

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R im Beisein der Schriftführerin SF über die Beschwerde der Bf., vertreten durch RA, vom 31. Mai 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes, betreffend Lohnsteuer samt Säumniszuschlag, Festsetzung des Dienstgeberbeitrags (DB) samt Säumniszuschlag und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2004 bis 2007, nach der am 31. Jänner 2018 beim Bundesfinanzgericht in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstr. 2b, durchgeführten Beschwerdeverhandlung, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die im GPLA-Bericht vom 9. März 2011 namentlich angeführten Personen für die Bf1 (Beschwerdeführerin) als Dienstnehmer tätig waren und deshalb der Lohnsteuer- bzw. DB/DZ-Pflicht in den o.a. Streitjahren unterliegen.

Im Zuge einer GPLA-Außenprüfung wurde folgender Sachverhalt erhoben:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) sei Subunternehmerin der Firma N1 und der Firma N2 und in den o.a. Streitjahren für die Verteilung von Tageszeitungen in bestimmten Gebieten verantwortlich gewesen.

Ein diesbezüglicher Vertrag mit der Firma N konnte seitens der Bf. nicht vorgelegt werden.

Für die Verteilung mietete die Firma N von der Bf. eine Auslieferungshalle in Ort1, an.

Weiters sei die Bf. an einem weiteren Stützpunkt in Ort2 mit der Verteilung von Zeitungen/ Zeitschriften beauftragt worden.

Die tatsächliche Verteilung sei an diesen beiden Stützpunkten von mehreren „Subunternehmern“ der Bf. durchgeführt worden, da die Bf. selbst über keine Angestellten verfügt habe.

Bei einer KIAB-Kontrolle (Kontrolle der illegalen Arbeitnehmerbeschäftigung) unter Mitwirkung des Stadtpolizeikommandos Wiener Neustadt in einer seit 2003 betriebenen Auslieferungshalle der Bf. in Ort1, am 11. Oktober 2006, sei festgestellt worden, dass bei lediglich 6 von 22 Subunternehmern (größtenteils „Ein-Mann“ Firmen) keine Beanstandungen zu verzeichnen waren.

10 Betriebe hätten vollstreckbare Steuerrückstände bzw. wären steuerlich nicht erfasst, 9 Betriebe seien nicht bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft angemeldet gewesen (= keine Entrichtung von SV-Beiträgen), 1 Betrieb habe sogar Notstandshilfe bezogen, weitere vier Personen seien illegal beschäftigt gewesen, 5 Betriebe hätten keine Gewerbeanmeldung (= unbefugte Gewerbeausübung) vorweisen können.

Im Zuge einer Einvernahme der „Aufsichtsperson“ in der Auslieferungshalle Herrn Z1, Pensionist und Vater der persönlich haftenden Gesellschafterin A, gab dieser nach Vorhalt der vorgefundenen Unstimmigkeiten hinsichtlich der gewerberechtlichen Vorschriften sowie sozialversicherungsrechtlichen und finanzrechtlichen Verstößen wie folgt an:

Die Subunternehmer kämen von Sonntag bis Freitag gegen 0:00 Uhr in die Halle um die Zeitungen und Zeitschriften zusammenzupacken und abzuholen.

Möchte ein neuer Subfrächter bei der Bf. beginnen, führe er das „Erstgespräch“ und schließe mit ihm für die Bf. einen „Frachtvertrag“ ab, in dem nochmals die gewerberechtlichen, sozialversicherungsrechtlichen sowie abgabenrechtlichen Pflichten festgehalten seien.

Sollten diese Nachweise nicht bei Vertragsunterzeichnung vorgelegt werden können, würden diese ihm versprechen, die Unterlagen nachzureichen, was aber in Folge nicht geschehen sei.

Die Subfrächter würden monatlich eine Rechnung an die Bf. ausstellen mit einer fixen Pauschalsumme für ein bestimmtes Verteilungsgebiet.

Die Bf. ihrerseits erhalte von der Firma N1 eine Pauschalsumme, von der sie sich eine Summe für die Kosten der Bf. abziehe; der Rest werde auf die Bankkonten der Subfrächter überwiesen.

Im Krankheitsfalle würde ein anderer Zusteller das Verteilungsgebiet übernehmen.

Die Bf. habe es sich lt. Vertrag vorbehalten, die ordnungsgemäße Verteilung zu kontrollieren.

