ob der Zusteller auch für andere Auftraggeber tätig war, ob vom Zusteller einzelne Aufträge jederzeit abgelehnt werden konnten (unabhängig davon ob der Zusteller dies in der Praxis jemals gemacht hat), ob eine jederzeitige Vertretung möglich war (unabhängig davon, ob diese Möglichkeit jemals genutzt wurde), mit welchen Arbeitsmitteln er/sie die Zustellungen durchführte etc. Die konkret maßgeblichen Verhältnisse können von Fall zu Fall verschieden sein.

Keinesfalls zulässig ist jedoch, von den bei einzelnen Zustellern angeblich festgestellten Verhältnissen ohne weiteres Beweisverfahren auf die Verhältnisse bei einer Vielzahl von anderen Zustellern zu schließen.

4. Der Beschwerdeführer hat (auch im Prüfungsverfahren) immer den Standpunkt vertreten, dass die von ihm beauftragten Zusteller im Prüfungszeitraum selbständige Unternehmer waren. Schon aus den mit den Zustellern abgeschlossenen Werkverträgen geht eindeutig hervor, dass die Absicht der Parteien in jedem Fall darin lag, einen Werkvertrag abzuschließen und so wurden die Vertragsverhältnisse auch ‚gelebt‘.

Weder waren die Zusteller in den Betrieb des Beschwerdeführers eingebunden, noch unterlagen sie in irgendeiner Weise seinen Weisungen. Ihre unternehmerische Stellung wurde vor allem dadurch unterstrichen, dass die Zusteller selbst bestimmten, ob sie einen Auftrag annahmen, ob sie den Auftrag selbst durchführten oder sich dabei vertreten ließen. Hinsichtlich der generellen Vertretungsbefugnis ist auszuführen, dass Zustelltätigkeiten von der Natur der Sache her sehr

*einfach sind, weshalb der Kreis der möglichen Vertreter und Gehilfen, derer sich ein Zusteller bedienen konnte, sehr groß und nicht auf Betriebsangehörige beschränkt war.*

*Die Zusteller allein bestimmten die Art der Zustellung und führten sie mit eigenen Betriebsmitteln, insbesondere mit eigenen Kraftfahrzeugen durch, wobei darauf hinzuweisen ist, dass aufgrund der Eigenart der Zustelltätigkeit das Fahrzeug tatsächlich das einzig wesentliche Betriebsmittel ist. Die Entlohnung hing einzig und allein von der erbrachten Leistung, d.h. von der Anzahl der Zustellungen ab. Die Zusteller hatten somit auch das unternehmerische Risiko selbst zu tragen, wenn sie (etwa infolge eines Fahrzeugdefekts oder eines Verkehrsstaus) die Zustellungen nicht bzw. nicht rechtzeitig durchführen konnten. Für fehlerhafte Zustellungen hatten sie zu haften.*

*Die Zusteller hatten eine eigene unternehmerische Infrastruktur (Buchhaltung, Steuerberatung), traten zum Großteil werbend am Markt auf, konnten auch für andere Auftraggeber tätig werden und waren zum Großteil auch für andere Auftragnehmer tätig.*

*All diese Umstände können nur durch einzelfallbezogene Erhebungen festgestellt werden.*

*Hinsichtlich der Bindung an Arbeitszeit und Arbeitsort wurden den Zustellern nie irgendwelche Vorgaben hinsichtlich der Einsatzzeiten gemacht. Da die Unternehmensorganisation des Beschwerdeführers dergestalt war, dass für die Zustelltätigkeit jederzeit eine Vielzahl von abrufbaren Zustellern vorhanden war und es dem Beschwerdeführer völlig gleichgültig war, welche Person aus dem Kreis der jederzeit verfügbaren Zusteller einen Zustellauftrag erledigte, waren Vorgaben hinsichtlich Arbeitszeit und -ort von vornherein nicht nötig.*

*Verwiesen wir [sic!] auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.4.2011, Zl. 2013/08/0258, in dem der Gerichtshof dargelegt hat, dass dann, wenn ein Auftraggeber einfache Tätigkeiten so organisiert, dass für deren Durchführung jederzeit mehrere aufrufbare Arbeitskräfte zur Verfügung stehen und es ihm gleichgültig ist, von welcher gleichwertigen Arbeitskraft aus dem potentiell zur Verfügung stehenden Kreis er die Arbeiten durchführen lässt, von einer persönlichen Arbeitspflicht des einzelnen ‚Beschäftigten‘ nicht mehr ausgegangen werden kann, zumal der Auftraggeber dann ja nicht mehr darauf bauen und danach disponieren kann, dass eine Arbeitskraft an einem bestimmten Ort zu einer bestimmten Zeit zur Verfügung steht.*

*Kontrollen durch den Beschwerdeführer als angeblichen ‚Dienstgeber‘ hat es überhaupt nicht gegeben. Der Arbeitsablauf war nicht von Seiten des Beschwerdeführers vorgegeben, sondern ergab sich aus der Eigenart der Tätigkeit. Dem Beschwerdeführerin [sic!] stand ein ‚Zustellerpool‘ in einer Größe zur Verfügung, der gewährleistete, dass eingehende Zustellaufträge tatsächlich erledigt wurden, von welchem Zusteller auch immer.*

*Darüberhinaus wird nochmal darauf verwiesen, dass jeder Zusteller einen an ihn erteilten Auftrag nicht nur nachträglich weitergeben, sondern auch sanktionslos ablehnen konnte, was*

*seine persönliche Arbeitspflicht von vornherein ausschließt. (vgl. u.a. VwGH 24.4.2014, ZI 2013/08/0258, VwGH 4.7.2007, 2006/08/0193) Der Beschwerdeführer konnte und musste nicht darauf bauen und entsprechend disponieren, dass ein bestimmter Zusteller an einen [sic!] bestimmten Ort zu einer bestimmten Zeit für Dienstleistungen vereinbarungsgemäß zur Verfügung stand. Der Arbeitsablauf betreffend Zustellungen war derart organisiert, dass für die Durchführung von Zustellungen jederzeit eine Vielzahl von Zustellern zur Verfügung stand, sozusagen ein präsenter ‚Arbeitskräftepool‘ und dem Beschwerdeführer war es – auch aufgrund der Einfachheit der Zustelltätigkeit – gleichgültig, welcher dieser gleichwertigen Zusteller aus dem zur Verfügung stehenden Kreis der möglichen Zusteller den Auftrag ausführt. Auch das jederzeitige Ablehnungsrecht war aufgrund der Unternehmensorganisation des Beschwerdeführers von vornherein eingeplant und hat auch in der Praxis problemlos funktioniert.*

*Der Geschäftsgang des Beschwerdeführers wurde also im Falle der jederzeit möglichen Absage eines Zustellers nicht beeinträchtigt. Im Pool standen jederzeit genügend Zusteller zur Verfügung, um Zustellaufträge auszuführen.“*

Zum Beweis seines Vorbringen berufe sich der Beschwerdeführer auf die Einvernahme der in einer der Beschwerde enthaltenen Liste angeführten Personen als Zeugen in einer mündlichen Verhandlung, wobei die Einvernahme sämtlicher Zeugen, deren Muttersprache nicht Deutsch sei, unter Beiziehung eines Dolmetschers für die jeweilige Muttersprache des Zeugen erfolgen solle. Der Bf behalte sich das Recht vor, weitere Zeugen zu nennen. Die Zeugen sollen zu folgenden Beweisthemen einvernommen werden:

*„[...] dass eine generelle Vertretungsbefugnis bestand, d.h. die jeweiligen Zusteller bzw. Zustellfirmen berechtigt waren, sich ohne Zustimmung des Auftraggebers geeigneter Vertreter oder Hilfskräfte zu bedienen; weiters dass die Zusteller bzw. Zustellfirmen über eine eigene unternehmerische Infrastruktur, insbesondere Gewerbeberechtigungen, Fahrzeuge, Büro, Buchhaltung/Rechnungswesen/Steuerberater verfügten und auch werbend am Markt auftraten. Weiters dass sie nicht nur berechtigt waren, für andere Auftraggeber tätig zu werden, sondern dass sie auch tatsächlich regelmäßig für andere Auftraggeber Zustelltätigkeiten verrichteten. Weiters mögen sie zum Beweis dafür einvernommen werden, dass für die Zustelltätigkeit eigene Gewährleistungs- und Haftungsregelungen bestanden, die insbesondere darauf abzielten, dass die Speisen und Getränke innerhalb eines bestimmten Zeitraumes, unversehrt bzw. warm beim Endkunden abgeliefert werden mussten. Ab Übergabe der fertig zubereiteten Speisen an den jeweiligen Zusteller hat dieser die Haftung für den ordentlichen Zustand der Speisen und Getränke bis zur Übernahme an den Kunden übernommen und war verpflichtet, dafür Sorge zu tragen, dass die Zeitgarantie für die Zustellungen eingehalten wurde, da ansonsten das Risiko auf ihn überging und dass sie im Falle der Nichteinhaltung der Zeitgarantie oder eines sonst nicht ordnungsgemäßen Zustellvorganges kein Entgelt erhalten haben bzw. das Entgelt entsprechend reduziert wurde, was ein klassisches*

*Unternehmerrisiko darstellt. Insbesondere mögen die Zeugen auch zum Beweis dafür einvernommen werden, dass die Gewährleistungs- und Haftungsregelungen sowie die allgemeine Vertretungsbefugnis in der Praxis auch so gelebt wurde, weiters dass Zustellungen ausschließlich mit eigenen Fahrzeugen und Arbeitsmitteln der Zusteller erfolgten, die Zusteller an keinen Standort gebunden waren und keinen Weisungen des Beschwerdeführers unterlagen sowie Zustellaufträge auch sanktionslos ablehnen konnten und es weiters keine fixen Dienstpläne (höchstens Arbeitswunschlisten) gab.“*

Aus einer Vielzahl von Unterlagen, die der Bf im Prüfungsverfahren vorgelegt habe, gehe hervor, dass Abzüge für nicht ordnungsgemäß ausgeführte Zustellungen erfolgt seien bzw. diverse Schäden weiterverrechnet worden wären, weiters dass die Kosten von Zustellerausstattung von den Zustellern selbst zu tragen gewesen wären. Es werde auch der Beweis Antrag auf Einsichtnahme in die von Seiten des Bf mit E-Mail vom 27. Juni 2012 an die Finanzbehörde übermittelten Unterlagen (bezüglich Ausstattung und Auflistung von Abzügen aus dem Jahr 2010) gestellt. Zum Beweis seines gesamten Vorbringens berufe sich der Bf zudem auf seine eigene Vernehmung im Rahmen einer mündlichen Verhandlung.

In sämtlichen Bescheiden werde zur Begründung auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 22. Mai 2015 verwiesen. In diesem lediglich 9 Seiten umfassenden Bericht werde mehrmals auf Excel Tabellen, die im Rahmen der Schlussbesprechung angeblich übergeben worden seien, verwiesen. Weder aus dem Bericht noch aus den vorhandenen Excel Tabellen könne im Detail nachvollzogen werden, wie sich die Steuernachforderungen konkret errechnen würden und warum im Einzelfall Dienstverhältnisse vorliegen würden. Mit Verweis auf § 93 Abs 3 lit a BAO und auf die VwGH-Rechtsprechung wird zur Begründungspflicht in einem Bescheid ausgeführt.

Nach der Judikatur des VwGHs (Verweis auf VwGH 3.8.2004, 2000/13/0046) entfalle die Arbeitgeberhaftung insoweit, als einem Arbeitnehmer für die entsprechenden Bezüge im Wege der Veranlagung Einkommensteuer vorgeschrieben und von diesem entrichtet worden sei. Die Zusteller hätten über einen Gewerbeschein verfügt und wären GSVG-pflichtversichert gewesen. Sie hätten Einkommensteuererklärungen abgegeben und hätten dort alle Aufwendungen für Betriebsmittel steuerlich gelten machen können, insbesondere die Kosten des für die Zustellfahrten notwendigen PKW. Die belangte Behörde habe kein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren durchgeführt und ihrer gesetzlichen Feststellungs- und Begründungspflicht nicht entsprochen. Es sei nicht festgestellt worden, ob und gegebenenfalls wie der Bf an die angeblichen Zusteller Arbeitsaufträge erteilt habe und auf welche Weise eine Dienst- bzw. Fachaufsicht durch den Bf ausgeübt worden wäre. Auch die Höhe der monatlichen (wöchentlichen) Entgelte sei nicht nachvollziehbar festgestellt worden.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 23. März 2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass bei den Einvernahmen

darauf geachtet worden sei, dass ein repräsentativer Schnitt von Personen an verschiedenen Orten (Wien und Salzburg) einvernommen wurden. Aufgrund der Vielzahl der seitens der Bf beschäftigten Pizzazustellern sei es nicht möglich gewesen, alle diese Personen einzuvernehmen. Außerdem seien nicht alle vorgeladenen Personen zu Einvernahme erschienen. Es werde darauf hingewiesen, dass die mit den Pizzazustellern abgeschlossenen Vereinbarungen alle gleich aufgebaut waren und somit vom gleichen Sachverhalt auszugehen gewesen sei. Sämtliche befragte Personen seien betreffend die §§ 170 bis 174 BAO sowie über die Möglichkeit der Beiziehung eines Dolmetschers informiert worden. Die einvernommenen Personen seien der deutschen Sprache mächtig gewesen und hätten Fragen verstanden und beantworten können. Die Vorliegen einer Buchhaltung oder die gelegentliche Unterstützung durch einen Steuerberater spreche für sich alle nicht für das Vorliegen einer betrieblichen Struktur. Darunter sei vielmehr zu verstehen, ob die einzelnen Personen selbst Mitarbeiter beschäftigen würden, die für sie tätig sind. Eine solche betriebliche Struktur wäre erhoben worden aber hätte in keinem Fall festgestellt werden können. Nicht die Bezeichnung eines Vertrages, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt sei entscheidend. Folgender Sachverhalt sei seitens der GPLA Prüferin hinsichtlich der Tätigkeit der Pizzazusteller ermittelt worden: Die Zusteller hätten sich auf ein Inserat gemeldet, hätten aus früheren Tätigkeiten Bescheid gewusst bzw. sei ein Verwandter bereits für Herrn \*\*\*Bf NN\*\*\* tätig; sie hätten sich in einen Dienstplan eingetragen bzw. seien nach Rückfragen eingeteilt worden, die eingeteilten Zeiten seien sodann einzuhalten gewesen; jedem Zusteller sei eine Nummer zugeordnet worden. Diese sei bei Arbeitsbeginn in die Registrierkassa eingegeben worden; die Wartezeit auf die Zustellung seien vorort (innerhalb der Pizzeria) verbracht worden; das Vertretungsrecht sei nicht geübt worden; den Preis für die Zustellung habe der Auftraggeber bestimmt, die Speisen seien in Wärmetaschen, die vom Gastronomiebetrieb zur Verfügung gestellt worden seien, transportiert worden; der Werkvertrag weise bei Beginn der Tätigkeit den ersten und bei Beendigung der Tätigkeit den letzten Arbeitstag auf; am Monatsende hätte anhand der Kassenausdrucke festgestellt werden können, wer wie viele Zustellungen in einem Gebiet vorgenommen habe; in der \*\*\*Zy\*\*\* Filiale Salzburg hätte es eine Mappe gegeben, in der der Zusteller die Beginn- und Endzeit seiner Tätigkeit und die Anzahl der Zustellungen eintragen hätte müssen. Aufgrund dieser Abrechnungen sei das Entgelt ermittelt worden. Die Auszahlung wäre jeweils von Herrn \*\*\*Bf NN\*\*\* in der betreffenden Filiale vorgenommen worden; die als Werkverträge bezeichneten Vereinbarungen seien von Herrn \*\*\*Bf NN\*\*\* vorgelegt worden, ebenso sei das Entgelt für die Zustellungen von Herrn \*\*\*Bf NN\*\*\* bestimmt worden.

