

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Z in der Beschwerdesache XY GesnbR, Adresse1, vertreten durch Treuhand-Union Neusiedl am See Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 7100 Neusiedl/See, Kalvarienbergstr. 17, gegen die Haftungs- und Festsetzungsbeschescheide des FA Bruck Eisenstadt Oberwart vom 24.08.2009, betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2007 bis 2008 in der mündlichen Verhandlung am 27. Juni 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 24. August 2009 wurde der Berufungswerberin, nunmehr Beschwerdeführerin, für die Jahre 2007 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, die Beschwerdeführerin führe als Subfrächter der A GmbH die Paketzustellung für die B GmbH durch. Die Beschwerdeführerin unterhalte einen eigenen Fuhrpark, den sie an die jeweiligen (für sie tätigen) selbständigen Paketzusteller vermiete. Aufgrund der getroffenen Vereinbarungen habe die Verpflichtung bestanden, auf den Fahrzeugen das Logo der B GmbH anzubringen. Darüber hinaus sei auf den von den Zustellern angemieteten Fahrzeugen

die Aufschrift der Beschwerdeführerin angebracht gewesen. Die Paketzusteller seien auch im Namen der Beschwerdeführerin 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 die Beschwerdeführerin tätigen (so genannten) selbständigen Paketzustellern handle es sich daher um Dienstnehmer.

Weiters beschäftigt die Firma XY GesnbR im Jahr 2007 zwei Arbeitnehmer, deren Tätigkeit sich mit jenen der "selbständigen Paketzusteller" deckt, außer dass jene Arbeitnehmer auch für die Abwicklung der Behördenwege zuständig sind sowie für den Transport von sperrigen Paketen. Eine Unterscheidung bezüglich der "selbständigen Paketzusteller" zu den Arbeitnehmern konnte mangels Verträge und nachweislicher Vertragsinhalte nicht genannt werden.

Gegen diese Bescheide richtete sich die Berufung vom 22. September 2009. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch die Treuhand-Union Neusiedl am See Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., brachte vor, bei der Beschwerdeführerin sei eine Lohnsteuerprüfung durchgeführt worden. Dabei sei die Unternehmereigenschaft der von der XY GesnbR beauftragten Subfrächter aberkannt worden. Diese seien alle als Dienstnehmer der XY GesnbR eingestuft worden. Wie bereits im Rahmen der durchgeföhrten Schlussbesprechung ausführlich diskutiert, werde die Ansicht vertreten, bei den Subfrächtern handle es sich um selbständige Unternehmer. In diesem Zusammenhang verwies der Vertreter der Beschwerdeführerin auf die Beantwortung der Fragenliste.

Abschließend wurde nochmals um Anerkennung der Subfrächter als selbständige Unternehmer ersucht.

Für den Fall der Vorlage der Beschwerde wurde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In der am 27. Juni 2014 durchgeföhrten mündlichen Verhandlung wurden die Argumente der Beschwerdeführerin - die auch bereits in der Beschwerde angeführt worden sind - nochmals dargebracht und besprochen.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Aufgrund des Verwaltungsverfahrens und der darin durchgeföhrten Ermittlungen steht folgender Sachverhalt fest: Die Beschwerdeführerin war in den verfahrensgegenständlichen Jahren als Subfrächter der A GmbH für die Paketzustellung der B GmbH tätig. Für die XY GesnbR wiederum waren die im Bericht über das Ergebnis der Lohnsteuerprüfung genannten Paketzusteller tätig. Zwischen den verschiedenen Vertragsparteien bestanden keine schriftlichen Verträge über Vertragsgestaltung, -inhalt und -dauer. Aufgrund der mündlich getroffenen Vereinbarungen war die Beschwerdeführerin verpflichtet, die Fahrzeuge, mit denen die Zustellung und Abholung

der Pakete erfolgte, mit dem Logo der B GmbH zu versehen. Die XY GesnbR hat einen eigenen Fuhrpark; diese Fahrzeuge, wurden von den Paketzustellern verwendet. Die Beschwerdeführerin verfügte im verfahrensgegenständlichen Zeitraum jedoch über keine Gewerbeberechtigung für die Vermietung von Kraftfahrzeugen ohne die Beistellung eines Lenkers.

Auf diesen Fahrzeugen war neben dem Logo der B GmbH die Aufschrift der Beschwerdeführerin angebracht. Die Paketzusteller konnten sich ihre Kunden nicht aussuchen und durften keine Fremdaufträge annehmen, da sie im Namen und auf Rechnung der Beschwerdeführerin aufzutreten hatten. 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. 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 B GmbH, ob alle Pakete zeitgerecht zugestellt oder abgeholt worden sind. Die Entlohnung erfolgte pro ordnungsgemäß zugestelltem oder abgeholt Paket, die Zusteller konnten das Entgelt pro Paket nicht individuell vereinbaren, dieses wurde von der Beschwerdeführerin vorgegeben. Die von den Zustellern zu erstellenden Tages-/Wochenberichte waren die Basis für die Abrechnung mit der XY GesnbR.

Gemäß dem im Abgabenverfahren 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 wirken 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 Bwerufungswerber ausgeübte Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder solche aus nichtselbstständiger Tätigkeiten vorliegen, und der Feststellungen des Landeshauptmannes von Burgenland im Einspruchsverfahren gegen die Bescheide der Burgenländischen Gebietskrankenkasse steht für das Bundesfinanzgericht der vorstehende Sachverhalt fest.

Die Angaben der Beschwerdeführerin, 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. Die Beschwerdeführerin konnte keine Verträge über die Vermietung der Fahrzeuge vorlegen. Vielmehr wurde angegeben, dass nur mündliche Vereinbarungen getroffen wurden. 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 die Beschwerdeführerin 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 die Beschwerdeführerin tätig und mussten in ihrem Gebiet die vom Auslieferungslager in Adresse übernommenen Pakete zustellen bzw. Pakete von Kunden abholen und auch wieder 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 der Beschwerdeführerin 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 von der Beschwerdeführerin zu erhalten spricht auch für die Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung.

Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spricht 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 der Beschwerdeführerin auftraten. Die Zusteller traten im Namen der Beschwerdeführerin 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 die Beschwerdeführerin tätig und übten ihre Tätigkeit im Interesse der Beschwerdeführerin aus. Die Zusteller waren somit in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin 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 - weder individuelle 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 § 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 äußereren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht. Die Zusteller waren nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vertragsverhältnisse im abgabenrechtlichen Sinn Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin. Stütze findet diese Rechtsansicht auch in den genannten Entscheidungen des unabhängigen Finanzsenates. In diesen wurde festgestellt, dass die von diesen Entscheidungen betroffenen Zusteller im Rahmen ihrer Tätigkeit nichtselbstständig für den Berufungswerber tätig waren.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen (siehe VwGH 4.6.2008, 2007/08/0252; VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163 und VwGH 23.9.2010, 2010/15/0121)

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme, ist eine Revision nicht zulässig.

Graz, am 8. Juli 2014