Im Zuge der GPLA seien folgende 14 Personen aufgrund ihrer Tätigkeit für die Bf. als Dienstnehmer zu beurteilen gewesen und für die lt. Prüfbericht angeführten Zeiträumen die Lohnabgaben (LSt, DB, DZ) nachversteuert worden:

	Vorname:	Familien-name:	Versicherungs- nummer:	Streit-zeitraum:	
1	Edeltraud	S2b	S1c	1.8.-31.12.2004 1.6.-31.10.2005 1.1.-29.3.2006 1.4.-31.5.2006 14.8.-5.9.2006	Gewerbeberechtigung ab 1.10.2006 GSVG 1.8.2005 – 31.5.2006 GSVG 1.10.2006 – 31.10.2008
2	Sabine	S2b	S2c	1.1.-31.5.2005 1.6.-31.10.2005	Gewerbeberechtigung ab 18.2.1999 GSVG 1.2.1999-31.10.2004
3	Thomas	S3b	S3c	1.8.-31.8.2006	keine Gewerbeberechtigung KEINE GSVG
4	Beate	S4b	S4c	1.1.-31.12.2004 1.1.-31.3.2005 51.6.-31.12.2005 61.1.-29.3.2006 276.8.-31.12.2006 1.1.-31.5.2007	Gewerbeberechtigung ab 17.11.2003 KEINE GSVG
5	Bruno	S5-8	S5c	1.5.-31.12.2005 1.1.-31.5.2006	keine Gewerbeberechtigung GSVG 1.6.2005-31.12.2006
6	Isabell	S5-8	S6c	1.4.-31.12.2004 1.1.-30.4.2005	Gewerbeberechtigung für Hausservice ab 5.4.2002 KEINE GSVG
7	Margit	S5-8	S7c	1.1.-31.12.2004 1.1.-30.6.2005 1.7.-30.9.2006	keine Gewerbeberechtigung KEINE GSVG arbeitssuchend v. 18.1.-20.4.2005
8	Michael	S5-8	S8c	1.7.-31.12.2005 1.1.-30.11.2006	Gewerbeberechtigung ab 5.12.2006 GSVG 1.1.-31.12.2005 GSVG 1.7.2006-31.3.2009
9	Gerhard	S9b	S9c	1.11.-31.12.2004 1.2.-31.12.2005	Gewerbeberechtigung ab 4.8.2004

				1.1.-31.5.2006 1.7.-31.10.2006	GSVG 1.8.2004 – 30.4.2008 Stützpunktarbeiten und sonstige Arbeiten
10	Ingrid	S10b	S10c	1.8.-31.8.2004 1.9.-31.12.2004 1.1.-31.12.2005 1.1.-31.12.2006 1.2.-31.12.2007	Gewerbeberechtigung vom 14.9.2004 - 31.3.2008 GSVG 1.9.2004 – 31.3.2008
11	Bernd	S11b	S11c	1.10.-31.12.2006 1.1.-31.12.2007	Gewerbeberechtigung für Botendienste ab 25.10.2006 GSVG 1.10.2006-30.4.2008
12	Susanne	S12b	S12c	1.4.-31.5.2006 1.7.-31.8.2006	keine Gewerbeberechtigung GSVG ab 1.9.2000
13	Monika	S13b	S13c	1.1.-31.12.2004 1.1.-31.7.2005	keine Gewerbeberechtigung GSVG 1.5.2003 – 31.12.2004 GSVG 1.7.2007 – 30.9.2008 Stützpunktarbeiten
14	Robert	S14b	S14c	1.1.-31.3.2004 1.6.-30.6.2004	keine Gewerbeberechtigung für Güterbeförderung GSVG 1.2.2000 – 31.7.2004

Die Nachversteuerung sei somit für Zeiträume erfolgt, in denen keine Berechtigung zur Ausübung des Gewerbes der Güterbeförderung vorgelegen sei, weiters in denen teilweise auch Arbeiten am Stützpunkt der Bf. in B ausgeführt worden seien und die Dienstnehmermerkmale gegenüber den Merkmalen einer selbständigen Erwerbstätigkeit nach Ansicht der Abgabenbehörde überwogen hätten.

Für den von Herrn C genutzten dienstgebereigenen PKW (S5-8 Fahrtenbuch vorgelegt) sei der in Betracht kommende Sachbezugswert als Grundlage für die Nachversteuerung im Zuge der Prüfung herangezogen worden.

Weiters seien die monatlichen Betragsgrenzen für die Befreiung von der Entrichtung von DB und DZ durch die Beurteilung der o.a. Personen als Dienstnehmer der Bf. überschritten und die dadurch zustande gekommene Nachversteuerung vorgenommen worden.

Das Finanzamt folgte in den o.a. bekämpften Bescheiden den Feststellungen der GPLA-Außenprüfung lt. Bericht vom 9. März 2011 und lt. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 17. Februar 2011.