Im gegenständlichen Fall sei die Tätigkeit der Zusteller aufgrund einer Rahmenvereinbarung erfolgt, innerhalb der sich der Zusteller selbst in einen Dienstplan eintragen hätte können und sei somit nicht auf Ziel, sondern auf Dauer angelegt gewesen. Aus diesem Grund sei hier von einer Eingliederung in das Unternehmen auszugehen. Auch sei das Tätigkeitsgebiet der Zusteller durch die Zuteilung der Fahrten im Detail vorgegeben. Somit hätte auch die Möglichkeit für den Dienstgeber bestanden, den Zusteller zu kontrollieren (z. B. Rückfragen

beim Kunden oder Nachfahren der für die Zustellungen benutzten Fahrtstrecken). Die Zusteller seien darüber hinaus in ihrem Verhalten an die Weisungen des Dienstgebers gebunden gewesen (für die Zustellfahrten hätte ihr Auto gereinigt sein müssen, Zustellzeiten seien im Computer vermerkt worden, Zustellen hätten innerhalb von 30 Minuten zu erfolgen gehabt). Weiters ergebe sich durch die Aufzeichnungen über jede einzelne Zustellfahrt, nach denen auch bezahlt worden sei, eine stille Autorität des Arbeitgebers und somit eine Eingliederung in das Unternehmen.

Es liege ein Rahmenvertrag zwischen den einzelnen Zustellern und Herrn \*\*\*Bf NN\*\*\* vor. Aufgrund dieses Vertrages würden die Zusteller ihre Einnahmen bestenfalls dadurch steigern können, dass sie selbst öfter tätig seien, aber nicht die Höhe des Entgelts je Zustellung selbst bestimmen. Bei der im Zuge der Prüfung durchgeführten Sachverhaltsermittlungen hätte sich kein Indiz für eine Gewinnerzielungsabsicht ergeben, vielmehr habe der Großteil der Zusteller ihr Einkommen durch ihre Zustelltätigkeit aufbessern wollen. Vom Vorliegen einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und dem Vorliegen eines Unternehmerrisikos könne nicht ausgegangen werden, weil die einzelnen Personen ihre Dienste nicht frei am Markt angeboten hätten, sondern vielmehr nur gegenüber Herrn \*\*\*Bf NN\*\*\* tätig geworden wären. Ein freies Vertretungsrecht sei nicht gelebt worden. Bezüglich dem Vorwurf, dass nach der Judikatur des VwGHs die Arbeitgeberhaftung insoweit entfalle, als für die entsprechenden Bezüge bereits Einkommensteuer aufgrund einer Veranlagung entrichtet worden sei, sei festzustellen, dass diesem Umstand im Zuge der Prüfung entsprochen worden sei (Unterschied Bemessungsgrundlage DB/DZ und Lohnsteuer). Das Vorliegen eines Gewerbescheins und die damit vorgenommene Entrichtung von Sozialversicherungsbeiträgen sage noch nichts über die tatsächlichen Verhältnisse aus. Herrn \*\*\*Bf NN\*\*\* sei bereits während der Prüfung die Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben worden. Herr \*\*\*Bf NN\*\*\* sei der Vorladung am 2.7.2013 nicht nachgekommen. Im Zuge der Schlussbesprechung sei eine umfangreiche Niederschrift zur Schlussbesprechung (351 Seiten) mit sämtlichen Begründungen und Excel-Listen mit den Bemessungsgrundlagen dem Bf und seinem steuerlichen Vertreter übergeben worden.

In seinem **Vorlageantrag** vom 21. April 2016 beantragte die rechtsfreundliche Vertretung des Bf mit Verweis auf das Vorbringen in der Beschwerde die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit **Vorlagebericht** vom 20. Februar 2017 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor. Mitgesendet wurden:

- Fahrtenbuch von \*\*\*35\*\*\* \*\*\*15\*\*\* vom August 2007;
- Werkverträge vom jeweils 31.8.2007 bzw. 30.8.2007 zwischen der Firma \*\*\*Bf1\*\*\* und diversen Zustellern. Diesen Werkverträgen ist jeweils eine „Honorarnote Werkvertrag“, aus welchen die erbrachten Leistungen (Anzahl Zustellungen mit Satz

bzw. Anzahl Stunden mit Satz) angeführt sind. Die Werkverträge sind jeweils von „Auftraggeber“ nicht unterzeichnet und von „Auftragnehmer“ „i.V. \*\*\*15\*\*\*“ unterzeichnet. Vorliegend sind diese Werkverträge mit „Honorarnote“ mit folgenden Zustellern:

- \*\*\*17\*\*\*, \*\*\*18\*\*\*, \*\*\*19\*\*\*, \*\*\*20\*\*\*, \*\*\*21\*\*\*, \*\*\*22\*\*\*, \*\*\*23\*\*\*, \*\*\*24\*\*\*, \*\*\*25\*\*\*, \*\*\*26\*\*\*, \*\*\*27\*\*\*, \*\*\*28\*\*\*, \*\*\*29\*\*\*, \*\*\*30\*\*\*, \*\*\*31\*\*\*, \*\*\*32\*\*\*, \*\*\*9\*\*\*, \*\*\*33\*\*\*, \*\*\*34\*\*\*, \*\*\*15\*\*\*, \*\*\*35\*\*\*, \*\*\*13\*\*\*, \*\*\*36\*\*\*, \*\*\*11\*\*\*, \*\*\*37\*\*\*, \*\*\*10\*\*\* jeweils vom 31.8.2007 sowie vom jeweils 30.8.2007 mit \*\*\*38\*\*\* und \*\*\*39\*\*\*.
- Erklärungen „Barauszahlung“ vom jeweils 31.10.2008 von: \*\*\*11\*\*\*, \*\*\*37\*\*\*, \*\*\*26\*\*\*, \*\*\*15\*\*\*, \*\*\*83\*\*\*, \*\*\*27\*\*\*, \*\*\*28\*\*\*, \*\*\*29\*\*\*, \*\*\*30\*\*\*, \*\*\*31\*\*\* ohne Unterschrift, \*\*\*32\*\*\* ohne Unterschrift, \*\*\*9\*\*\*, \*\*\*33\*\*\* ohne Unterschrift, \*\*\*13\*\*\* und \*\*\*36\*\*\*;
- Fahrtenbuch von \*\*\*35\*\*\*, \*\*\*15\*\*\* betreffend Oktober 2008 vom 31.10.2008;
- Liste „Barauszahlung Wien April 2009“ mit Unterschriften;
- Überweisungsliste Salzburg, Verwendungszweck „Honorar – April 2009“;
- Liste „Barauszahlung Salzburg – April 2009“ mit teilweise Unterschriften;
- Werkverträge zwischen der Firma \*\*\*Bf1\*\*\* und diversen Zustellern. Diesen Werkverträgen ist jeweils eine „Honorarnote Werkvertrag“, aus welchen die erbrachten Leistungen (Anzahl Zustellungen mit Satz bzw. Anzahl Stunden mit Satz) angeführt sind. Vorliegend sind diese Werkverträge mit „Honorarnote“ mit folgenden Zustellern mit folgendem Datum:
  - \*\*\*7\*\*\* vom 29.4.2009, \*\*\*40\*\*\* vom 30.4.2009, \*\*\*41\*\*\* ohne Datum, \*\*\*8\*\*\* vom 15.5.2009, \*\*\*5\*\*\* vom 15.5.2009, \*\*\*6\*\*\* vom 30.4.2009, \*\*\*35\*\*\*, \*\*\*15\*\*\* vom 30.4.2009, \*\*\*10\*\*\* vom 30.4.2009, \*\*\*37\*\*\*, \*\*\*11\*\*\* vom 30.4.2009, \*\*\*27\*\*\* vom 30.4.2009, \*\*\*42\*\*\* vom 30.4.2009, \*\*\*29\*\*\* vom 30.4.2009 und \*\*\*30\*\*\* vom 30.4.2009;
- Barauszahlung-Erklärung über den Erhalt des Honorars in Bar von \*\*\*10\*\*\* vom 30.4.2009, \*\*\*37\*\*\*, \*\*\*11\*\*\* vom 30.4.2009, \*\*\*27\*\*\* vom 30.4.2009 und \*\*\*29\*\*\* vom 30.4.2009;
- Liste „Zustellerausstattung-2010-03“;
- Liste „Abzüge Februar 2010“;
- Rechnung (Weiterverrechnung) der Fa \*\*\*Bf NN\*\*\* Bf VN an \*\*\*43\*\*\* vom 28.2.2010 betreffend:
  - Dachschild, Tasche, Platte, Winterjacke, Pullover, Polo über den Gesamtbetrag in Höhe von 469,20 Euro. Angeführt ist, dass die Gegenverrechnung des Betrages in Höhe von 469,20 Euro mit dem Honorar vom Februar 2010 erfolge;
- Liste „Zustellerausstattung-2010-12“;
- Liste „Zustellerausstattung-2010-11“;
- Liste „Zustellerausstattung-2010-10“;

- Liste „Zustellerausstattung-2010-9“;
- Liste „Zustellerausstattung-2010-8“;
- Liste „Zustellerausstattung-2010-7“;
- Liste „Zustellerausstattung-2010-6“;
- Liste „Zustellerausstattung-2010-5“;
- Liste „Zustellerausstattung-2010-4“;
- Zusteller-Basisvereinbarungen mit folgenden Zustellern mit im Wesentlichen gleichem Inhalt:
  - \*\*\*44\*\*\* vom 2.2.2010, \*\*\*45\*\*\* vom 20.4.2010, \*\*\*46\*\*\* vom 17.5.2010, \*\*\*47\*\*\* ohne Datum, \*\*\*48\*\*\* vom 2.4.2010, \*\*\*49\*\*\* vom 1.6.2009, \*\*\*50\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*51\*\*\* \*\*\*52\*\*\* vom 9.2.2010, \*\*\*53\*\*\* vom 8.6.2010, \*\*\*54\*\*\* ohne Datum und ohne Unterschriften, \*\*\*10\*\*\* vom 1.5.2009, \*\*\*55\*\*\* ohne Datum, \*\*\*56\*\*\* ohne Datum, \*\*\*57\*\*\* vom 25.11.2009, \*\*\*58\*\*\* vom 24.3.2010, \*\*\*59\*\*\* ohne Datum, \*\*\*60\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*61\*\*\* vom 10.2.2010, \*\*\*62\*\*\* ohne Datum, \*\*\*63\*\*\* ohne Datum, \*\*\*64\*\*\* ohne Datum, \*\*\*65\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*66\*\*\* vom 28.4.2010, \*\*\*67\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*68\*\*\* vom 18.3.2010, \*\*\*69\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*70\*\*\* ohne Datum, \*\*\*71\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*72\*\*\* vom März 2010, \*\*\*73\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*74\*\*\* [unleserlich] (SVNr. \*\*\*75\*\*\* vom 1.7.2010, \*\*\*76\*\*\* [unleserlich] (SVNr. \*\*\*77\*\*\* vom „2.04.010“ (gemeint wohl 2.4.2010), \*\*\*78\*\*\* vom 29.10.2010, \*\*\*79\*\*\* vom 1.2.2010 (ohne Unterschrift der „Zustellfirma“), \*\*\*80\*\*\* vom 1.2.2010 (ohne Unterschrift der „Zustellfirma“), \*\*\*11\*\*\* \*\*\*37\*\*\* vom 1.5.2009, \*\*\*15\*\*\* \*\*\*35\*\*\* vom 1.5.2009, \*\*\*81\*\*\* vom 28.6.2010, \*\*\*82\*\*\* ohne Datum, \*\*\*83\*\*\* [unleserlich] (SVNr. \*\*\*84\*\*\* vom „01/11/20011“ (gemeint wohl 1.11.2011), \*\*\*85\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*86\*\*\* vom Juni 2010, \*\*\*87\*\*\* vom Juni 2010, \*\*\*88\*\*\* ohne Datum, \*\*\*89\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*90\*\*\* vom 23.7.2009, \*\*\*91\*\*\* vom 10.5.2010, \*\*\*92\*\*\* ohne Datum, \*\*\*36\*\*\* vom 1.5.2009, \*\*\*29\*\*\* vom 1.5.2009, \*\*\*93\*\*\* ohne Datum, \*\*\*94\*\*\* vom 30.10.2010, \*\*\*95\*\*\* ohne Datum, \*\*\*96\*\*\* ohne Datum, \*\*\*97\*\*\* vom 1.4.2010, \*\*\*98\*\*\* vom 29.10.2010 (ohne Unterschrift der „Zustellfirma“), \*\*\*99\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*100\*\*\* ohne Datum, \*\*\*101\*\*\* vom 28.1.2010, \*\*\*7\*\*\* vom 1.5.2009, \*\*\*102\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*103\*\*\* vom 1.4.2010, \*\*\*104\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*105\*\*\* vom 1.4.2010, \*\*\*106\*\*\* vom 1.4.2010, \*\*\*107\*\*\* ohne Datum, \*\*\*108\*\*\* ohne Datum, \*\*\*109\*\*\* ohne Datum, \*\*\*110\*\*\* vom 22.8.2010, \*\*\*111\*\*\* ohne Datum, \*\*\*112\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*113\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*114\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*115\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*116\*\*\* vom 1.3.2010, \*\*\*117\*\*\* ohne Datum, \*\*\*118\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*119\*\*\* vom 5.7.2009, \*\*\*120\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*121\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*122\*\*\* vom 1.5.2009, \*\*\*123\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*124\*\*\* vom 16.11.2010, \*\*\*125\*\*\*

