



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Erwin Cszar und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Josef Gutl, Dr. Raimund Brandl, Arbeiterkammer Burgenland, und Kommerzialrat Dkfm. August Tree, Wirtschaftskammer Wien, im Beisein der Schriftführerin Gerlinde Maurer über die Berufung des AA, Adresse, vom 22. September 2009 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 24. August 2009 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006, 2007 und 2008 nach der am 12. Oktober 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Abgabenbescheide wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen die Haftungsbescheide wird teilweise stattgegeben.

Die Sprüche der Haftungsbescheide werden wie folgt abgeändert:

Gemäß § 82 Einkommensteuergesetz 1988 wird der Bw. als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in folgender Höhe in Anspruch genommen:

### Festsetzung:

Zeitraum	Lohnsteuer in €
<b>2006</b>	4.400,05
<b>2007</b>	7.529,32

<b>2008</b>	10.125,12
-------------	-----------

Die Höhe der Abgaben ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Mit den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 24. August 2009 wurde der Berufungswerber (Bw.) für die Jahre 2006 bis 2008 als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer in Anspruch genommen und diesem der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben. Als Bescheidbegründung wurde auf den Bericht vom 24. August 2009 (welcher wiederum einen Verweis auf die Niederschrift enthält) verwiesen. In der Niederschrift wurde im Wesentlichen festgehalten, der Bw. führe als Subfrächter der BB GmbH die Paketzustellung für die CC GmbH durch. Der Bw. unterhalte einen eigenen Fuhrpark, den er an die jeweiligen (für ihn tätigen) selbständigen Paketzusteller vermiete. Aufgrund der getroffenen Vereinbarungen habe die Verpflichtung bestanden, auf den Fahrzeugen das Logo der CC GmbH anzubringen. Darüber hinaus sei auf den von den Zustellern angemieteten Fahrzeugen die Aufschrift des Berufungswerbers angebracht gewesen. Die Paketzusteller seien auch im Namen des Bw. aufgetreten. Die Paketzusteller hätten sich ihre Kunden nicht aussuchen können und das Annehmen von Fremdaufträgen sei unzulässig gewesen. Die Paketzusteller würden auch kein wirtschaftliches Risiko tragen, die Höhe des Entgelts pro Paket sei nicht individuell vereinbar gewesen. Bei den für den Bw. tätigen (so genannten) selbständigen Paketzustellern handle es sich daher um Dienstnehmer.

Gegen diese Bescheide richtete sich die Berufung vom 22. September 2009. Der Bw., vertreten durch die Treuhand-Union Neusiedl am See Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., brachte vor, beim Bw. sei eine Lohnsteuerprüfung durchgeführt worden. Dabei sei die Unternehmereigenschaft der vom Bw. beauftragten Subfrächter aberkannt worden. Diese seien alle als Dienstnehmer des Bw. eingestuft worden. Wie bereits im Rahmen der durchgeführten Schlussbesprechung ausführlich diskutiert, werde die Ansicht vertreten, bei den Subfrächtern handle es sich um selbständige Unternehmer. In diesem Zusammenhang verwies der Bw. auf die Beantwortung der Fragenliste. Abschließend ersuchte der Bw. *„nochmals um Anerkennung der Subfrächter als selbständige Unternehmer“* und *„die aufgrund der GPLA vorgeschriebenen Beiträge wieder zu stornieren.“* Für den Fall der Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat beantragte der Bw. die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

In der am 12. Oktober 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung gab der Bw. an, er habe die von der CC GmbH erhaltenen Vorgaben an die Zusteller weitergegeben und für die Abrechnung mit den Zustellern seien die von diesen verfassten Monats- und Wochenberichte maßgeblich gewesen. Ein durchschnittlicher Arbeitstag habe um 5:00 Uhr begonnen und bis zirka 17:00 Uhr gedauert.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Aufgrund des Verwaltungsverfahrens und der darin durchgeführten Ermittlungen steht folgender Sachverhalt fest:

Der Bw. war in den verfahrensgegenständlichen Jahren als Subfrächter der BB GmbH für die Paketzustellung der CC GmbH tätig. Für den Bw. wiederum waren die im Bericht über das Ergebnis der Lohnsteuerprüfung genannten Paketzusteller tätig. Zwischen den verschiedenen Vertragsparteien bestanden keine schriftlichen Verträge über die Vertragsgestaltung, -inhalt und -dauer. Aufgrund der mündlich getroffenen Vereinbarungen war der Bw. verpflichtet, die Fahrzeuge, mit denen die Zustellung und Abholung der Pakete erfolgte, mit dem Logo der CC GmbH zu versehen. Der Bw. verfügte über einen eigenen Fuhrpark; diese Fahrzeuge, wurden von den Paketzustellern verwendet. Dabei wurden die Fahrzeuge nicht an die Zusteller vermietet. Der Bf. verfügte im verfahrensgegenständlichen Zeitraum nur über eine Gewerbeberechtigung für die Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen bis 3.500 kg, jedoch über keine für die Vermietung von Kraftfahrzeugen ohne die Beistellung eines Lenkers.

Auf diesen Fahrzeugen war neben dem Logo der CC GmbH die Aufschrift des Bw. angebracht. Die Paketzusteller konnten sich ihre Kunden nicht aussuchen und durften keine Fremdaufträge annehmen, da sie im Namen und auf Rechnung des Bw. aufzutreten hatten. Ein durchschnittlicher Arbeitstag begann regelmäßig um zirka 5:00 Uhr im Lager der CC GmbH in DD. Die Zusteller übernahmen dort die zuzustellenden Pakete bzw. übergaben die abzuholenden an die CC GmbH. Die Zusteller konnten lediglich über die Reihenfolge der Zustellung oder Abholung der übernommenen Pakete selbst entscheiden. Die Paketzusteller waren dabei aber verpflichtet, die Pakete bis spätestens 17:00 Uhr des jeweiligen Tages den Kunden zuzustellen bzw. im Abholungsfall bis 19:00 Uhr bei der CC GmbH abzuliefern. Den Zustellern wurde ein EDV-Gerät zur Verfügung gestellt; über dieses erhielten die Paketzusteller nicht nur die Angaben über die Pakete, die zuzustellen oder abzuholen waren, sondern über dieses erfolgte auch die Kontrolle durch die CC GmbH, ob alle Pakete zeitgerecht zugestellt oder abgeholt worden sind. Die Entlohnung erfolgte pro ordnungsgemäß zugestelltem oder abgeholtem Paket, die Zusteller konnten das Entgelt pro Paket nicht

individuell vereinbaren, dieses wurde vom Bw. vorgegeben. Die von den Zustellern zu erstellenden Tages-/Wochenberichte waren die Basis für die Abrechnung mit dem Bw.

Gemäß dem im Abgabungsverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des VwGH, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 28.10.2010, 2006/15/0301). Unter Berücksichtigung der Prüfungsfeststellungen, der Ermittlungen im gegenständlichen Fall, der getroffenen Feststellungen des Unabhängigen Finanzsenates in zwei weiteren Berufungsverfahren (RV/0151-W/10 und RV/0706-W/10), in denen über Berufungen von zwei Zustellern zu entscheiden und dabei die Frage zu klären war, ob betreffend die für den Bw. ausgeübten Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder solche aus nichtselbständiger Tätigkeit vorliegen, und der Feststellungen des Landeshauptmannes von Burgenland im Einspruchsverfahren gegen die Bescheide der Burgenländischen Gebietskrankenkasse steht für den Unabhängigen Finanzsenat der vorstehende Sachverhalt fest.