Gegen die o.a. Bescheide vom 9. März 2011 erhob die Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde (Berufung) und begründete diese im Wesentlichen wie folgt:

Neben den o.a. Subunternehmern seien noch weitere Subunternehmer für die Bf. als Kolporteurs tätig gewesen. Diese seien jedoch nicht beanstandet worden, obwohl der gleiche Sachverhalt vorgelegen sei; dies stelle Willkür dar und sei verfassungswidrig.

Die Begründung des Prüfers, dass die beanstandeten Subunternehmer keine korrekten Einkommensteuererklärungen bzw. falsche Angaben bei der GSVG gemacht hätten, sei aber S5-8 Indiz für ein Dienstverhältnis.

Bei der Betriebsprüfung für die Jahre 2005 bis 2009 seien alle Subunternehmer als einkommensteuerpflichtige Unternehmer eingeordnet worden.

Weder aus der Niederschrift noch aus der Bescheidebegründung ergebe sich, aus welchem Grund die erbrachten Fremdleistungen nicht als solche anerkannt worden seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Juni 2012 gab das Finanzamt der Berufung vom 31. Mai 2011 teilweise statt und begründete dies wie folgt:

Dem Vorwurf der Bf. wonach die Abgabenbehörde bei gleichem Sachverhalt unterschiedlich vorgegangen wäre, werde entgegen gehalten, dass im Rahmen der GPLA-Prüfung bei jenen Personen, die über eine einschlägige Gewerbeberechtigung (Kleintransport) verfügt hätten, nicht davon ausgegangen worden sei, dass es sich bei diesen Personen um Dienstnehmer gehandelt habe. Diese Personen hätten auch über eine „unternehmerische Struktur“ verfügt.

Die Bf. habe aber darüber hinaus auch Personen beschäftigt, die über keine Gewerbeberechtigung und über keine „unternehmerische Struktur“ verfügt hätten.

Die o.a. Personen hätten somit die Kriterien, die auf das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit schließen ließen, nicht erfüllt.

Lediglich bei Frau Sabine S2b gehe nunmehr die Abgabenbehörde davon aus, dass sie die in ihren Rechnungen im Zeitraum August 2004 bis Mai 2005 i.H.v. ca. 160.000 € nicht ohne Zuziehung anderer Arbeitskräfte habe erbringen können.

Aus diesem Grunde gehe die Abgabenbehörde davon aus, dass Frau Sabine S2b in diesem Zeitraum keine Dienstnehmerin der Bf. gewesen sei.

Nach der Lebenserfahrung handle es sich bei den erbrachten Dienstleistungen um Tätigkeiten die auf ein Dienstverhältnis hindeuten (z.B. Auslieferung von Waren auf einer „fixen Tour“). Weitere Indizien seien das vereinbarte „Kontrollrecht“ der Bf. sowie die persönliche Leistungserbringung (dritte Personen könnten nur nach Genehmigung der Bf. tätig werden). Auch das „Einpacken von Zeitungen“ habe mit der eigentlichen „Transporttätigkeit“ nur am Rande zu tun.

Da bei den o.a. Personen keine unternehmerischen Strukturen, korrekte Einkommensteuererklärungen, passende Gewerbeberechtigungen und eigene Betriebsmittel vorgelegen seien, sei zu Recht bei diesen Personen von einem Dienstverhältnis zur Bf. auszugehen gewesen.

Die Bf. stellte daraufhin am 20. September 2012 einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und hält darin ergänzend fest:

Kleintransporte und Botendienste hätten nach Ansicht der Bf. immer eine „fixe Tour“.

Es wäre verfehlt anzunehmen, dass sich die Subunternehmer den Einsatzort selbst aussuchen könnten.

Die Bf. selbst sei an die Lieferorte gebunden, die ihr die Firma N vorschreibe. Das bedeute aber nicht, dass die Bf. deswegen Dienstnehmer der Firma N sei.

In Werkverträgen werde naturgemäß der Leistungsort und die Leistungszeit vorgeschrieben.

Auch liege keine „umfassende Weisungsbefugnis“ der Bf. vor, vielmehr sei die Bf. verpflichtet die Ordnungsmäßigkeit der Leistungen der Subunternehmer zu überprüfen.

Weiters liege keine persönliche Arbeitspflicht der Subunternehmer vor; nur aus Geheimhaltungsgründen habe sich die Bf. vorbehalten, die Subunternehmer auf ihre Vertrauenswürdigkeit zu überprüfen.

Gem. § 323 Abs. 38 erster und zweiter Satz BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung legte der rechtsfreundliche Vertreter der Bf. Schriftstücke betreffend Kfz-Leasing, Rechnungen über Pönalezahlungen sowie einen Gewerbeberechtigungs-nachweis für Frau Monika S13b vor.