vom 20.4.2010, \*\*\*126\*\*\* vom 19.2.2010 (ohne Unterschrift der „Zustellfirma“), \*\*\*127\*\*\* vom 1.2.2010 (ohne Unterschrift der „Zustellfirma“), \*\*\*128\*\*\* 1.2.2010 (ohne Unterschrift der „Zustellfirma“), \*\*\*129\*\*\* vom 5.4.2010, \*\*\*130\*\*\* jun vom 1.4.2010, \*\*\*131\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*132\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*133\*\*\* vom 1.3.2010 (ohne Unterschrift der „Zustellfirma“), \*\*\*27\*\*\* vom 1.5.2009, \*\*\*134\*\*\* vom 3.4.2010, \*\*\*135\*\*\* vom 3.4.2010, \*\*\*9\*\*\* ohne Datum, \*\*\*136\*\*\* vom 1.5.2009, \*\*\*137\*\*\* vom 29.10.2010, \*\*\*138\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*139\*\*\* ohne Datum, \*\*\*12\*\*\* vom 1.5.2009, \*\*\*18\*\*\* vom 1.5.2009, \*\*\*140\*\*\* vom 1.5.2009, \*\*\*141\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*142\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*143\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*144\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*145\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*146\*\*\* vom 1.6.2009, \*\*\*147\*\*\* vom 2.4.2010, \*\*\*148\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*13\*\*\* vom 1.5.2009, \*\*\*149\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*150\*\*\* vom 5.3.2010, \*\*\*151\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*152\*\*\* ohne Datum, \*\*\*153\*\*\* vom 27.5.2010, \*\*\*41\*\*\* vom 1.6.2009, \*\*\*154\*\*\* vom 1.2.2010 (ohne Unterschrift der „Zustellfirma“), \*\*\*155\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*156\*\*\* vom 1.4.2010, \*\*\*157\*\*\* vom 1.4.2010, \*\*\*6\*\*\* vom 1.6.2009, \*\*\*158\*\*\* vom 1.2.2010, \*\*\*159\*\*\* ohne Datum, \*\*\*160\*\*\* ohne Datum, \*\*\*161\*\*\* vom 31.10.2010, \*\*\*33\*\*\* \*\*\*162\*\*\* vom 1.5.2009, \*\*\*33\*\*\* \*\*\*163\*\*\* ohne Datum, \*\*\*164\*\*\* vom 1.2.2010, A\*\*\*165\*\*\* ohne Datum (ohne Unterschrift „Zusteller“), \*\*\*166\*\*\* ohne Datum und \*\*\*43\*\*\* vom 1.4.2010 ;

- Basis-Honorartabelle zwischen \*\*\*Bf1\*\*\* und \*\*\*167\*\*\* vom 8.11.2010 (Vorlagebericht Nr 59);
- Honorarnote-Rechnungen an die Firma \*\*\*Bf NN\*\*\* Bf VN von folgenden Zustellern, allesamt mit Datum vom 28.2.2010:
  - \*\*\*157\*\*\*, \*\*\*155\*\*\*, \*\*\*149\*\*\*, 2 Rechnungen von \*\*\*168\*\*\*, 3 Rechnungen von \*\*\*144\*\*\*, 2 Rechnungen von \*\*\*143\*\*\*, \*\*\*103\*\*\*, 2 Rechnungen von \*\*\*169\*\*\*, \*\*\*138\*\*\*, \*\*\*135\*\*\*, 3 Rechnungen von \*\*\*132\*\*\*, \*\*\*71\*\*\*, 2 Rechnungen von \*\*\*131\*\*\*, \*\*\*126\*\*\*, \*\*\*121\*\*\*, 2 Rechnungen von \*\*\*118\*\*\*, 2 Rechnungen von \*\*\*115\*\*\*, 2 Rechnungen von \*\*\*113\*\*\*, \*\*\*112\*\*\*, 2 Rechnungen von \*\*\*60\*\*\*, \*\*\*170\*\*\*, \*\*\*145\*\*\*, \*\*\*114\*\*\*, \*\*\*61\*\*\*, 3 Rechnungen von \*\*\*111\*\*\*, \*\*\*106\*\*\* und \*\*\*171\*\*\*.
- Niederschrift Auskunftsperson \*\*\*5\*\*\* Ahmed vom 19.3.2012 mit vorgelegten Unterlagen;
- Niederschrift Auskunftsperson \*\*\*6\*\*\* vom 25.4.2013 mit vorgelegten Unterlagen;
- Niederschrift Auskunftsperson Mag. \*\*\*8\*\*\* vom 26.4.2013 mit vorgelegten Unterlagen;
- Niederschrift Auskunftsperson \*\*\*7\*\*\* vom 26.4.2013 mit vorgelegten Unterlagen;
- Niederschrift Auskunftsperson \*\*\*10\*\*\* vom 29.7.2013 mit vorgelegten Unterlagen;

- Niederschrift Auskunftsperson \*\*\*11\*\*\* \*\*\*37\*\*\* vom 29.7.2013 mit vorgelegten Unterlagen;
- Niederschrift Auskunftsperson \*\*\*9\*\*\* vom 29.7.2013;
- Niederschrift Auskunftsperson \*\*\*12\*\*\* vom 30.7.2013;
- Niederschrift Auskunftsperson \*\*\*13\*\*\* vom 30.7.2013;
- Vorladung des Bf vom 6.5.2013;
- E-Mail des Bf betreffend Vorladung vom 1.7.2013;
- Vorladung von \*\*\*2\*\*\* \*\*\*1\*\*\* vom 19.8.2014 und Rechnungen der Fa \*\*\*2\*\*\* \*\*\*1\*\*\* an \*\*\*Bf1\*\*\* vom 2.2.2007, 2.4.2007, 2.4.2007, 19.11.2007, 2.10.2007, 2.10.2007, 2.10.2007, 2.9.2007, 2.8.2007, 2.6.2007, 2.5.2007, 2.3.2007 sowie weitere Unterlagen und Stellungnahmen zu diesen Rechnungen;
- Ergänzungsersuchen an den Bf vom 25.9.2014;
- E-Mail der steuerlichen Vertretung des Bf vom 24.10.2014;
- Schreiben der Finpol ohne Datum;
- Vorladung und Aktenvermerk zu Herrn \*\*\*3\*\*\*.

Mit **Ersuchschreiben** vom 3. Februar 2026 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Bundesverwaltungsgericht um Zusendung der Niederschriften zur mündlichen Verhandlung samt etwaiger Niederschriften über Zeugeneinvernahmen sowie des Erkenntnisses zur Geschäftszahl \*\*\*172\*\*\*.

Mit **Eingabe** vom 18. Februar 2026 übermittelte das Bundesverwaltungsgericht die Niederschriften zur mündlichen Verhandlung vom 20.5.2022, 23.5.2022, 24.5.2022, 30.5.2022, 2.6.2022, 8.6.2022 und vom 17.6.2022 sowie das entsprechende Erkenntnis. Diese Unterlagen beinhalten die Befragungen von folgenden Zustellern: \*\*\*173\*\*\* (vormals \*\*\*93\*\*\*), \*\*\*90\*\*\*, \*\*\*30\*\*\*, \*\*\*9\*\*\* (geb. \*\*\*33\*\*\*), \*\*\*12\*\*\*, \*\*\*174\*\*\* (vormals \*\*\*175\*\*\*), \*\*\*110\*\*\*, \*\*\*13\*\*\*, \*\*\*176\*\*\*, \*\*\*37\*\*\* Peter \*\*\*11\*\*\*, \*\*\*163\*\*\* \*\*\*162\*\*\*, \*\*\*33\*\*\*, \*\*\*42\*\*\*, \*\*\*122\*\*\*, \*\*\*38\*\*\*, \*\*\*35\*\*\* \*\*\*15\*\*\*, \*\*\*83\*\*\* \*\*\*15\*\*\*, \*\*\*177\*\*\*, Mag. \*\*\*178\*\*\*, \*\*\*36\*\*\*, \*\*\*159\*\*\*, \*\*\*165\*\*\*, \*\*\*179\*\*\* und \*\*\*180\*\*\*.

Mit **Ladung zur mündlichen Verhandlung** vom 27. April 2026 wurde die mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht für den 1. Juni 2026 anberaumt. Die Niederschriften zu den mündlichen Verhandlungen vor dem Bundesverwaltungsgericht sowie das dazu ergangene Erkenntnis wurden beiden Parteien mitgesendet.

Mit **Beschluss** vom 15. Mai 2026 wurde der beschwerdeführenden Partei eine Kopie der angeforderten E-Mail des Bf vom 19.10.2015 an die belangte Behörde übermittelt.

In der **mündlichen Verhandlung** vom 1. Juni 2026 führte der Bf im Wesentlichen aus, dass die wenigen Aussagen der neun einvernommenen Zusteller nicht verallgemeinernd auf eine große Anzahl von Menschen umgelegt werden könne. Er habe damals mit 150 bis 200 (nach seiner

Definition selbstständigen) Zustellern zu tun gehabt. Die Zusteller in Salzburg hätten bar bezahlt werden wollen. Alle anderen Zusteller hätten das Geld auf ihr Konto überwiesen bekommen. Hinsichtlich Gleichberechtigung sei darauf hinzuweisen, dass bei der \*\*\*181\*\*\*, bei \*\*\*182\*\*\* bzw. \*\*\*183\*\*\* die Personen zunächst als Dienstnehmer angestellt gewesen seien und mit Firmen-Fahrrädern und Elektro-Rollern sowie Warmhaltetaschen etc. ausgestattet worden wären. Dies sei den Firmen dann zu teuer geworden und diese Zusteller seien nun alle selbständig. Im Vergleich zu ihm würden diese Firmen dies im viel größeren Stil machen, als er das je gemacht habe.

Die Vertreterin der belangen Behörde verwies auf die BVE und führte aus, dass das BVwG bereits darauf hingewiesen habe, dass hinsichtlich der einvernommenen und nicht einvernommenen Zusteller gleichlautende Vertragsmuster vorliegen würden und deshalb keine weiteren Zusteller einzuvernehmen waren.

Der Bf führte weiters aus, dass nicht alle 150 bis 200 Personen die gleichen Werkverträge gehabt hätten. Es habe auch unterschiedliche Beträge gegeben. Die Zusteller hätten sich den Betrag nicht aussuchen können, auch er selbst sei je Zustellung bezahlt worden. Die Zusteller hätten dann ein paar Cent weniger bekommen. Auch bei anderen Werkvereinbarungen wie z.B. die Herstellung eines Tisches könne sich der Werknehmer nicht frei aussuchen, wie viel er bezahlt bekomme.

Auf die Frage der RichterIn, welche Pizza-Zusteller bereits zur Einkommensteuer veranlagt wurden, gibt die Vertreterin der belangen Behörde bekannt, dass sie nachschauen müsse und diese Unterlagen noch nachbringen werde.

Auf die Frage der RichterIn, ob bei bestimmten Speisezustellern andere Organisationen der Tätigkeit vorliegen, als bei jenen Zustellern, die vor dem Finanzamt und dem BVwG ausgesagt haben, und wenn ja, um welche Personen es sich dabei handelt und welche Unterschiede bestehen, führte der Bf aus, dass es keinen Dienstplan, sondern eine Arbeits-Wunschliste gegeben hätte. Dies sei ein blanko Formular gewesen, das im Betrieb aufgelegt hätte. In diesem Formular hätte sich jeder Zusteller seine Zeiten wöchentlich eingetragen. Zu seinen eingegebenen Zeiten sei er im Betrieb oder im Sommer auch vor dem Betrieb anwesend gewesen. Es hätte keine Anwesenheitspflicht gegeben, es hätte keine Pflicht gegeben, dort zu warten. Jeder hätte sich selbst aussuchen können, wenn er sein Einkommen aufbessern wollte, hätte er mehr Zustellungen durchführen können. Am Monatsende sei von den Zustellern oder von ihren Steuerberatern eine Honorarnote geschrieben worden. Es hätte Aufzeichnungen gegeben, es hätte ja schließlich kontrolliert werden müssen; es habe aber immer alles gepasst. Das wichtigste Betriebsmittel der Zusteller sei ihr eigenes Auto gewesen. Zum Teil seien Warmhaltetaschen an Zusteller verkauft worden, es hätte sich daher zum Teil um eigene Warmhaltetaschen der Zusteller gehandelt. Bei Zustellungen handle es sich um eine einfache Tätigkeit. Die Zusteller hätten sich auch gegenseitig gekannt und einander gegenseitig

vertreten. Es sei keinesfalls so gewesen, dass der Bf den Zustellern gesagt hätte, wann sie da und dort das machen müssten.

Auf die Frage der Richterin, ob die Warmhaltetaschen an die Zusteller in Salzburg oder in Wien verkauft wurden, gab der Bf bekannt, dass er meine, auch in Salzburg diese zum Teil an die Zusteller verkauft worden wären. Er könne aber nicht einmal mehr ungefähr sagen, wann dies gewesen sein soll. Er habe auch keine Unterlagen mehr, weil er diese sieben Jahre aufgehoben hätte und danach weggeworfen hätte.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Im streitgegenständlichen Zeitraum waren Personen als Zusteller für den Bf zur Auslieferung von Pizzen und anderen Speisen sowie Getränken in \*\*\*Zy\*\*\*-Betrieben in diversen Filialen in Österreich, u.a. in Wien, und Salzburg tätig. Der Bf hatte jeweils mit den Betreibern der \*\*\*Zy\*\*\*-Filialen Verträge zur Auslieferung der Speisen und Getränke abgeschlossen. In den einzelnen Filialen hatte der Bf als „Hauptfahrer“ oder „Ansprechpersonen“ bezeichnete Personen, die zumindest zum Teil auch selbst als Zusteller tätig waren, die gegenüber den anderen Zustellern eine Vorgesetztenfunktion einnahmen. Dies war bspw. in den Salzburger Filialen \*\*\*184\*\*\* und \*\*\*185\*\*\* zunächst Herr \*\*\*35\*\*\* \*\*\*15\*\*\*, später Herr \*\*\*16\*\*\* bzw. Herr \*\*\*186\*\*\*. So übernahm Herr \*\*\*15\*\*\* monatlich die Auszahlungsbeträge vom Bf und zahlte diese den Zustellern in den Salzburger Filialen, zumeist in bar, aus. Zudem wurden die Abrechnungen zumeist von Herrn \*\*\*15\*\*\* ausgefüllt und neben den Zustellern auch von diesem unterschrieben. Die Auszahlungen in Wien erfolgten durch den Bf selbst (z.B. Einvernahmen durch die belangte Behörde von Herrn \*\*\*6\*\*\* und Mag. \*\*\*8\*\*\*) bzw. wurden die Beträge auf die Bankkonten der Zusteller überwiesen.