Die Angaben des Bw., die Fahrzeuge seien an die Zusteller vermietet worden, vermochten aus folgenden Gründen nicht zu überzeugen. Gemäß § 6 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die gewerbsmäßige Beförderung von Gütern mit Kraftfahrzeugen (Güterbeförderungsgesetz 1995 - GütbefG) ist, wenn Mietfahrzeuge zur gewerbsmäßigen Beförderung von Gütern verwendet werden, im Kraftfahrzeug der Vertrag über die Vermietung des Fahrzeuges, aus dem der Name des Vermieters, der Name des Mieters, das Datum und die Laufzeit des Vertrages sowie das Kennzeichen des Fahrzeuges hervorgehen, mitzuführen und den Aufsichtsorganen auf Verlangen auszuhändigen. Der Bw. konnte keine Verträge über die Vermietung der Fahrzeuge vorlegen. Vielmehr gab er an, es seien mündliche Vereinbarungen getroffen worden. Der Abschluss mündlicher Vereinbarungen widerspricht nicht nur den gesetzlichen Vorschriften, sondern ist im Zusammenhang mit der Vermietung von Kraftfahrzeugen nach allgemeiner Lebenserfahrung auszuschließen. Ebenso wenig verfügte der Bw. in den verfahrensgegenständlichen Jahren über eine Gewerbeberechtigung für die „Vermietung von Fahrzeugen ohne Beistellung eines Lenkers“. Auch die Abfragen aus dem Kraftfahrzeug-Zentralregister des Bundesministeriums für Inneres enthalten keinen Hinweis auf eine Verwendung für die gewerbsmäßige Vermietung ohne Beistellung eines Lenkers. Stütze findet die Ansicht, wonach keine Vermietungen von Fahrzeugen vorlagen, auch in der (bereits genannten) Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 1. September 2010, Zahl: RV/0706-W/10. In dieser Entscheidung wurde auch festgestellt, die (vorgegebene)

Anmietung der Fahrzeuge durch den Zusteller habe nur der Umgehung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes gedient.

Gemäß § 25 Abs. 1 Ziffer 1 lit. a) EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer).

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Ziffer 2 EStG 1988 (§ 41 Abs. 2 FLAG).

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Ziffer 1 lit. a) und b) EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Ziffer 2 EStG 1988.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1988; als Bemessungsgrundlage gilt die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Die Definition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist eine eigenständige des Steuerrechts, weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Die Absicht des historischen Gesetzgebers ging dahin, ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, einen Zustand zu umschreiben (*Fellner in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III C §47 Tz 4.3). Für die Beurteilung der Frage, ob ein Dienstverhältnis besteht, kommt es nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung (Dienstvertrag, freier Dienstvertrag, Werkvertrag, etc.) an. Es genügt, wenn die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem „Tatbild“ des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht (VwGH 23.3.1983, 82/13/0063).

Ein Dienstverhältnis liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die

Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbstständigen und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien, wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos, Bedacht zu nehmen (VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis ist daher stets das Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH 1.12.1992, 88/14/0115).

Das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht fordert einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit. 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 28.5.2009, 2007/15/0163). Die Zusteller waren ausschließlich für den Bw. tätig und mussten in ihrem Gebiet die von der CC GmbH übernommenen Pakete zustellen bzw. Pakete von Kunden abholen und bei der CC GmbH abliefern. Sie konnten nur entscheiden, in welcher Reihenfolge sie die Zustellungen oder Abholungen in ihrem Gebiet vornahmen, wobei sie an die vorgegebenen Zeiten gebunden waren. Schon dadurch, dass die Zusteller die Zeiten der Beladung und der Lieferungen im Interesse der Kunden des Geschäftspartners des Bw. einzuhalten hatten, war eine bestimmte Arbeitszeit vorgegeben. Angesichts der Zeitvorgaben kann die Einteilung der Routen durch den jeweiligen Zusteller von einem Gestaltungsspielraum eines Zustellers in Bezug auf seine Arbeitszeit keine Rede mehr sein (VwGH 4.6.2008, 2007/08/0252). Anordnungen vom Bw. zu erhalten spricht auch für die Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung.

Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen auch, dass den Zustellern die Fahrzeuge und die erforderlichen EDV-Geräte zur Verfügung gestellt wurden, und dass die Zusteller keine Fremdaufträge annehmen durften und im Namen und auf Rechnung des Bw. auftraten. Die Zusteller traten im Namen des Bw. auf und das Entgelt für die Zustellung oder Abholung der Pakete, welches auf der Basis der zu erstellenden Wochenberichte errechnet worden war, war vorgegeben. Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers wird nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes durch jede nach außen als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt (VwGH 23.9.2010, 2010/15/0121). Die Zusteller waren längere Zeit für den Bw. tätig und übten ihre Tätigkeit im Interesse des Bw. aus; einige davon sogar während der gesamten, von den angefochtenen Bescheiden erfassten

Jahre. Die Zusteller waren somit in den betrieblichen Organismus des Bw. eingegliedert (vgl. VwGH 28.6.2006, 2002/13/0175).

Das für eine selbstständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163). Die Zusteller konnten – wie bereits ausgeführt - keine individuellen Preise vereinbaren, noch an der Festlegung des Entgelts in irgendeiner Weise kalkulatorisch mitwirken. Alleine die Möglichkeit, durch die Übernahme eines größeren Einsatzgebietes die Höhe der Einnahmen zu beeinflussen, bedingt noch kein Unternehmerwagnis, wenn der jeweilige Zusteller nicht auch die mit der Leistungserbringung verbunden Kosten tragen muss. Nicht jede ausschließlich am Erfolg orientierte Entlohnung begründet ein Unternehmerwagnis (*Doralt*, EStG<sup>6</sup> §47 Rz 60).

Gegen ein Dienstverhältnis spricht auch nicht die Möglichkeit der Zusteller, sich die Route nach Zweckmäßigkeitsüberlegungen einteilen zu können. Dies allein ist kein Zeichen einer unternehmerischen Entscheidung, sondern Ausfluss dessen, dass typischerweise von einem Arbeitgeber nicht jeder einzelne Handgriff oder Arbeitsschritt vorgegeben wird. Das Vorliegen von Dienstverhältnissen ist auch dann nicht auszuschließen, wenn alle Zusteller Gewerbeberechtigungen besessen haben (*Peth/Wanke/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 23 Rz 7).

Unter Berücksichtigung der zu prüfenden Kriterien steht fest, dass die ausgeübte Tätigkeit der Zusteller in ihrer äußeren Erscheinungsform dem „Tatbild“ des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht. Die Zusteller waren nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vertragsverhältnisse im abgabenrechtlichen Sinn Arbeitnehmer des Bw. Stütze findet diese Rechtsansicht auch in den genannten Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates. Mit diesen wurde festgestellt, dass die von diesen Entscheidungen betroffenen Zusteller im Rahmen ihrer Tätigkeit nichtselbständig für den Bw. tätig waren.

Mit den angefochtenen Haftungsbescheiden wurde auch Lohnsteuer für die von den Zustellern EE, FF, GG, HH, II, JJ, KK, LL, MM, NN (2008), OO, PP und QQ vereinnahmten Beträge vorgeschrieben. Wenn auch der Haftungsinanspruchnahme gemäß § 82 EStG 1988 im Hinblick auf die eingeschränkten Inanspruchmöglichkeiten des Arbeitnehmers nach § 83 Abs. 2 EStG 1988 besondere Bedeutung zukommt, so entspricht es der herrschenden Ansicht, dass eine Haftung des Arbeitgebers nach § 82 EStG 1988 jedenfalls dann nicht mehr besteht, wenn dem Arbeitnehmer die Einkommensteuer, die auf die entsprechenden Einkünfte entfällt, vorgeschrieben wurde und er diese Steuer entrichtet hat (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0057). Bei den Festsetzungen der Einkommensteuer fanden bei den vorstehend genannten Zustellern

die von den angefochtenen Haftungsbescheiden erfassten Einkünfte Berücksichtigung. Für den Unabhängigen Finanzsenat bestand kein Grund, für die von den vorstehend genannten Zustellern erzielten Einkünfte den Bw. als Arbeitgeber (weiterhin) in Anspruch zu nehmen.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 12. Oktober 2011