Im Übrigen halte die Bf. erneut fest, dass die beanstandeten Personen im Streitzeitraum weder weisungsgebunden noch organisatorisch eingegliedert gewesen seien.

Dem halte die Vertreterin der Abgabenbehörde erneut entgegen, dass die beanstandeten Personen sehr wohl weisungsgebunden und organisatorisch eingegliedert gewesen seien („straffe Zeitregelung“); auch Postzusteller seien nicht an eine konkrete Route gebunden.

Der strittige Sachverhalt wurde durch die Zeugen Sabine S2b, Monika S13b und Wolfgang Z1a wie folgt dargestellt:

a) Zeugin Sabine S2b:

Durch die Übernahme des Botendienstes ihres Vaters sei sie auch in Kontakt mit der Bf. gekommen. Auch sie habe ein rotes Leasing-Kfz von der Fa. N mit N-Schriftzug erhalten.

Die Leasingraten seien ihr von der Bf. beim Monatspauschale in Abzug gebracht worden. Sonstige Kfz-Aufwendungen habe sie selbst tragen müssen (Treibstoff, Reparaturen etc.).

Sie habe für die Bf. nicht nur Nachtfahrten sondern auch Tagfahrten übernommen, bei denen sie gelegentlich von ihrem Lebensgefährten unterstützt worden sei.

Eine Vertretung durch fremde Dritte wäre jederzeit möglich gewesen, habe es bei ihr aber im Streitzeitraum nicht gegeben.

Bei der Routengestaltung habe sie freie Hand gehabt; einzige Vorgabe sei gewesen, dass die Ware bis zur Öffnungszeit der Geschäfte hätte zugestellt sein müssen.

Die Ware (= großteils Zeitungen und Zeitschriften) sei zum Teil schon vorpaketierte gewesen, habe aber auch zusammengesucht werden müssen, was manchmal auch mehrere Stunden in Anspruch hätte nehmen können. Aus diesem Grunde sei sie auch mehrmals in die Auslieferungshalle der Bf. gefahren, da zeitweise bis zu 3,5 t Ware hätten ausgeliefert werden müssen.

Weshalb es bei ihr bezüglich des Gewerbescheines im Streitzeitraum zu Problemen gekommen sei, sei ihr nicht mehr erinnerlich.

Aus gesundheitlichen Gründen habe sie ihre Tätigkeit bei der Bf. im Jahre 2005 beenden müssen.

b) Zeugin Monika S13b:

Diese Zeugin sei hauptsächlich am Stützpunkt in Ort2, tätig gewesen, wo sie für die Sortierung der Ware für die einzelnen Zusteller verantwortlich gewesen sei; gelegentlich sei sie bei ihrer Tätigkeit von ihrem Vater unterstützt worden, wofür er von seiner Tochter eine geringfügige Entschädigung erhalten habe. Der Vater habe bereits beim „Hallen-Vorgänger“ die Hallenaufsicht über gehabt.

Sie habe aber auch regelmäßig Fahrten zu Kunden bzw. zum Stützpunkt (nachts) in Ort1a (Gewerbegebiet Ort1c) unternommen, von wo sie Ware (ausl. Tageszeitungen) nach Ort2 mitgenommen habe.

Ihre Arbeitszeit habe um ca. 16:30 Uhr mit dem Einsammeln von z.B. Fotoausarbeitungen begonnen und endete meist gegen 21:30 Uhr. Fixe Arbeitszeiten habe es – sofern erinnerlich – nicht gegeben.

Bezüglich Kfz habe sie über ein eigenes Kfz verfügt, wofür sie auch für sämtliche Aufwendungen habe aufkommen müssen.

Bei der Routengestaltung habe auch sie freie Hand von der Bf. gehabt.

Auch mit der Finanzbehörde habe es hinsichtlich ihrer Tätigkeit bei der Bf. bis dato keine Probleme gegeben; ihre erzielten Einkünfte habe sie stets unter Heranziehung ihrer steuerlichen Vertretung dem Finanzamt bekannt gegeben und versteuert.

Lt. Versicherungsdatenauszug sei die Zeugin vom 1. Jänner 2004 bis 31. Juli 2005 als Arbeiterin bei der Bf. gemeldet gewesen.

Vom 1. März 2005 bis 31. März 2005 sei sie geringfügig beschäftigte Arbeiterin und ab 1. April 2005 bis 30. Juni 2006 Arbeiterin bei der Fa. X gewesen.

Weiters habe die Zeugin ab 28. Mai 2003 über eine aufrechte Gewerbebewilligung „Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen oder Kraftfahrzeugen mit Anhängern, deren höchste zulässigen Gesamtgewichte insgesamt 3.500 kg nicht übersteigen“ verfügt (siehe Beilage zur Niederschrift vom 31. Jänner 2018).

c) Zeuge Wolfgang Z1a:

Der Zeuge habe im Streitzeitraum 2004 bis 2007 am Stützpunkt Ort1a (Gewerbegebiet Ort1c) die Hallenaufsicht über gehabt.