Der Bf schloss in den Jahren 2007 bis 2010 „Werkverträge“ und ab ca. Mitte 2009 als „Zusteller-Basisvereinbarungen“ bezeichnete Übereinkommen mit den als Zusteller tätigen Personen ab. Diese Vereinbarungen wurden vom Bf aufgesetzt und von ihm bzw. seinen Ansprechpersonen den Zustellern vorgelegt und von diesen unterfertigt. Die in diesen Vereinbarungen festgehaltene Ausgestaltung der Zustelltätigkeit bzw. Beschreibung der Bedingungen, unter denen sie durchgeführt wird, entsprach in der Folge nicht den gelebten tatsächlichen Verhältnissen. Die vom Bf beschäftigten Zusteller waren nach einem im Voraus erstellten Dienstplan (Liste, in der sich die Zusteller für einen freien Zeitraum eintragen konnten, „Arbeitswunschliste“) anwesend und nahmen nach Eingang der Kundenbestellungen die Lieferung der Speisen und Getränke mit dem eigenen PKW vor. Sie hatten sich an die einmal getroffene Diensteinteilung grundsätzlich zu halten, zu Beginn jeder Schicht am jeweiligen Standort zu erscheinen und sich im EDV-system an- und abzumelden.

Die als „Werkvertrag“ bezeichneten Vereinbarungen wurden nicht auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, sondern wiesen beim Punkt „Beginn der Tätigkeit“ den ersten und bei „Beendigung der Tätigkeit“ den letzten Arbeitstag im jeweiligen Monat des Tätigwerdens auf. Dadurch kam es zwischen den Parteien zum Abschluss einer Reihe sog. „Werkverträge“. Die als „Werkvertrag“ bezeichneten schriftlichen Vereinbarungen enthielten im Wesentlichen folgenden Inhalt: Es werde einvernehmlich festgestellt, dass der Auftragnehmer für den Auftraggeber nicht regelmäßig tätig sei; der Auftragnehmer entscheide völlig frei darüber, wann er für den Auftraggeber tätig sei. Das vereinbarte Werk gelte als abgenommen, wenn der Auftraggeber nicht innerhalb von 7 Tagen ab dem Zeitpunkt der Rechnungslegung durch den Auftragnehmer das Werk beanstandete. Der Auftragnehmer verpflichtete sich gegenüber dem Auftraggeber zur Erstellung des folgenden Werkes: Zustellung von Speisen und Getränken in der (den) Betriebsstätte(n) in welcher(n) der Auftragnehmer sein Werk errichten möchte; der Auftragnehmer verrichte sein Werk in Zeiträumen, welche er selbst völlig frei bestimmen könne; der Auftragnehmer verpflichtete sich lediglich, die von ihm mitgenommene(n) Lieferung(en) innerhalb von 20 Minuten ab dem Zeitpunkt der Fertigstellung durch den Produktionsbetrieb vollständig, laut Bestellung, an der Bestelladresse abzuliefern; der Auftragnehmer führe an der Bestelladresse eine Inkassotätigkeit laut Rechnung durch und liefere den kassierten Betrag in der Betriebsstätte, in welcher er sein Werk verrichte, ab. Der Auftragnehmer sei berechtigt, sich bei der Durchführung des Werkes durch geeignete Personen sanktionslos vertreten zu lassen oder Hilfspersonen heranzuziehen. Bei diesem Vertrag handle es sich um ein einmaliges/vorübergehendes Schuldverhältnis. Da die Erfüllung bzw. die Fertigstellung des Werkes automatisch die Beendigung des Rechtsverhältnisses bewirke, bedürfe es keiner besonderen Aufkündigungserfordernisse. Eine Eingliederung des Auftragnehmers in die Organisation des Betriebes des Auftraggebers werde durch diesen Vertrag nicht begründet. Die Leistungen des Auftragnehmers würden selbständig und in voller Eigenverantwortlichkeit erbracht. Die Betriebsmittel würden ausschließlich vom Auftragnehmer gestellt. Für den Auftragnehmer bestehe keine Verpflichtung zur Leistung eines bestimmten zeitlichen Ausmaßes. Es bestehe keine Bindung an eine vorgegebene Arbeitszeit oder einen bestimmten Arbeitsort. Die Erstellung des Werkes erfolge in wirtschaftlicher und persönlicher Selbständigkeit und Eigenverantwortung des Auftragnehmers vom Auftraggeber. Der Auftragnehmer rechne die von ihm erbrachte Leistung nach einer einvernehmlich festgesetzten Pauschale in der Höhe von 2,70 Euro netto pro ordnungsgemäß durchgeführte Zustellung ab. Es bestehe kein Anspruch auf Sonderzahlung. Aufwandsentschädigungen würden durch genaue Aufstellung der Km-Leistung nachgewiesen werden müssen. Der Auftragnehmer hafte für die Erfüllung des Vertrages. Der Auftragnehmer bestätige, dass es sich bei der vorliegenden Vereinbarung um einen rechtsgebühren-, lohnsteuer- und sozialversicherungsfreien Werkvertrag gemäß § 1151 ABGB handle, weshalb sämtliche Rechtsvorschriften über den Dienstnehmerschutz, insbesondere für den Krankheitsfall keine Anwendung finde. Der Auftragnehmer habe für die Versteuerung des Entgelts und für seine Sozialversicherung selbst zu sorgen. Arbeitsrechtliche Bestimmungen, insbesondere das

Angestelltengesetz, seien auf diesen Vertrag nicht anzuwenden. Bei Beendigung des Vertragsverhältnisses bestehe kein Anspruch auf Abfertigung. Der Auftragnehmer erkläre, dass er aufgrund des Wohnsitzes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sei und bei Überschreiten der Veranlagungsgrenze selbständig seine Einkünfte bzw. Umsätze dem zuständigen Finanzamt bekannt gebe. Das Honorar werde nach der Rechnungslegung innerhalb von 10 Tagen fällig. Die Rechnungslegung erfolge nach Vorlage des Werkes durch den Auftragnehmer bzw. nach Abnahme des Werkes durch den Auftraggeber.

Unter dem Vertragstext befand sich ein Kästchen mit der Bezeichnung „Honorarnote Werkvertrag“, in der die erbrachten Leistungen, der Satz je Zustellung sowie die Summe für jeweils ein Monat abgerechnet wurden, wobei als Leistungszeitraum der erste bis zum letzten Arbeitstag des jeweiligen Monats angeführt wurde.

Das vom Bf aufgesetzte später verwendete Formular „Zusteller-Basisvereinbarung“ enthielt folgenden Text:

*„Diese Vereinbarung regelt die Basis der Zusammenarbeit zwischen Zusteller und Zustellfirma. Da es nicht möglich erscheint, auf alle Eventualitäten, welche sich durch die Tätigkeit ergeben können einzugehen, erscheint es sinnvoll in dieser Vereinbarung den Rahmen (das Wesentliche) der beidseitigen Zusammenarbeit zu fixieren.*

*Diese Vereinbarung wird geschlossen einerseits durch den Auftraggeber, \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, in Folge Zustellfirma genannt und andererseits durch den Auftragnehmer, in Folge Zusteller genannt \_\_\_\_\_ Familienname, \_\_\_\_\_ Vorname, \_\_\_\_\_ SVNr. (10Ziffern!), \_\_\_\_\_ Postleitzahl, \_\_\_\_\_ Ort, \_\_\_\_\_ Straße/Gasse, Hausnummer, Stiege, Stock, TürNr., \_\_\_\_\_ Staatsbürgerschaft, \_\_\_\_\_ Unterlagen über Arbeitserlaubnis (Name der OG).*

*Art der Tätigkeit: Zustellung von Speisen und Getränken.*

*Arbeitsort: Der (die) Betrieb(e) in welchem (welchen) die Zusteller seine Tätigkeit verrichten möchte. Diesbezüglich in den definierten Zustellgebieten.*

*Arbeitszeit: Der Zusteller bestimmt die Zeiten wann und in welchem Umfang er arbeiten möchte. Ausschluss der Regelmäßigkeit.*

*Honorar: Pro ordnungsgemäß durchgeführter Lieferung gebührt ein Satz von € 3,50.-, netto.*

*Vertretungsrecht: Der Zusteller hat das uneingeschränkte Recht sich durch geeignete Erfüllungsgehilfen (mit Arbeitspapieren!) vertreten zu lassen.*

*Auftragsannahme: Der Zusteller hat das Recht Aufträge abzulehnen.*

*Betriebsmittel: Es werden von der Zustellfirma keine Betriebsmittel zur Verfügung gestellt.*

*Eingliederung in den Betrieb: Der Zusteller ist weder in die Zustellfirma noch in die Firma des Auftraggebers der Zustellfirma eingegliedert.*

*Haftung: Der Zusteller haftet im Rahmen seiner Tätigkeit für sein eigenes Handeln.*

*Sozialversicherung – steuerliche Gebarung: Der Zusteller hat selbst für seine Sozialversicherung und gegebenenfalls für die Versteuerung seiner Einkünfte zu sorgen.*

*Unabhängigkeit: Die Tätigkeit erfolgt in wirtschaftlicher und persönlicher Selbständigkeit und in Unabhängigkeit vom Zusteller zur Zustellfirma.*

*Arbeitsrechtliche Bestimmungen: Arbeitsrechtliche Bestimmungen sind nicht auf diesen Vertrag anzuwenden.*

*Kündigungsfrist: Es ist beidseitig keine Kündigungsfrist vorgesehen.*

*Zahlungsvereinbarungen: Das Honorar des Zustellers wird nach Rechnungslegung innerhalb von 10 Werktagen fällig.*

*Sonstiges: Erfüllungsort ist Österreich. Gerichtsstand ist Wien. Es gilt ausschließlich österreichisches Recht.*

\_\_\_\_\_ Ort, Beginn der Vereinbarung

\_\_\_\_\_ Zustellfirma, \_\_\_\_\_ Zusteller“

Manche „Zusteller-Basisvereinbarungen“ enthielten als Satz je durchgeführter Lieferung 2,90 Euro und wurde zusätzlich angeführt: „In diesem Betrag sind € 0,20.- netto Werbekostenpauschale enthalten.“ In manchen Vereinbarungen war der Betrag € 3,50 durch € „3,25.- netto“ bzw. „€ 3,00.- netto“ ersetzt. Bei wiederum anderen Vereinbarungen ist stattdessen angeführt: „Honorar: Die einzelnen Sätze pro ordnungsgemäß durchgeführter Zustellung sind in der ‚Basishonorartabelle‘, welche Bestandteil dieser Vereinbarung ist, geregelt.“ Bei manchen Vereinbarungen wurde ausgeführt: „Honorar: Der Zusteller erhält pro ordnungsgemäß durchgeführter Lieferung im Zeitraum von 11:00 Uhr bis 18:00 Uhr € 3,80.- netto, für den Zeitraum von 18:00 Uhr bis 24:00 Uhr 2,25.- netto.“

Die „Basis-Honorartabelle“ enthielt folgenden Text (hier aus Basis-Honorartabelle zwischen \*\*\*Bf1\*\*\* und \*\*\*167\*\*\* vom 8.11.2010):

„Diese Basishonorartabelle regelt die Bezahlung der Zusteller, der Zustellfirma, entsprechend der aufgelisteten Sätze, innerhalb der definierten Zeiten, pro Zustellung, netto. Diese Basishonorartabelle stellt einen integrierten Bestandteil der ‚Zusteller-Basisvereinbarung‘ dar. Diese Vereinbarung wird geschlossen einerseits durch den Auftraggeber, \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-

Adr\*\*\*, in Folge Zustellfirma genannt und andererseits durch den Auftragnehmer, in Folge Zusteller genannt

\_\_\_\_\_ Familienname, \_\_\_\_\_ Vorname(n), \_\_\_\_\_ SVNr (10Ziffern!),  
 \_\_\_\_\_ Postleitzahl, \_\_\_\_\_ Ort, \_\_\_\_\_ Straße/Gasse, Hausnummer,  
 Stock, TürNr., \_\_\_\_\_ Staatsbürgerschaft \_\_\_\_\_ Unterlagen der  
 Arbeitserlaubnis

Betrieb: \*\*\*187\*\*\*

Zustellzeit 11:00 – 18:59 3,80

Zustellzeit 19:00 – 24:00 2,50

Zustellzeit 00:01 – 03:00 3,80

\*\*\*188\*\*\*

Zustellzeit 11:00 – 18:59 3,80

Zustellzeit 19:00 – 24:00 2,50

Die Entfernungszuschläge werden für besonders weit entfernte Kunden, entsprechend der den Zusteller jeweils kommunizierten Teil-Gebiete des Zustellgebietes, ausbezahlt (Änderungen vorbehalten!) In den einzelnen Sätzen sind jeweils 15 Euro-Cent, pro Zustellung, als Abgeltung für die Werbekostenpauschale enthalten. Als Abrechnungsgrundlage, zu der vom Zusteller der Zustellfirma gestellten Rechnung, ist das Führen und Vorlegen eines Fahrtenbuches, entsprechend der einzelnen Sätze der Basishonorartabelle und der entsprechend auszuführenden Felder im Fahrtenbuch, unumgänglich. Sollte die ‚Zusteller-Basisvereinbarung‘ entgegen den bisherigen gesetzlichen Vorgaben entweder als Freier Dienstvertrag oder als abhängiges Arbeitsverhältnis qualifiziert werden, so reduziert sich das vereinbarte Entgelt um die abzuführenden Lohnnebenkosten, bzw. gelangen die im Fahrtenbuch aufgelisteten Kilometer als Kilometergeld zur Auszahlung. Gültigkeit dieser Sätze, welche für jede ordnungsgemäß durchgeführte Zustellung, unter Verwendung der Werbemittel, bezahlt werden ist ab 01. April 2010, bis auf Widerruf

\_\_\_\_\_ Ort, Datum, \_\_\_\_\_ Zusteller- - Auftragnehmer, \_\_\_\_\_ Zustellfirma – Auftraggeber“

Die tatsächliche Handhabung erfolgte dergestalt, dass ein als „Arbeitswunschliste“ bezeichneter Dienstplan eine Woche im Voraus erstellt wurde (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB11, MB2, MB5, MB6, MB8, Einvernahme durch die belangte Behörde von Herrn \*\*\*7\*\*\*). Hierbei handelte es sich um eine Liste, in der Zusteller entweder eingeteilt wurden oder sich die Zusteller für einen freien Zeitraum (mehrere Stunden) eintragen konnten (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB1, MB11, MB2, MB5, MB6). Dieser Woche für Woche

erstellte – sieben Tage die Woche umfassender – Dienstplan ermöglichte es einigen Zustellern auf die Lage ihrer Arbeitszeit der jeweiligen nächsten Woche Einfluss zu nehmen (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB7, MB8). Anderen Zustellern war es wiederum nicht möglich, auf den Dienstplan Einfluss zu nehmen, ihnen wurden Schichten zugeteilt (vgl. z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB5, MB24). Die Einteilung machte entweder der Bf, eine Ansprechperson des Bf oder die Betreiber der Filialen (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB9, MB4, MB11, MB2, MB5, MB6, MB8, MB5, MB1). Es wurde ein Zettel aufgehängt, auf dem die eingeteilten Dienste standen (z.B. Einvernahme durch das BVwG von MB9). Die so getroffene Einteilung war von den Zustellern einzuhalten (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB5, MB8, MB11, MB14, MB22, MB23, MB24). Sie hatten zu Beginn jeder Schicht am jeweiligen Standort zu erscheinen und sich im EDV-System an- und abzumelden. Sie mussten die Lieferung persönlich machen und durften sich, außer von anderen ebenfalls für den Bf tätigen Zustellern, nicht vertreten lassen (z.B. Einvernahmen durch die belangte Behörde von Herrn \*\*\*6\*\*\* und Herrn \*\*\*7\*\*\*, Einvernahme durch das BVwG von MB14). Eine Verhinderung oder Erkrankung musste in der Filiale dem Bf, dem Betreiber oder dem Ansprechpartner des Bf gemeldet werden (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB2, MB6, MB1, MB4, MB7). Der Zusteller organisierte teilweise selbst als Ersatz einen anderen, für den Bf ebenfalls tätigen Zusteller (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB9, MB7) oder die Ansprechpartner in den Filialen kümmerten sich darum, eine Vertretung aufzutreiben (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB4, MB7). Teilweise fuhr z.B. die Ansprechperson des Bf, in Salzburg, Herr \*\*\*15\*\*\*, die Speisen und Getränke selbst aus. Hatte sich kein Ersatz gefunden, wurde ein Taxi mit den Zustellungen beauftragt. Die Kosten für dieses Taxi hatte der verhinderte Zusteller in Höhe zwischen etwa 10 und 15 Euro je Zustellung zu übernehmen (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB5, MB8, MB11). Nahm ein Zusteller einen einmal eingeteilten Dienst nicht wahr, so wurden ihm teilweise im Zuge seiner nächsten Schicht 20 Euro vom Entgelt abgezogen (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB4, MB11, MB22). Wurde ein anderer Zusteller als Vertretung gefunden, mussten die Zusteller nichts bezahlen (z.B. Einvernahme durch das BVwG von MB5).

Die Bestellungen langten telefonisch oder online im Callcenter der \*\*\*Zxy\*\*\* Kette ein und wurden in den Computersystemen der \*\*\*Zxy\*\*\* Filialen eingespeist. Es gab ein sog. 30 Minuten-Gebiet, innerhalb dessen eine Zustellung innerhalb von 30 Minuten ab dem Bestellzeitpunkt garantiert wurde. Konnte die Zeit nicht eingehalten werden, war die Pizza gratis, die übrigen Speisen und Getränke mussten aber bezahlt werden. Dieses 30-Minuten-Gebiet war auf einen kleinen Radius rund um die Filiale beschränkt und für die Zusteller grundsätzlich gut machbar.

Im Computersystem der jeweiligen Filiale war jedem Zusteller eine Nummer zugeordnet, mit welcher er sich zu Beginn seiner Schicht am PC anmeldete (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB8, MB7, MB6, MB11, MB1, MB2, MB5, MB14). Manche Zusteller wurden vom Pizzakoch angemeldet (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB11, MB1, MB2, MB4, MB5). Die

Zustellungen wurden der Reihe nach an die eingeloggten Zusteller der Schicht vergeben. Teilweise erteilte der Pizzakoch den Auftrag für die Auslieferungen (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB9, MB6) oder der Betreiber der Filiale (z.B. Einvernahme durch das BVwG von MB14). In der Regel war der an der Reihe, der als erster gekommen ist; diese Reihenfolge ergab sich durch die Anmeldung am Computer (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB7, MB8, MB14). Zur Annahme musste die Zustellung im Computersystem dem jeweiligen Zusteller zugewiesen werden. Lag eine weitere Bestellung auf dem Weg oder in der Nähe, hatte der Zusteller auf Geheiß des Pizzakochs oder des Betreibers diese Zustellung mitzunehmen. Eine zugeteilte Zustellung konnte nicht abgelehnt werden (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB7, MB8). Nahm ein Zusteller gerade eine Zustellung vor, dann war er im System gesperrt und kam der nächste Zusteller an die Reihe. Nach Rückkehr des Zustellers in die Filiale, loggte er sich wieder im Computersystem ein (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB1, MB5, MB8, MB11, MB2, MB4, MB7, MB14, MB16, MB23).

Die Bestellungen wurden auf einem Beleg ausgedruckt, der auch den Namen, die Zustelladresse und den zu zahlenden Betrag enthielten (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB11, MB1, MB3, MB4, MB5, MB6, MB7, MB8). Teilweise hatte der Zusteller die Bestellungen zum Teil auch selbst zusammenzustellen, wie etwa Getränke oder Tiramisu aus der Kühlung selbst holen. Die Speisen wurden vom Pizzakoch in Pizzakartons, teilweise bereits komplett zusammengestellt in der Wärmetasche übergeben (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB6, MB9, MB2, MB5); teilweise mussten die Zusteller die Kartons selbst in die Wärmetasche stellen (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB11, MB1, MB3, MB4, MB7, MB14). Wenn viel los war, mussten die Zusteller teilweise selbst die Pizzen schneiden (z.B. Einvernahme durch das BVwG von MB5). Die Warmhaltetaschen und Warmhalteplatten standen nicht im Eigentum der Zusteller (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB8, MB6). Die Warmhaltetaschen und Warmhalteplatten wurden vom Bf bereitgestellt (vgl. Erkenntnis des BVwG und Einvernahme des Bf vor dem BVwG vom 2.6.2022). Im Jahr 2010 mussten jedoch Wärmeplatten und Wärmetaschen von einigen Zustellern zum halben Preis käuflich erworben werden (siehe Listen „Zustellerausstattung“). Eine während einer Schicht einem Zusteller zugewiesene Zustellung konnte grundsätzlich nicht abgelehnt werden (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB7, MB8, MB1, MB2, MB11, MB14, MB16, MB17, MB26). Die Zusteller haben den Preis für die abgelieferten Waren von den Kunden des Bf einkassiert und, soweit es sich um Bargeld gehandelt hat, dieses noch am selben Tag dem Bf bzw. Betreiber bzw. der Ansprechperson des Bf übergeben (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB11, MB1, MB2, MB4). Bereits bei der Bestellung wurde abgeklärt, ob mit Bankomatkarte oder bar bezahlt wird. Wollte der Kunde mit Bankomatkarte zahlen, nahm der Zusteller die nicht in seinem Eigentum stehende Bankomatkasse mit, ansonsten kassierte er in bar. Die Geldtasche stand im Eigentum der Zusteller und für das Wechselgeld hatten sie selbst zu sorgen. Abgerechnet wurde immer zu Schichtende, insbesondere mit den Betreibern der Filialen bzw. mit dem Ansprechpartner des Bf (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB11,

MB1, MB2, MB4). Fehlbeträge gingen zu Lasten der Zusteller. Bei Leerfahrten, z.B. ein Kunde bezahlte nicht, wurde nicht angetroffen oder verweigerte die Annahme der Lieferung, wurde der Zusteller trotzdem in voller oder fast voller Entgelthöhe bezahlt (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB2, MB6). Wurde die Zeitgarantie von 30 Minuten nicht eingehalten, erhielt der Zusteller die Zustellung trotzdem sein Entgelt in voller oder fast voller Höhe (z.B. MB11, MB1). Öffnete ein Kunde nicht die Tür, gab es eine für die Zusteller feste Vorgehensweise (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB2, MB5, Einvernahme Herr \*\*\*5\*\*\* durch die belangte Behörde „*Die Zentrale sagte mir dann, was ich tun soll.*“): Zunächst rief der Zusteller in der Filiale oder im \*\*\*Zy\*\*\*-Callcenter an, die sodann versuchten, den Kunden zu erreichen. Wenn der Kunde dennoch nicht öffnete, kehrte der Zusteller in die Filiale zurück. Zwischen den Zustellungen hatten sich die Zusteller entweder im Freien vor den Pizzafilialen oder in der Pizzeria aufzuhalten. Einige der Zusteller halfen auch in der Küche mit und bereiteten z.B. Salate zu oder schnitten Tiramisublöcke bzw. räumten Getränke in die Kühlung (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB11, MB1, MB4, MB8, MB7, MB2, MB5).

Für die Zustellungen verwendeten die Zusteller einen in ihrem Eigentum stehenden PKW, der Aufwand hierfür wurde ihnen nicht vergütet. Einige Zusteller montierten mit Wissen und Duldung des Bf auf Geheiß der Betreiber der \*\*\*Zy\*\*\*-Filialen für die Zustellfahrten ein \*\*\*Zy\*\*\*-Schild auf dem Dach ihres Autos. Von manchen Zustellern wurde dies abgelehnt, weil sie befürchteten, ihr Auto zu zerkratzen. Einige Zusteller erhielten vom Ansprechpartner des Bf eine Karte für Zustelldienste, sodass sie bei Auslieferung auch kurzfristig halten konnten. Die Zusteller hatten mit Wissen und Duldung des Bf auf Geheiß der Betreiber der \*\*\*Zy\*\*\*-Filialen bei der Zustellung rote T-Shirts bzw. rote Jacken mit der Aufschrift „\*\*\*Zy\*\*\*“ zu tragen (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB1, MB2, MB4, MB5, MB6, MB7, MB11, MB8, Einvernahme durch die belangte Behörde von Herrn Mag. \*\*\*8\*\*\*). Die T-Shirts wurden später durch vom Bf gekauften roten T-Shirts ohne Aufschrift ersetzt, die auf Anordnung des Bf zu tragen waren. Die rote Arbeitskleidung war verpflichtend zu tragen (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB11, MB1, MB2, MB4, MB6, MB7, MB8). Teilweise kam es zu Entgeltabzügen, wenn sie nicht getragen wurde (z.B. Einvernahme durch das BVwG von MB5). Im Jahr 2010 hatten einige Zusteller für Shirts, Pullover und Jacken zu zahlen (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB11, siehe Listen „Zustellerausstattung“).

Die Zusteller hatten ihre Tätigkeit grundsätzlich persönlich zu machen (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB11, MB1, MB4, MB5, MB6, MB8, MB14). Eine Vertretung war nur durch andere Zusteller möglich. Eine Dienstverhinderung war dem Bf bzw den Helfern des Bf in den Filialen (Pizzakoch bzw. \*\*\*15\*\*\* \*\*\*35\*\*\*) mitzuteilen, die sodann versuchten, Ersatz zu organisieren (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB2, MB6, MB11, MB5, MB1, MB4, MB7, vgl auch bereits oben). Zu den übernommenen Diensten hatten sich die Zusteller an den jeweiligen Standort (Filialen) einzufinden, bereitzuhalten und einlangende Bestellungen an Kunden auszuliefern. Hierbei galt die Regel, dass die Fahrer die Zustellfahrten grundsätzlich in der Reihenfolge ihres Eintreffens in der Filiale übernahmen, wobei Fahrten verbunden wurden,

wenn dies örtlich günstig war (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB11, MB2, MB4, MB5, MB7, siehe auch bereits oben).

Die Zusteller meldeten sich auf in öffentlichen Medien geschalteten Inseraten oder aufgrund von Mundpropaganda von bereits tätigen Verwandten oder Bekannten. Die Einstellungsgespräche in Salzburg wurden zumeist vom Ansprechpartner des Bf, Herrn \*\*\*35\*\*\* \*\*\*15\*\*\*, durchgeführt. Die überwiegende Anzahl der Zusteller waren entweder hauptberuflich oder neben einem Hauptberuf in einer anderen Branche für den Bf tätig. Die überwiegende Anzahl der einvernommenen Personen führten für keine anderen Unternehmen Zustellungen durch.

Das Entgelt pro Zustellung wurde vom Bf fix festgelegt und konnte von den Zustellern nicht beeinflusst werden (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB7, MB8, Einvernahme Herr \*\*\*5\*\*\* durch die belangte Behörde, Aussage des Bf in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG). Bei den Zustellern in Salzburg wurde auch durch Herrn \*\*\*15\*\*\* als Ansprechperson des Herrn \*\*\*Bf NN\*\*\* die Höhe des Entgelts kommuniziert (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB11, MB1, MB5, MB6). Der Preis pro Zustellung betrug zunächst 2,70 bis 2,90 Euro (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB8, MB2, MB5, MB7), später wurde der Satz je nach Uhrzeiten unterschiedlich hoch festgelegt. Zwischen 11 und 17 Uhr fielen wenig Zustellung an, deshalb wurden die Zusteller in dieser Zeit pauschal für 2 Zustellungen pro Stunde bezahlt, unabhängig davon, wie viele Zustellungen tatsächlich anfielen (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB4, MB5, MB7, MB8, MB23, MB26 und des Bf).