Die Hallen in Ort1a (Gewerbegebiet Ort1c) und Ort2 seien im Streitzeitraum von der Fa. N angemietet und die Bf. mit der Verteilungstätigkeit beauftragt worden.

Sein Tätigkeitsbereich habe auch ein Erstgespräch mit den Subunternehmern mit Überprüfung der gewerblichen Urkunden umfasst; der schriftliche Frachtvertrag (der für alle gleich gewesen sei) sei im Büro in B ausgefertigt worden. Hätten die erforderlichen Dokumente nicht vorgewiesen werden können, seien die Subunternehmer bei der Monatsabrechnung neuerlich ermahnt worden (eine diesbezügliche Kontrolle sei auch

durch den steuerlichen Vertreter der Bf. erfolgt), diese Dokumente vorzulegen – bei Nicht-Vorlage hätten die Subunternehmer schließlich von selbst ihre Tätigkeit bei der Bf. beendet.

Zutritt zur Halle habe der Zeuge, sein Sohn sowie einige Subunternehmer – die über einen Hallenschlüssel verfügten – gehabt.

Bei den Subfrächtern habe es sich oft um Personen aus dem engeren Verwandtenkreis gehandelt (z.B. Fam. S5-8), sodass der Zeuge auch keinen Ablehnungsgrund gegen diese Personen gehabt habe.

Dennoch habe die Fam. S5-8 keine gewerberechtlichen Nachweise vorlegen können (diesbezüglicher Einwand der Vertreterin der Abgabenbehörde).

Bei den Personen Gerhard S9b und Monika S13b gebe der Zeuge an, dass diese Personen sowohl Stützpunktarbeiten durchgeführt haben als auch täglich div. Fahrten für die Bf. unternommen hätten (z.B. Abholung ausländischer Tageszeitungen).

Den Subunternehmern sei es auch frei gestanden, Touren zu übernehmen und deren Abfolge frei zu bestimmen; diesbezügliche Vorgaben habe es seitens der Bf. nicht gegeben.

In den selten eingetretenen Vertretungsfällen, sei von den Subunternehmern selbst die Vertretung namhaft gemacht worden – ein Einspruch dagegen – sei de facto vom Zeugen nie erfolgt.

Bezüglich Haftung habe der Subunternehmer für Schäden an der Ware selbst aufkommen müssen bzw. bei größeren Fehlmengen habe der Subunternehmer eine polizeiliche Anzeige erstatten müssen, die dann an die Fa. N weitergeleitet worden sei.

So habe bei Verlust eines Trafikschlüssels sämtliche gleichsprerrende Schlösser auf Kosten des Subunternehmers ausgetauscht werden müssen. Zu den Pönalezahlungen siehe auch die von der Bf. vorgelegten Belege.

Zu den notwendigen Betriebsmitteln gebe der Zeuge an, dass diese von der Fa. N zur Verfügung gestellt worden seien; dies betreffe insbesondere die sog. Umreifungsmaschinen für die Zeitungspakete, Hubwägen und Elektrostapler).

Sofern S5-8 eigenes Kfz zur Verfügung gestanden sei, habe es bei der Fa. N die Möglichkeit gegeben ein Kfz zu leasen, wobei die Leasingraten vom monatlichen Pauschalbetrag in Abzug gebracht worden seien.

Kfz-Aufwendungen irgendwelcher Art seien von der Bf. für die Subunternehmer nicht getragen worden.

Über die Beschwerde wurde nach mündlicher Verhandlung erwogen:

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

Im Streitzeitraum waren lt. Frächterliste 65 Subunternehmer für die Bf. tätig, wobei 14 Subunternehmer von der GPLA als Dienstnehmer der Bf. behandelt wurden, da diese über keinen Gewerbeschein bzw. über keine „unternehmerische Struktur“ verfügt hätten.

Alle Subunternehmer hatten den gleichen Frachtvertrag mit der Bf. abgeschlossen.

Die für die Tätigkeit der Subunternehmer erforderlichen Betriebsmittel wurden von der Firma N am Stützpunkt zur Verfügung gestellt (z.B. Umreifungsmaschinen, Hubwägen etc.).

Die Subunternehmer verfügten größtenteils über eigene Kfz. Jene Subunternehmer (siehe Verzeichnis der von der Firma N Transport GmbH zur Verfügung gestellten Leasing-Kfz), die über S5-8 eigenes Kfz verfügten, erhielten ein Leasing-Kfz von der Firma N (siehe dazu die vorgelegte Kfz-Leasing-Korrespondenz und Abrechnungen).

Sämtliche Kfz-Aufwendungen wurden von den Subunternehmern getragen.

Die Subunternehmer konnten sich jederzeit vertreten lassen und hatten im Schadensfall dafür die Haftung zu übernehmen.

Ihren Tätigkeitsbereich und somit ihre Einkunftshöhe konnten sie durch „Sonderfahrten“ für die Bf. selbständig erweitern. Dadurch hatten sie sowohl maßgeblichen Einfluss auf ihre Einnahmen als auch auf ihre Ausgaben.

Der Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Bei diesen Einkünften ist es nach § 25 Abs. 2 EStG 1988 unmaßgeblich, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob sie dem Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen.

Gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der

Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Nach § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten.

Gem. § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Nach § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Gem. § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG 1967) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Nach § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im § 41 Abs. 1 FLAG 1967 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage).

Arbeitslöhne sind u.a. Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 43 Abs. 2 FLAG 1967 finden die Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) sinngemäß auf den Dienstgeberbeitrag Anwendung.

Bei Abgrenzungsfragen zwischen selbständiger (= Ansicht der Bf.) und nicht-selbständiger Tätigkeit (= Ansicht der Abgabenbehörde) ist das Gesamtbild der Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit **überwiegen**.

Pflichten der Subunternehmer:

Wie den vorgelegten Frachtverträgen und den o.a. Zeugenaussagen zu entnehmen ist, mussten die Subunternehmer lediglich sicherstellen, dass die übernommene Ware bis zur Öffnungszeit der Geschäfte zugestellt wird. Bei größeren Touren lag es im Verantwortungsbereich der Subunternehmer bereits rechtzeitig mit den Vorbereitungen zur Auslieferung zu beginnen (siehe dazu auch die Zeugenaussage von Frau Sabine

S2b). Zu diesem (Vorbereitungs-) Zweck hat die Bf. auch einzelnen Subunternehmern den Hallenschlüssel überlassen (siehe Zeugenaussage von Herrn Wolfgang Z1a).

Bei der Routengestaltung, d.h. welches Geschäft zuerst und welches Geschäft erst danach beliefert wird, hatten die Subunternehmer freie Hand; Vorgaben der Bf. hat es diesbezüglich nicht gegeben (siehe dazu die Zeugenaussage von Herrn Wolfgang Z1a). Gegenteiliges (= eine zeitliche und örtliche Gebundenheit der beanstandeten Personen) wurde seitens der Abgabenbehörde nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht.

Dass die Subunternehmer bestimmte Vorgaben der Bf. befolgen mussten (z.B. Zeitrahmen für die Erbringung der Leistung und den Ort der Leistung), steht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes der Annahme einer selbständigen Tätigkeit keinesfalls entgegen, da bei Frachtverträgen häufig zeitliche und örtliche Vorgaben für die Erbringung der Leistungen vereinbart werden.

Es lag in der Entscheidung der einzelnen Subunternehmer, die möglichst zeitsparendste Routenabfolge festzulegen.

Die o.a. beanstandeten 14 Subunternehmer waren auch nicht verpflichtet, eine spezielle Arbeitskleidung der Bf. zu tragen, auch mussten diese Personen die Zeitungen auch nicht in einer bestimmten Art und Weise präsentieren und eine festgelegte Mindestzeit am Stützpunkt anwesend sein (Gegenteiliges wurde seitens der Abgabenbehörde weder behauptet noch glaubhaft gemacht), was somit ebenso gegen die Annahme einer Dienstnehmer-Tätigkeit spricht.

Betriebsmittel:

Wie insbesondere der Zeugenaussage von Herrn Wolfgang Z1a zu entnehmen ist, stand allen Subunternehmern an den Stützpunkten von der Firma N zur Verfügung gestellte Betriebsmittel, wie Umreifungsmaschinen für die Zeitungspakete, Hubwägen und ein Elektrostapler, zur Verfügung.

Das wesentliche Betriebsmittel bei der Tätigkeit der Subunternehmer, nämlich das Kfz, stellten die Subunternehmer entweder selbst zur Verfügung oder sie hatten die Möglichkeit über die Firma N ein Leasing-Kfz zu beziehen (siehe dazu auch die diesbezügliche vorgelegte Leasing-Korrespondenz).

Aber auch im Falle des Erhaltes eines Leasing-Kfz, trugen die Subunternehmer sämtliche damit verbundenen Aufwendungen (Leasingraten etc.).

Somit stand es den o.a. beanstandeten Personen aber auch den nicht-beanstandeten Subunternehmern frei, ein für die Zusteller-Tätigkeiten erforderliches Transportmittel selbst zu wählen und zu finanzieren. Dass die Fa. N auch die Möglichkeit eines Leasing-Kfz angeboten hat, spricht nicht gegen die Selbständigkeit dieser o.a. beanstandeten Personen.