Die Zusteller wurden in der Regel monatlich bezahlt. Manche Zusteller wurden täglich, am Ende des Dienstes bezahlt (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB1). Bei den monatlichen Abrechnungen wurde ein Formular des Bf verwendet, bei dem die Anzahl der Zustellungen bereits ausgefüllt waren, in Salzburg insbesondere durch Herrn \*\*\*15\*\*\* (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB14, MB11, MB5, Einvernahme durch die belangte Behörde von Herrn \*\*\*13\*\*\*) sowie in Wien insb. durch den Bf. Die Anzahl der Zustellungen wurde in der Regel aus dem Computer entnommen und von manchen Zustellern mit eigenen Aufzeichnungen kontrolliert (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB2, MB6, MB7, MB1, MB4, MB11, MB16). Die Zustellungen konnten gesammelt ausgedruckt werden, auf denen auch die vom Zusteller in bar oder mittels Bankomatkarte zu kassierenden Beträge vermerkt waren (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB5, MB8, MB4, MB5).

Die Zusteller hatten keine betriebliche Organisation, keine eigenen Betriebsräumlichkeiten (z.B. Büro), Buchhaltung oder Rechnungswesen (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB11, MB1, MB2, MB5, MB6) und auch keine Beschäftigte (z.B. Einvernahmen durch das BVwG von MB11, MB2, MB4, MB8). Sie traten nicht werbend am Markt auf.

Die von der Firma \*\*\*1\*\*\* \*\*\*2\*\*\* ausgestellten Rechnungen laut BP-Bericht vom 22. Mai 2015 wurden von der belangten Behörde zu je einem Drittel Herrn \*\*\*4\*\*\*, Herrn \*\*\*3\*\*\*

und Frau \*\*\*1\*\*\* zugerechnet. Diese Feststellung wurde von der beschwerdeführenden Partei weder in der Beschwerde, noch im Vorlageantrag oder in der mündlichen Verhandlung bestritten.

Folgende Zusteller wurden für folgende Zeiträume zur Einkommensteuer veranlagt und von diesen die Steuer bezahlt:

\*\*\*36\*\*\*                      1.1.-31.1.      2009

1.2.-24.2.      2009

1.3.-30.3.      2009

3.12.-31.12. 2009

\*\*\*189\*\*\*                    1.8.-31.8.      2009

1.9.-30.9.      2009

\*\*\*41\*\*\*                      1.1.-31.1.      2009

1.2.-28.2.      2009

1.3.-31.3.      2009

1.4.-30.4.      2009

1.5.-31.5.      2009

2.6.-30.6.      2009

1.7.-31.7.      2009

4.8.-28.8.      2009

\*\*\*190\*\*\*

\*\*\*66\*\*\*                      15.5.-31.5.    2010

1.6.-30.6.      2010

1.7.-31.7.      2010

1.8.-31.8.      2010

|           |              |      |
|-----------|--------------|------|
|           | 1.9.-30.9.   | 2010 |
|           | 1.10.-31.10. | 2010 |
|           | 1.11.-30.11. | 2010 |
|           | Dezember     | 2010 |
| ***78***  | 1.12.-31.12. | 2010 |
| ***80***  | 2.7.-28.7.   | 2010 |
| ***36***  | 4.1.-31.1.   | 2010 |
|           | 3.5.-31.5.   | 2010 |
| ***93***  | 1.7.31.7.    | 2010 |
|           | 1.8.-31.8.   | 2010 |
|           | 1.11.-30.11. | 2010 |
|           | 2.12.-30.12. | 2010 |
|           | 1.3.-31.3.   | 2010 |
|           | 1.4.-30.4.   | 2010 |
|           | 1.5.-30.5.   | 2010 |
|           | 3.6.-30.6.   | 2010 |
|           | 2.7.-31.7.   | 2010 |
|           | 1.8.-31.8.   | 2010 |
|           | 1.9.-30.9.   | 2010 |
|           | 1.10.-31.10. | 2010 |
| ***143*** | 1.2.-28.2.   | 2010 |

|            |      |
|------------|------|
| 1.3.-31.3. | 2010 |
| 1.4.-30.4. | 2010 |
| 1.5.-31.5. | 2010 |
| 1.6.-30.6. | 2010 |
| 1.7.-31.7. | 2010 |
| 1.8.-31.8. | 2010 |
| 2.9.-30.9. | 2010 |

## 2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen gründen sich auf den vorgelegten Steuerakt der belangten Behörde und der vorgelegten Unterlagen der beschwerdeführenden Partei sowie den übermittelten Unterlagen des Bundesverwaltungsgerichts.

Die Feststellungen über die tatsächliche Handhabung der Tätigkeit sowie den vorherrschenden Bedingungen basieren insbesondere auf den Einvernahmen der Zusteller durch die belangte Behörde sowie das Bundesverwaltungsgericht sowie den Ausführungen des Bf in den mündlichen Verhandlungen vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht. Die Ausführungen zur Ausgestaltung der unter den gleichen Bedingungen von den Zustellern für den Bf durchgeführten, beinahe deckungsgleichen Zustelltätigkeiten fußen insbesondere auf den vor dem Bundesverwaltungsgericht und der belangten Behörde schlüssigen und nachvollziehbaren Aussagen der einvernommenen Zusteller. Diese Aussagen wurde auch vom Bf weder in den Niederschriften des Bundesverwaltungsgericht noch in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht substantiiert bestritten oder widerlegt. Teilweise wurde den Aussagen auch zugestimmt.

Die Einflussmöglichkeiten der Zusteller auf die Festlegung der Dienste ergibt sich ebenso aus den übereinstimmenden Aussagen der Zusteller wie die Pflicht zur Einhaltung einer einmal im Dienstplan (Arbeitswunschliste) eingetragenen Schicht. Die Zusteller haben übereinstimmend angegeben, dass die Dienste nach einem im Voraus festgelegten wöchentlichen Dienstplan versehen wurden, wobei es sich bei diesem Dienstplan um eine Liste gehandelt hat, in die sich die Zusteller für freie Zeiten eintragen konnten. Manche Zusteller wurden vom Bf oder seinen Ansprechpersonen eingeteilt. Auch dass der Dienstplan grundsätzlich einzuhalten war, haben die Auskunftspersonen und Zeugen übereinstimmend angegeben und für das Gericht ist auch nicht ersichtlich, wie der Betrieb des Bf ohne verbindlichen Dienstplan funktionieren hätte sollen. Die persönliche Erbringung der Zustelltätigkeit bzw. die bloß wechselseitige

Vertretungsmöglichkeit wurde von allen Einvernommenen bestätigt (vgl. auch das Erkenntnis des BVwG, S. 10 f).

Die Verpflichtung zur Tragung der roten Dienstkleidung (zunächst mit, später ohne Logo der Betreiberfirma) ist den Aussagen der Zusteller sowie den Aussagen des Bf zu entnehmen. Die grundsätzliche Pflicht zur Montage des PKW-Schildes wurde von einer Vielzahl der einvernommenen Zusteller betont. Dass KFZ-Schilder, Wärmetaschen und Wärmeplatten von dem Bf für mehrere Jahre beigestellt wurden, haben die einvernommenen Zusteller mehrheitlich angegeben. Auch dass die Zusteller über keine betriebliche Organisation (Räumlichkeiten, Dienstnehmer, Werbung) verfügten, wurde übereinstimmend und glaubwürdig angegeben.

Dass sich die Zusteller zu Beginn der übernommenen Schicht in der jeweiligen Filiale des Bf einzufinden hatten, haben die Zeugen übereinstimmend angegeben und ist dies auch insofern naheliegend, als die zuzustellenden Speisen von der Filiale abgeholt werden mussten. Aus dem gleichen Grund ist es naheliegend, dass die Zusteller die Wartezeit bis zur nächsten Lieferung unmittelbar vor den Filialen oder darin verbrachten. Dies erschließt sich auch daraus, dass Bestellungen innerhalb eines bestimmten Gebietes innerhalb 30 Minuten ab Eingang der Bestellung zuzustellen waren. Dass die Zusteller neben der Tätigkeit für den Bf überwiegend keiner anderen Zustell- bzw. Beförderungstätigkeit nachgegangen sind, ergibt sich aus den übereinstimmenden Angaben der einvernommenen Personen.

Die Vorgesetztenfunktion der Ansprechpartner des Bf ergibt sich aus den Schilderungen der Zusteller, den Einvernahmen des Ansprechpartners Herrn \*\*\*15\*\*\* und des Bf vor dem Bundesverwaltungsgericht sowie den von diesem unterschriebenen Verträgen und Abrechnungen mit den Zustellern in den jeweiligen Filialen.

Der Bf hat kein Vorbringen erstattet, das eine andere Beurteilung des Sachverhaltes erfordern würde.

Die von der Firma \*\*\*1\*\*\* \*\*\*2\*\*\* ausgestellten Rechnungen laut BP-Bericht vom 22. Mai 2015 wurden nach Ermittlungen durch den Betrugsbekämpfungskoordinator in freier Beweiswürdigung Herrn \*\*\*4\*\*\*, Herrn \*\*\*3\*\*\* und Frau \*\*\*1\*\*\* zu je einem Drittel zugeordnet. Die beschwerdeführende Partei hat diese Feststellungen weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag oder in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht bestritten oder Unterlagen vorgelegt, die eine andere Feststellung erfordern würden.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Nach § 47 EStG 1988 in der hier anzuwendenden Fassung BGBl I Nr. 8/2005 wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte des Arbeitgebers besteht. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit liegen unter anderem bei Bezügen und Vorteilen aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis vor (§ 25 EStG 1988). Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt (Abs. 1). Nach Abs. 2 *leg cit* 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 wesentlichen Merkmale eines Dienstverhältnisses sind daher die Weisungsunterworfenheit und die Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers. Ist anhand dieser beiden Kriterien nicht klar abgrenzbar, ob eine Tätigkeit selbständig oder nichtselbständig ausgeübt wird, ist das Gesamtbild der Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigen oder jene der Unselbständigen überwiegen (VwGH 20.2.2008, 2008/15/0072 mwN) und ist hierbei auf weitere Abgrenzungsmerkmale wie etwa das Bestehen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen, Bedacht zu nehmen (VwGH 8.3.2021, Ra 2021/15/0010; 29.4.2010, 2008/15/0103; 25.4.2019, Ra 2018/13/0083, jeweils mwN).

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 (vgl. VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071; 19.8.2020, Ra 2020/13/0052). 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 (vgl. VwGH 29.2.2012, 2008/13/0087; 28.5.2015, 2013/15/0162; 29.6.2016, 2013/15/0281). Der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses ist durch § 47 EStG nicht abschließend definiert, sondern wird als Typusbegriff durch eine Vielzahl von Merkmalen bestimmt, die nicht alle in gleicher Intensität ausgeprägt sein müssen (vgl. *Neumann/Drapak/Mäder in Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter, Einkommensteuer: Kommentar, § 47, Rz 19* mit Verweis auf die Rechtsprechung des VfGH und VwGH). Das Gesamtbild der Tätigkeit ist darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder der Unselbständigkeit überwiegen (VwGH 16.2.1994, 90/13/0251).

Auf die von den Partnern gewählte Bezeichnung, wie Dienstvertrag, Werkvertrag, Bestellung, Ernennung usw hat es nicht anzukommen (z.B. VwGH 26. 11. 2015, 2013/15/0176). Vielmehr

sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (z.B. VwGH 19. 8. 2020, Ra 2020/13/0052).

### **Weisungsgebundenheit**

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. *Kirchmayr/Denk in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG: Kommentar, § 47, Rz 37). Kriterium für das Vorliegen von Weisungsgebundenheit ist, ob die dem Beauftragten nach der Eigenart der Tätigkeit zukommende Bewegungsfreiheit Ausfluss seines eigenen Willens ist oder aber Ausfluss des Willens des Auftraggebers (*Neumann/Drapak/Mäder in Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter*, Einkommensteuer: Kommentar, § 47, Rz 28 mwN). 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 20.1.2016, 2012/13/0095; 21.12.1993, 90/14/0103).

Ein Weisungsrecht kann auch durch die „stille Autorität“ des Arbeitgebers gegeben sein (vgl. ausführlicher *Neumann/Drapak/Mäder in Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter*, Einkommensteuer: Kommentar, § 47, Rz 28 mwN). Entscheidend ist, dass ein Weisungs- und Kontrollrecht des Arbeitgebers besteht und dadurch die Bestimmungsfreiheit des Arbeitnehmers weitgehend ausgeschaltet ist.

Von der Weisungsgebundenheit muss das sachliche und technische Weisungsrecht unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und das sich lediglich auf die vereinbarte Werkleistung bezieht und somit nur auf den Arbeitserfolg gerichtet ist, während das persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher Abhängigkeit und persönlicher Gebundenheit hervorruft (vgl. *Neumann/Drapak/Mäder in Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter*, Einkommensteuer: Kommentar, § 47, Rz 29 mwN). Bei der Beurteilung der persönlichen Abhängigkeit treten die fachlichen Weisungen in den Hintergrund. Kennzeichnend für einen echten Dienstvertrag sind Weisungen betreffend das persönliche Verhalten des Dienstnehmers bei Verrichtung der Arbeit. Diese Weisungen betreffen den Arbeitsort, die Einhaltung bestimmter Arbeitszeiten, die Einhaltung gewisser Organisationsrichtlinien etc.

### **Organisatorische Eingliederung**

Ein Arbeitnehmer ist organisatorisch eingegliedert, wenn er auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus des Arbeitgebers bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der

Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Arbeitsplatz und die Arbeitsmittel zur Verfügung stellt. Weiters ist das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit zu berücksichtigen, ebenso wie die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden. Für ein Dienstverhältnis spricht die Bindung an einen bestimmten Arbeitsort und an eine bestimmte Arbeitszeit. Kann der Auftragnehmer die Leistung erbringen, wenn er Zeit hat, ist eine bestimmte Arbeitsdauer nicht vereinbart und wird das Entgelt nach dem Erfolg bemessen, dann spricht das gegen ein Dienstverhältnis (*Kirchmayr/Denk in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG: Kommentar, § 47, Rz 44 mwN*).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21. 12. 1993, 90/14/0103, § 47 EStG 1988 E 2). Sie zeigt sich u.a. in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (VwGH 29. 7. 2010, 2007/15/0223; 28. 5. 2015, 2013/15/0162; 29. 6. 2016, 2013/15/0281). Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringt eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, was dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwiderläuft (*Neumann/Drapak/Mäder in Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter, Einkommensteuer: Kommentar, § 47, Rz 31*).