Dass es bei den beanstandeten o.a. Personen an einer „unternehmerischen Struktur“ gemangelt hat, wie dies die Abgabenbehörde behauptet (siehe BVE vom 18. Juni 2012), kann nicht nachvollzogen werden, da die Bf. die wesentlichen Betriebsmittel (= Kfz) nicht selbst zur Verfügung gestellt hat, sondern diese Kfz entweder von den Subunternehmern selbst besessen wurden oder von der Firma N als Leasing-Kfz den Subunternehmern zur Verfügung gestellt wurden (wobei der Zulassungsbesitzer nicht die Bf. sondern der Subunternehmer war).

Die diesbezüglichen Ausführungen der Abgabenbehörde, dass bei den o.a. beanstandeten Subunternehmer keine „unternehmerische Struktur“ im Streitzeitraum vorhanden war, geht ins Leere, da dies aus den o.a. Gründen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprach (siehe dazu auch die Aussagen in der mündlichen Verhandlung am 31. Jänner 2018).

Vertretung der Subunternehmer:

Im Krankheits- bzw. Verhinderungsfall, der lt. o.a. Zeugenaussagen selten bis gar nicht eingetreten ist, hat der Subunternehmer selbst für die Vertretung gesorgt (meist aus dem engeren Verwandten-/Bekanntenkreis).

Auch führt die Abgabenbehörde im gesamten Verwaltungsverfahren keinen einzigen konkreten Fall einer o.a. beanstandeten Person an, die sich nicht jederzeit vertreten hat lassen können.

Ebenso gab es im gegenständlichen Fall keine zwingende Vertretung nur durch einen eigenen „Pool der Bf.“ und wurde auch nicht von der Abgabenbehörde nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht.

Zum Unterscheidungskriterium „Vertretung“ kommt das Bundesfinanzgericht daher zum Schluss, dass die o.a. beanstandeten Personen aufgrund ihrer Vereinbarungen mit der Bf. sich im Vertretungsfall selbst um eine Vertretung zu kümmern hatten (siehe dazu auch die übereinstimmenden Aussagen der o.a. Zeugeneinvernahmen).

Eine Entlohnung durch die Bf. des „ausgefallenen“ Subunternehmers fand z.B. im Krankheitszeitraum nicht statt; derartiges wurde auch im gesamten Verwaltungsverfahren weder behauptet noch nachgewiesen.

Unternehmerrisiko:

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten.

Wie den vorgelegten Unterlagen sowie den o.a. Zeugenaussagen zu entnehmen ist, konnten die Subunternehmer

a) ihre Einnahmen maßgeblich beeinflussen, indem sie nicht nur eine sondern mehrere Touren bzw. „Sonderfahrten“ (siehe monatliche Rechnungsbelege) übernommen haben und

b) die mit ihrer Tätigkeit verbundenen Ausgaben selbst tragen mussten (z.B. Kfz-Kosten, Reparaturen, Versicherung etc.).

Auch die Vergütung der erbrachten Leistungen richtete sich im gegenständlichen Fall nach einer leistungsbezogenen Bezahlung, d.h., dass es der Subunternehmer durch die (freiwillige) Übernahme bzw. Nicht-Übernahme von einzelnen Touren und Sonderfahrten selbst in der Hand hatte, seine Einkunftshöhe zu gestalten (dies wurde auch bei der Zeugeneinvernahme von Herrn Wolfgang Z1a bestätigt).

Eine für ein Dienstverhältnis sprechende monatlich gleichbleibende Entlohnung (= einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen) bei den o.a. beanstandeten 14 Personen ist für das Bundesfinanzgericht weder aus den vorgelegten Rechnungsbelegen noch aus den übrigen Schriftsätzen der Abgabenbehörde erkennbar.

Haftungsrisiko:

Wie den vorgelegten Schriftsätzen (auch wenn diese nicht aus dem Streitzeitraum stammen), den Frachtverträgen (vgl. Pkt. 5) sowie den o.a. Zeugenaussagen zu entnehmen ist, mussten die Subunternehmer für Pönalen/Schäden selbst aufkommen. Die Bf. trug hinsichtlich von Subunternehmern verursachten Schäden keinerlei Haftungs- und Gewährleistungsrisiko.

Gegenteiliges, d.h., dass die Subunternehmer S5-8 Haftungsrisiko trugen, sondern die Bf., wurde von der Abgabenbehörde weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht.