### **Anwendung im vorliegenden Fall**

Die Zusteller waren nach einem im Voraus erstellten Dienstplan anwesend und nahmen nach Eingang der Kundenbestellungen die Lieferung der Speisen und Getränke mit dem eigenen Pkw vor. Sie hatten sich an die einmal getroffene Dienstenteilung grundsätzlich zu halten, zu Beginn jeder „Schicht“ am jeweiligen Standort zu erscheinen, sich im EDV-System anzumelden und sich für Zustellungen bereit zu halten. Die im EDV-System des Bf aufscheinenden Kundenbestellungen waren in der Zeit der Anwesenheit der Zusteller durch Vornahme der Zustellfahrten in der Reihenfolge der zeitlichen Anmeldung der Zusteller im Computer abzuarbeiten. Vorgaben dieser Art sprechen für Dienstleistungen und nicht für individualisierte Werkleistungen. Wie der VwGH wiederholt ausgeführt hat, begründet etwa das „Bereitstehen auf Abruf“ eine besondere persönliche Abhängigkeit, die für bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern eher typisch ist als für selbständige Unternehmer (VwGH 28.4.2004, 2000/14/0125). Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten des Auftraggebers bringt eine Eingliederung in dessen Unternehmensorganisation zum Ausdruck, die dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwiderläuft (VwGH 28.4.2004, 2000/14/0125). Die Bindung an bestimmte Arbeitsstunden spricht für ein Dienstverhältnis, wobei eine faktische Bindung an die Arbeitszeit im Betrieb genügt (VwGH 23.9.1981, 2505/79). Die Zusteller hatten damit nicht die Möglichkeit, den vorgegebenen Ablauf der Arbeit selbst zu regeln und auch zu ändern, wie es für einen Werkvertrag oder freien Dienstvertrag typisch wäre.

Auf Grund der Angaben der einvernommenen Personen steht fest, dass der überwiegende Anteil der Zusteller neben der Tätigkeit für den Bf keiner anderen Zustell- bzw.

Beförderungstätigkeit nachgegangen sind bzw. führten für keine andere Unternehmen Zustellungen durch. Dadurch, dass die Zusteller ausschließlich Aufträge vom Bf entgegen genommen haben, mussten sich die Zusteller um eine Auftragsakquisition nicht kümmern, was eindeutig für eine persönliche wie auch wirtschaftliche Abhängigkeit und damit Weisungsgebundenheit gegenüber dem Bf spricht.

Die Zusteller befanden sich im Rahmen ihrer Tätigkeit für den Bf neben ihren Anwesenheiten in der Pizzeria oder unmittelbar vor den Filialen auf den ihnen zugewiesenen Touren. Die Tätigkeit der Zusteller erfolgte daher teilweise außerhalb des Betriebsstandortes disloziert. Das bedeutet aber nicht, dass sie sich außerhalb des Kontrollbereiches des Bf befunden hätten. Bei nicht am Betriebsstandort beschäftigten Arbeitnehmern ist es nach der Judikatur wesentlich, dass aus den Umständen, unter denen die Beschäftigung verrichtet wird, abgeleitet werden kann, dass der Beschäftigte einem seine Bestimmungsfreiheit ausschaltenden Weisungs- und Kontrollrecht des Arbeitgebers unterlegen ist (vgl. VwGH 21.5.2005, 2004/08/0066). Bei den gegenständlichen Zustellern wurde ihre Bestimmungsfreiheit dadurch ausgeschaltet, dass der Bf davon ausgehen konnte, dass sich der betreffende Zusteller auf der ihm zugeteilten Zustellung befinden würde, und andererseits auf Grund der von ihm übergebenen Belege und Barzahlungsbeträge bzw. Bankomatgerät nach der Rückkehr genau nachvollziehen konnte, welche Speisen zugestellt wurden und bei welchen eine Zustellung nicht möglich war. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass der Bf in stiller Autorität sein Weisungs- und Kontrollrecht jederzeit wahrgenommen hat.

Die Tätigkeit der Zusteller war örtlich und zeitlich gebunden, mussten sie doch vom Gastronomiebetrieb nach einem im Voraus erstellten Dienstplan Zustellungen an die Kunden vornehmen. Die Bereitstellung des EDV-Systems und der Warmhaltetaschen und -platten sprechen ebenso für eine organisatorische Eingliederung der Mitarbeiter in den Betrieb des Bf wie die Vorgabe von Arbeitszeiten durch das Bestehen eines Dienstplanes. Dadurch, dass die Zusteller verpflichtet waren, die Pizzen innerhalb einer bestimmten Zeit, oder außerhalb des 30-Minuten-Gebietes so schnell wie möglich zuzustellen, war eine Anwesenheit in den Filialen oder unmittelbar davor erforderlich. Die Anwesenheitspflicht in den \*\*\*Zy\*\*\*-Filialen, um jederzeit eine Lieferung übernehmen zu können, ist ein starkes Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Auch eine Entlohnung pro Zustellung spricht im gegebenen Zusammenhang nicht für die Selbständigkeit der Tätigkeit der Zusteller, da sie die von den Kunden eingenommenen Beträge vollständig an den Bf bzw. dessen Ansprechpersonen abzuliefern hatten und hinsichtlich ihres Lohnes für die Lieferung keinerlei Möglichkeiten hatten, diesen aufgrund eigener Kalkulationen festzusetzen. Sie hatten vielmehr den vom Bf festgesetzten Lohn pro Zustellung zu akzeptieren, unabhängig davon, welche Wegstrecke und Lieferzeit damit verbunden war.

Auch die Verpflichtungen der Zusteller, im Sinne eines einheitlichen Erscheinungsbildes die ihnen vom Bf zur Verfügung gestellt Arbeitskleidung sauber zu halten und bei ihrer Zustelltätigkeit zu tragen und bei den Fahrzeugen eine Aufschrift anzubringen stellen auf Grund der Unterwerfung unter betriebliche Ordnungsvorschriften sowie deren disziplinarer Ahndung nicht unerhebliche Merkmale der persönlichen Weisungsunterworfenheit der Zusteller gegenüber dem Bf im Sinne einer nichtselbständigen Tätigkeit dar.

Die vollständige Ablieferung der von den Kunden eingenommenen Beträge an den Bf oder seine Vertrauenspersonen spricht nicht für die Selbständigkeit der Tätigkeit der Zusteller. Dies insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass die Möglichkeit, sich nach der Rückkehr von einer Zustellung nicht gleich zurückzumelden und derart eine „Pause“ zu machen mit einem Entgeltverlust verbunden war, ohne dass die Zustelltätigkeit anderweitig einen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum zuließ.

Da bei der Tätigkeit der betroffenen Zustellfahrer wesentliche Merkmale der Weisungsgebundenheit sowie auch der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Bf klar erkennbar sind, standen sie nach § 47 Abs. 2 EStG in einem nichtselbständigen Arbeitsverhältnis zum Bf. Es kommt daher auf das Vorliegen weiterer Kriterien, wie das Unternehmerrisiko nicht mehr an. Doch auch das Vorliegen eines wesentlichen Unternehmerrisikos kann beim vorliegenden Sachverhalt aus den nachfolgenden Gründen nicht erblickt werden:

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 23.5.2000, 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 2.7.2002, 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 2.9.2009, 2005/15/0035).

Die Zusteller konnten weder individuelle Preise vereinbaren, noch an der Festlegung des Entgelts kalkulatorisch mitwirken. 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 (Kirchmayr/Denk in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG: Kommentar, § 47, Rz 60).

Bei dieser einnahmen- und ausgabenseitigen Konstellation ist ein Erfolg der Tätigkeit, der weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, Organisationsgabe, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und somit ein Unternehmerrisiko im steuerrechtlichen Sinn nicht in einem derart ausgeprägten Ausmaß zu erkennen, dass es einer eindeutigen selbständigen Tätigkeit entsprechen würde.

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. Die Zusteller waren allerdings nach übereinstimmenden Angaben für kein anderes Zustellunternehmen als den Bf tätig. Es war ihnen, wie in den Feststellungen angeführt, auch nicht möglich, einzelne Zustellungen/Aufträge abzulehnen.

Das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung ist im gegebenen Zusammenhang ebenso unerheblich wie gegebenenfalls die Abrechnung in Form der Legung von Honorarnoten, 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. Schließlich hatte die Unmöglichkeit der Zustellung oder Annahmeverweigerung durch die Kunden keine oder nur sehr geringe finanzielle Folgen für die Zusteller, sodass auch aus diesem Grund kein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko dieser Personen erkennbar ist. So gesehen verblieb bei den Tätigkeiten der Zusteller für den Bf lediglich die Zurverfügungstellung von Arbeitszeit.

Bei den von den Zustellern zu erbringenden Leistungen konnten sie keine eigene Initiative entfalten und die einzelnen Zustellungen stellen auch keine geschlossene Einheit dar, sodass deshalb von keiner Herstellung eines Werkes auszugehen ist. Ganz im Gegenteil handelt es sich dabei um einfache, nach kurzer Einschulung durchzuführende Tätigkeiten, die grundsätzlich im Rahmen einer nichtselbständigen Tätigkeit erbracht werden und dadurch kennzeichnend sind, im Rahmen der Zuverfügungstellung der Arbeitszeit verrichtet zu werden. Aus den den Zustellern aufgetragenen Arbeiten ist nicht ableitbar, dass es sich dabei um Leistungen handelt, die nur im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit ausgeübt werden können. Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt stellten die vereinbarten Leistungen einfache manipulative Tätigkeiten und somit Dienstleistungen und kein selbständiges Werk dar. Sie können daher nicht den Inhalt und die Grundlage eines Werkvertrages bilden (VwGH 27.10.1999, 98/09/0033). Der VwGH führte in seiner Entscheidung vom 14.1.2010, 2008/09/0339 unter anderem aus, dass einfache Hilfsarbeiten, die im unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf im Zusammenwirken mit anderen Arbeitern wie bei Pizzazustellern nach einem festen Dienstplan um eine einfache Tätigkeit handelt, die keine besondere Qualifikationen – mit Ausnahme einer Lenkberechtigung für den Pkw – erfordert und üblicherweise in einem Beschäftigungsverhältnis geleistet wird kein selbständiges Werk darstellen können.

Darüber hinaus ist beim gegenständlichen Sachverhalt die Befugnis der Zusteller, sich vertreten zu lassen, nicht gegeben. Wenn ein Auftragnehmer sich bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen kann und das Bestimmungsrecht darüber nicht dem Auftraggeber zusteht, sondern im Belieben des Auftragnehmers liegt, ist grundsätzlich kein Dienstverhältnis, sondern in der Regel ein Werkvertragsverhältnis gegeben (VwGH 16.2.1994, 92/13/0149). Voraussetzung hierfür ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH allerdings, dass eine generelle, d.h. nicht auf bestimmte Arbeiten oder Ereignisse wie Krankheit oder Urlaub beschränkte, Befugnis zur Vertretung vorliegt (vgl. VwGH 20.2.2008, 2007/08/0053 mwN).

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. Die Angaben der Zusteller, mit denen Niederschriften angefertigt wurden, weichen von den Darstellungen in der Beschwerde ab. 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), lag nach den Angaben der einvernommenen Zusteller gegenständlich nicht vor. Die Zusteller haben von einer derartigen Befugnis, die Leistungserbringung nach Art eines Selbständigen jederzeit und nach Gutdünken (generell) an Dritte zu delegieren, keinen Gebrauch gemacht. Sie haben die Auslieferung der Speisen und Getränke vielmehr stets persönlich durchgeführt und ist ihren Aussagen überdies zweifelsfrei zu entnehmen, dass bei Abschluss des Vertrages keinesfalls ernsthaft damit gerechnet wurde, dass von einer generellen Vertretungsbefugnis Gebrauch gemacht werden kann. Aus den Niederschriften ergibt sich nämlich einhellig, dass in der Praxis die Weitergabe von Zustellungen an Dritte nicht beliebig möglich war. Bereits dann, wenn die Zusteller durch Krankheit oder anderweitig kurzfristig ausgefallen sind, mussten sie den Bf darüber informieren. Bei Dienstverhinderung war eine Vertretung ausschließlich aus dem „Zustellerpool“ zu organisieren gewesen. Fand sich aus den anderen, für den Bf ebenfalls tätigen Zustellern keine Vertretung, wurde nicht vom ausgefallenen Zusteller, sondern vom Bf oder dessen Ansprechpersonen ein Taxiunternehmen für die Zustellungen organisiert, dessen Kosten dem ausgefallenen Zusteller (ganz oder zum Teil) weiterverrechnet wurden. In der von Zustellern angesprochenen Übernahme einer eingeteilten Schicht durch einen gleichfalls für den Bf tätigen Zusteller ist keine Delegation nach Gutdünken an Dritte zu erblicken, zumal im Hinblick auf die Rechtsprechung dies keine generelle Vertretungsberechtigung bewirkt (vgl. VwGH vom 12.10.2016, Ra 2016/08/0095 zur wechselseitigen Vertretungsmöglichkeit mehrerer vom selben Vertragspartner beschäftigter Personen). Im Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichts wird zudem überzeugend ausgeführt, dass die Zusteller unter den festgestellten Umständen, unter den sie die Zustelltätigkeiten im Betrieb des Bf zu erbringen hatten, letztlich nur ihre eigene Arbeitskraft verwerten hätten können. Es sei nicht erkennbar,

dass die Zusteller für eine planmäßige Anwerbung von (noch „kostengünstigeren“) Hilfskräften auf dem regulären Arbeitsmarkt gleiche oder gar bessere Voraussetzungen mitgebracht hätten als die sie einst selbst anwerbende Unternehmensorganisation des Bf. Besondere Gründe, aus denen diese Beurteilung nicht zutreffen würde, habe die beschwerdeführende Partei nicht aufgezeigt. In einer Delegation solcher Zustelltätigkeiten durch einen Erwerbstätigen, der über keine eigene unternehmerische Organisation verfügt, an einen anderen Hilfsarbeiter könne daher kein wirtschaftlich aussichtsreiches unternehmerisches Konzept erblickt werden, vor dessen Hintergrund die Ausübung der genannten Vertretungsbefugnis zu erwarten wäre. (vgl. Erkenntnis des BVwG, S. 16 f). Im Gegensatz zum Vorbringen des Bf kann eine generelle Vertretungsmöglichkeit daher nicht angenommen werden. Auch die Verpflichtung der Zusteller, die \*\*\*Zy\*\*\*-Kleidung bzw. die rote Arbeitskleidung zu tragen macht das vom Bf behauptete generelle Vertretungsrecht nicht möglich. Ein generelles Vertretungsrecht, wie es bei einer selbständigen Tätigkeit gehandhabt wird, kann bei dieser Vorgangsweise nicht erblickt werden.