Die o.a. beanstandeten Subunternehmer trugen somit im Streitzeitraum die volle Haftung für Schäden, welche durch mangelhafte Leistungserbringung bzw. Nichtleistung entstanden sind (vgl. hierzu auch die Ausführungen im Zuge der Zeugeneinvernahme von Herrn Wolfgang Z1a vom 31. Jänner 2018).

Zusammengefasst hält das Bundesfinanzgericht für den gegenständlichen Fall fest, dass die o.a. Kriterien im überwiegenden Maß für eine selbständige Tätigkeit der o.a. beanstandeten 14 Subunternehmer sprechen.

Insbesondere ist vom Vorliegen eines Unternehmerwagnisses der Subunternehmer auszugehen, da es der Subunternehmer selbst in der Hand hatte durch Übernahme

von sog. „Sonderfahrten“ seine Einnahmen wesentlich zu beeinflussen (siehe dazu Subunternehmerin Sabine S2b, die – entgegen der von der Abgabenbehörde nicht nachgeprüften Annahme, dass sie die Leistungen nicht selbst erbracht hat – in ihrer Zeugenaussage glaubhaft machen konnte, dass die übernommenen und fakturierten Leistungen sehr wohl von ihr und nicht von fremden Dritten durchgeführt worden sind.

Auch auf der Ausgabenseite mussten die Subunternehmer ins Gewicht fallende Ausgaben selbst tragen (z.B. sämtliche Kfz-Kosten).

Weiters konnte die Bf. im Zuge der mündlichen Verhandlung glaubhaft machen, dass sich die Subunternehmer jederzeit hätten vertreten lassen können, eine tatsächliche Vertretung allerdings äußerst selten vorkam.

Damit sprechen wesentliche Kriterien für die Selbständigkeit und gegen eine Dienstnehmereigenschaft der o.a. beanstandeten Subunternehmer; eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus bzw. eine ins Gewicht fallende Weisungsbefugnis der Bf. lag unter den o.a. Voraussetzungen im gegenständlichen Fall nicht vor.

Ergänzend wird festgehalten, dass es für das Bundesfinanzgericht insbesondere aus den Prüfungsunterlagen nicht erkennbar ist, wieso bei gleicher Leistungserbringung (= Durchführung von Touren und Sonderfahrten) einige der 65 bei der im Streitzeitraum bei der Bf. tätigen Subunternehmer „plötzlich“ Dienstnehmer der Bf. sein sollen.

Keinen maßgeblichen Unterschied sieht das Bundesfinanzgericht auch bei jenen Subunternehmern, die sog. „Stützpunktarbeiten“ durchführten, da diese Personen lt. monatlicher Abrechnung ebenso wie die übrigen Subunternehmer neben ihrer Tätigkeit am Stützpunkt bzw. neben ihren Reparaturtätigkeiten auch tägliche nicht unwesentliche „Sonderfahrten“ unternommen haben (siehe dazu die Zeugenaussagen von Monika S13b und Wolfgang Z1a sowie die Auflistungen in den monatlichen Abrechnungen dieser Subunternehmer). Ein gravierender Tätigkeitsunterschied zu den übrigen Touren-Fahrern, kann daher nicht erblickt werden und wurde auch seitens der Abgabenbehörde nicht konkret behauptet bzw. glaubhaft gemacht.

Gegenteiliges wurde somit im gesamten Verwaltungsverfahren von der Abgabenbehörde (abgesehen vom Argument des fehlenden Gewerbescheines, das sich im Übrigen im Zuge der mündlichen Verhandlung in Bezug auf die Subunternehmerin Monika S13b als falsch erwies, da sie lt. Gewerberegisterauszug – entgegen der Behauptung des Prüfers - sehr wohl im Streitzeitraum über eine aufrechte Gewerbeberechtigung verfügte) weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht.

Im Übrigen gehen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die Ausführungen der Abgabenbehörde, wonach die o.a. beanstandeten Subunternehmer im Streitzeitraum über keine Gewerbeberechtigung zur Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen verfügten, ins Leere, da das Fehlen bzw. Vorliegen einer Gewerbeberechtigung keinen für die steuerliche Beurteilung maßgeblichen Umstand darstellt.

Da somit die o.a. Kriterien insbesondere das Fehlen einer Weisungsgebundenheit, das Bestehen eines Unternehmerrisikos sowie die jederzeitige Vertretungsmöglichkeit im gegenständlichen Fall im überwiegenden Maße für eine selbständige Tätigkeit der Subunternehmer spricht, war spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit der Revision:

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG wird eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zugelassen, da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, nicht abhängt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Unterscheidung einer selbständigen Tätigkeit zu einem Dienstverhältnis ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung (vgl. VwGH vom 22.3.2010, 2009/15/0200; UFS vom 11.1.2008, RV/2190-W/07). Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Februar 2018