## Ergebnis

Auf Grund des Umstandes, dass der Bf den betroffenen Personen nach den oben dargestellten Ermittlungsergebnissen jedenfalls den Arbeitsbereich, im Wesentlichen die Arbeitszeiten und auch das arbeitsbezogene Verhalten vorgegeben hat, ist die für eine selbständige Tätigkeit erforderliche Bestimmungsfreiheit infolge der umfassenden Bindung an die Weisungen und Kontrollrecht des Bf völlig ausgeschlossen.

Aus den angeführten Gründen hat die belangte Behörde zu Recht das Vorliegen von Dienstverhältnissen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG angenommen, wobei vor dem Hintergrund der dargestellten Sach- und Beweislage auch die Verwendung des eigenen Pkw und der eigenen Geldtasche, die Besorgung des Wechselgeldes und die Bezahlung eines Teiles der Arbeitskleidung, der Warmhalteplatten und -taschen im Jahr 2010 durch die Zusteller an dieser Beurteilung nichts zu ändern vermag.

Dem Vorbringen, zu den Einvernahmen hätten ein Dolmetscher beigezogen werden müssen, ist entgegen zu halten, dass sich keine stichhaltigen Hinweise dafür finden, dass die einvernommenen Personen die an sie gestellten Fragen nicht verstanden hätten. Es wurde auch nicht dargelegt, inwiefern die niederschriftlich festgehaltenen Aussagen im Hinblick auf angebliche Sprachprobleme unrichtig gewesen sein sollen. Die Auskunftspersonen haben in ihren Einvernahmen, die auch von ihnen unterschrieben wurden, detaillierte und konkrete Angaben gemacht, die in dieser Form nicht möglich bzw. protokollierbar gewesen wäre, wenn sie ernstliche Schwierigkeiten gehabt hätten, die deutsche Sprache zu verstehen bzw. sich in ihr auszudrücken. Im Übrigen wurden auch die als „Werkverträge“ bezeichneten Vereinbarungen mit den Zustellern in deutscher Sprache ohne Zuhilfenahme eines Dolmetschers verfasst. Offenbar ging der Bf selbst davon aus, dass die Zusteller in der Lage

waren, diese Vertragswerke zu verstehen. Die bloß auf Mutmaßungen gegründeten Zweifel des Bf genügen nicht, an der materiellen Richtigkeit der Protokollierung zu zweifeln.

Hinsichtlich der Beweisanträge, sämtliche Zusteller unter Beiziehung eines Dolmetschers zu befragen, wird festgehalten, dass die beschwerdeführende Partei diesbezüglich nicht dargelegt hat, inwieweit die beantragten weiteren Einvernahmen unter Beiziehung eines Dolmetschers im Rahmen einer mündlichen Verhandlung zusätzliche Klarheit zu den sachverhaltserheblichen Tatsachen erbringen könnten oder zu welchen konkreten, die bisherigen Aussagen erweiternden oder ergänzenden Themen die in den Beweisanträgen genannten Personen vorgenommen werden sollten. In welchen Punkten sich die Tätigkeit der anderen von jener der vernommenen Personen unterschieden hätte oder welche weiteren konkreten Sachverhaltsfeststellungen nach Durchführung der Vernehmungen der vom Bf angeführten Personen hätten getroffen werden können, wurde weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag oder in der mündlichen Verhandlung dargetan. Auch auf die diesbezügliche konkrete Frage der RichterIn im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 1. Juni 2026 führt der Bf nur verallgemeinernd für alle Zusteller gleichermaßen aus.

Die beantragten weiteren Erhebungen konnten daher aus den dargelegten Gründen unterbleiben, zumal es der Bf selbst unterlässt, auf die einzelnen Zusteller individuell einzugehen bzw. darzulegen, inwieweit deren Beschäftigungsverhältnis von jenen der befragten Zeugen und dem vom Bf selbst geschilderten abgewichen wäre. Im Hinblick darauf, dass der Bf selbst angibt, die von ihm mit den einzelnen Zustellern abgeschlossenen Werkverträge hätten im Wesentlichen alle den gleichen Inhalt (mit Ausnahme der Höhe der Entgelte) gehabt, erscheint es nicht nachvollziehbar, warum die „gelebten“ Beschäftigungsverhältnisse unterschiedlich gewesen sein sollten.

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 ausschließlich oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. z.B. VwGH 9.9.2004, 99/15/0250).

Im Hinblick darauf, dass der Bf selbst das Beschäftigungsverhältnis mit seinen Zustellern im Wesentlichen gleich lautend mit den Aussagen der befragten Getränke- und Speisenzusteller schildert und auch nicht behauptet, dass sich das Beschäftigungsverhältnis der übrigen Zusteller oder der Zusteller in einzelnen Filialen davon unterscheidet, ist davon auszugehen, dass sämtliche vom Bf unmittelbar Beschäftigten in gleicher Weise beschäftigt wurden.

Der Arbeitgeber haftet nach § 82 EStG dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer und kann – wenn er seiner Abfuhrverpflichtung nicht nachkommt – mit Haftungsbescheid zur Zahlung verpflichtet werden.

Die Haftung des Arbeitgebers nach § 82 EStG für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer besteht nicht mehr, wenn dem Arbeitnehmer die Einkommensteuer, die auf die entsprechenden Bezüge entfällt, vorgeschrieben worden ist und er die Steuer entrichtet hat (VwGH 25.4.2002, 2001/15/0152 mwN; vgl. auch *Fellner in Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter*, Einkommensteuer: Kommentar, § 82, Rz 11). Die Behörde muss prüfen, ob und inwieweit eine tatsächliche Steuerentrichtung durch den Arbeitnehmer der Haftungsinanspruchnahme entgegensteht bzw. diese allenfalls auch unter Ermessensgesichtspunkten im Sinne der Ausführungen im Erkenntnis 2001/15/0152 hätte unterbleiben müssen.

Nach *Fellner in Ehrke/Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter*, Einkommensteuer: Kommentar, § 82, Rz 18 erlischt bei Entrichtung der Abgabenschuld durch einen der Gesamtschuldner die Abgabenschuld und das Gesamtschuldverhältnis findet damit sein Ende (ebenso *Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG: Kommentar, § 82 Rz 14).

Jene Lohnsteuer, die für jene Zusteller und jene Zeiträume bemessen wurde, die bereits veranlagt wurden und die Steuer bezahlt wurde, waren aus diesem Grund nicht mehr zur Haftung vorzuschreiben und somit aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden:

2009:

| Name      | Zeitraum          | Betrag in<br>EUR | Lohnsteuer-<br>Bemessungsgrundlage<br>in EUR |
|-----------|-------------------|------------------|----------------------------------------------|
| ***36***  | 1.1.-31.1. 2009   | 1.575,35         | 1.350,30                                     |
|           | 1.2.-24.2. 2009   | 1.351,20         | 1.158,17                                     |
|           | 1.3.-30.3. 2009   | 1.348,10         | 1.155,51                                     |
|           | 3.12.-31.12. 2009 | 1.401,35         | 1.201,16                                     |
| ***189*** | 1.8.-31.8. 2009   | 1.619,25         | 1.387,93                                     |
|           | 1.9.-30.9. 2009   | 1.345,00         | 1.152,86                                     |
| ***41***  | 1.1.-31.1. 2009   | 1.998,00         | 1.712,57                                     |

|             |      |          |          |
|-------------|------|----------|----------|
| 1.2.-28.2.  | 2009 | 1.446,00 | 1.239,43 |
| 1.3.-31.3.  | 2009 | 2.025,00 | 1.735,71 |
| 1.4.-30.4.  | 2009 | 1.962,05 | 1.681,76 |
| 1.5.-31.5.  | 2009 | 1.608,75 | 1.378,93 |
| 2.6.-30.6.  | 2009 | 1.361,75 | 1.167,21 |
| 1.7.-31.7 . | 2009 | 1.517,75 | 1.300,93 |
| 4.8.-28.8.  | 2009 | 1.576,25 | 1.351,07 |

Vom vom Zusteller erhaltenen Betrag wurde von der belangten Behörde jeweils eine etwaig bezahlte Sozialversicherung abgezogen. Die Lohnsteuer wurde mit dem Steuersatz in Höhe von 36,5% berechnet.

Somit war der zur Haftung vorgeschriebene Betrag für das Jahr 2009 um 6.925,34 Euro zu verringern.

|                |                |
|----------------|----------------|
| 2009:          |                |
| Haftung bisher | 21.421,02 Euro |
| abzüglich      | -6.925,34 Euro |
| Haftung neu    | 14.495,68 Euro |

2010:

| Name      | Zeitraum         | Betrag in<br>EUR | Lohnsteuer-<br>Bemessungsgrundlage<br>in EUR |
|-----------|------------------|------------------|----------------------------------------------|
| ***190*** |                  |                  |                                              |
| ***66***  | 15.5.-31.5. 2010 | 1.523,00         | 1.305,43                                     |
|           | 1.6.-30.6. 2010  | 2.684,00         | 2.300,57                                     |
|           | 1.7.-31.7. 2010  | 2.694,50         | 2.309,57                                     |
|           | 1.8.-31.8. 2010  | 2.218,50         | 1.901,57                                     |
|           | 1.9.-30.9. 2010  | 2.377,00         | 2.037,43                                     |

|           |              |      |          |          |
|-----------|--------------|------|----------|----------|
|           | 1.10.-31.10. | 2010 | 2.817,50 | 2.415,00 |
|           | 1.11.-30.11. | 2010 | 3.138,00 | 2.689,71 |
|           | Dezember     | 2010 | 1.519,00 | 1.302,00 |
| ***78***  | 1.12.-31.12. | 2010 | 1.273,50 | 1.091,57 |
| ***80***  | 2.7.-28.7.   | 2010 | 1.284,50 | 1.101,00 |
| ***36***  | 4.1.-31.1.   | 2010 | 1.269,60 | 1.088,23 |
|           | 3.5.-31.5.   | 2010 | 1.185,90 | 1.016,49 |
| ***93***  | 1.7.31.7.    | 2010 | 1.510,50 | 1.294,71 |
|           | 1.8.-31.8.   | 2010 | 1.530,80 | 1.312,11 |
|           | 1.11.-30.11. | 2010 | 1.290,30 | 1.105,97 |
|           | 2.12.-30.12. | 2010 | 1.301,70 | 1.115,74 |
|           | 1.3.-31.3.   | 2010 | 1.298,60 | 1.113,09 |
|           | 1.4.-30.4.   | 2010 | 1.230,25 | 1.054,50 |
|           | 1.5.-30.5.   | 2010 | 1.611,80 | 1.381,54 |
|           | 3.6.-30.6.   | 2010 | 1.586,75 | 1.360,07 |
|           | 2.7.-31.7.   | 2010 | 1.549,45 | 1.328,10 |
|           | 1.8.-31.8.   | 2010 | 1.566,25 | 1.342,50 |
|           | 1.9.-30.9.   | 2010 | 1.389,55 | 1.191,04 |
|           | 1.10.-31.10. | 2010 | 1.644,55 | 1.409,61 |
| ***143*** | 1.2.-28.2.   | 2010 | 1.844,45 | 1.580,96 |
|           | 1.3.-31.3.   | 2010 | 2.156,00 | 1.848,00 |

|            |      |          |          |
|------------|------|----------|----------|
| 1.4.-30.4. | 2010 | 1.769,65 | 1.516,84 |
| 1.5.-31.5. | 2010 | 1.798,75 | 1.541,78 |
| 1.6.-30.6. | 2010 | 2.069,95 | 1.774,24 |
| 1.7.-31.7. | 2010 | 2.211,85 | 1.895,87 |
| 1.8.-31.8. | 2010 | 1.740,60 | 1.491,94 |
| 2.9.-30.9. | 2010 | 1.550,55 | 1.329,04 |

Vom vom Zusteller erhaltenen Betrag wurde von der belangten Behörde jeweils eine etwaig bezahlte Sozialversicherung abgezogen. Die Lohnsteuer wurde mit dem Steuersatz in Höhe von 36,5% berechnet.

Somit war der zur Haftung vorgeschriebene Betrag für das Jahr 2010 um 17.719,37 Euro zu verringern.

|                |                 |
|----------------|-----------------|
| 2010:          |                 |
| Haftung bisher | 47.346,26 Euro  |
| abzüglich      | -17.719,37 Euro |
| Haftung neu    | 29.626,89 Euro  |

Nach § 41 FLAG 1967 in den für den hier strittigen Zeitraum 2007 bis 2010 anzuwendenden Fassungen haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesland Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind unter anderem Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen. Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit a und b EStG sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art. Der Beitrag beträgt 4,5% der Beitragsgrundlage (§ 41 Abs. 5 FLAG 1967).

Ebenso wie der Dienstgeberbeitrag knüpft auch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach § 122 Abs 7 und 8 WKG an die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG an und betrug im Streitzeitraum für den Bf 0,40% (Wien) bzw. 0,43% (Salzburg für die Jahre 2007 bis 2009) bzw. 0,42% (Salzburg für das Jahr 2010) der Beitragsgrundlage.

Der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sind vom Dienstgeber monatlich an das für die Erhebung der Lohnsteuer zuständige Finanzamt zu entrichten (§ 43

FLAG 1967). Wird kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben, kann die Festsetzung dieser Abgabe mit Bescheid erfolgen (§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO).

Die Bescheide betreffend Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für den hier strittigen Zeitraum erweisen sich daher als richtig. Die diesbezügliche Beschwerde war daher abzuweisen.

Nach § 217 BAO sind Säumniszuschläge für Abgaben, die nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werden zu entrichten. Nach § 217 Abs. 8 BAO hat im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. Für die Anwendung des § 217 Abs. 8 BAO ist bedeutungslos, ob die Herabsetzung der Abgabe ex tunc oder ex nunc erfolgt (vgl Ritz/Koran, BAO, § 217 Rz 55 mwN). Nach § 217 Abs 2 BAO beträgt der erste Säumniszuschlag 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages. Es ergeben sich somit folgende neue Säumniszuschläge:

Haftungsbescheid 2009:

Bemessungsgrundlage neu: 14.495,68 Euro

Säumniszuschlag neu: 289,91 Euro

Haftungsbescheid 2010:

Bemessungsgrundlage neu: 29.626,89 Euro

Säumniszuschlag neu: 592,54 Euro

Es war somit aus diesen Gründen 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.

Nachdem die Beschwerde keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Wien, am 7. August 2026