

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der AAA GmbH, Adresse, vertreten durch V Rechtsanwälte, Adresse1, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 25. Juni 2012 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 6. Juli 2012 wird als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit den Abgabenbescheiden vom 25. Juni 2012 wurden der Beschwerdeführerin für das Jahr 2010 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben. Als Begründung wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 25. Juni 2012 verwiesen. In diesem wurde im Wesentlichen ausgeführt, im Zuge einer Kontrolle sei festgestellt worden, dass Herr VNNN als Subfrächter für die Beschwerdeführerin beschäftigt sei. Von den ausbezahlten Honoraren seien keine Sozialversicherungsbeiträge, keine Lohnsteuer, kein Dienstgeberbeitrag, kein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und keine Kommunalsteuer abgeführt worden. Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liege ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Dies sei der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehe oder im Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei bzw. eine regelmäßige Arbeitsleistung erbringe. Zu beachten sei ebenso, ob die Arbeit mit Betriebsmitteln des Beschäftigten durchgeführt werde. Entscheidend für die Beurteilung sei, ob eine Dienstleistung oder eine Werkleistung vorliege, nicht der geäußerte Vertragswille, sondern das Gesamtbild der tatsächlichen Erscheinungsform der Tätigkeit, die durch das Überwiegen der Merkmale der Selbständigkeit oder Unselbständigkeit bestimmt werde. Gemäß § 4 Abs. 2 ASVG liege ein Dienstverhältnis vor, wenn der Dienstnehmer in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt beschäftigt werde, jedenfalls aber wenn Lohnsteuerpflicht

gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 bestehe. Laut der im Zuge der Kontrolle aufgenommenen Niederschrift seien die Voraussetzungen für ein Dienstverhältnis im Sinne des § 4 Abs. 2 ASVG und für ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt. Es seien daher die Sozialversicherungsbeiträge, die Lohnsteuer, der Dienstgeberbeitrag, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie die Kommunalsteuer für den Dienstnehmer nachzufordern gewesen.

Gegen die genannten Bescheide richtete sich die nun als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 6. Juli 2012. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch V Rechtsanwälte, brachte Folgendes vor:

*"1. Mangelnde Begründung der Bescheide:*

*Gemäß § 93 Abs. 3a BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten.*

*Gemäß § 58 Abs. 2 AVG sind Bescheide zu begründen. Dabei hat die Begründung eines Bescheides die tatsächlichen Annahmen der Behörde und ihre rechtlichen Erwägungen darzulegen (VwGH 14.11.1947 Slg 206 A).*

*Gemäß § 60 AVG sind in der Begründung die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens, die bei der Beweiswürdigung maßgeblichen Erwägungen und die darauf gestützte Beurteilung der Rechtsfrage klar und übersichtlich zusammenzufassen.*

*Dabei hat die Begründung eines Bescheides die Erwägungen darzulegen, aus denen die Behörde zur Überzeugung gelangt ist, dass ein bestimmter Sachverhalt vorliegt und dass damit der Tatbestand einer bestimmten Rechtsnorm verwirklicht ist (VwGH 25.02.1986, 85/04/0154).*

*Die Begründung der angefochtenen Bescheide beschränkt sich auf den Verweis auf einen Bericht vom 25.06.2012.*

*Dem ist bereits entgegenzuhalten, dass mit dem bloßen Hinweis auf Verfahrensergebnisse der Behörde nach ständiger Rechtsprechung ihre Verpflichtung, die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens und die bei der Beweiswürdigung maßgebenden Erwägungen klar und übersichtlich zusammenzufassen, eindeutig verfehlt (VwGH 25.04.1980, 2535/79).*

*Selbst der in der Begründung zitierte Bericht stellt keine taugliche Grundlage für den angefochtenen Bescheid dar.*

*Demnach wird in diesem Bericht eingangs festgehalten, dass Herr VNNN als Subfrächter (vermutlich gemeint von der Steuerpflichtigen) beschäftigt wird.*

*Der Prüfer der Behörde geht sohin zunächst selbst davon aus, dass es sich bei Herrn VNNN um einen Subfrächter handelt.*

*Unter einem Frächter, auch Frachtführer bezeichnet, ist gemäß §§ 425 ff UGB und der Erläuterung auf der Homepage der Wirtschaftskammer Österreich jemand zu verstehen, der es gewerbsmäßig übernimmt, die Beförderung von Gütern auszuführen. Im Gegensatz zum Spediteur, der die Güterversendung besorgt, ist der Frachtführer verpflichtet, die Beförderung tatsächlich auszuführen. Selbstverständlich ist der Frachtführer auch berechtigt, einen oder mehrere Subfrachtführer zu beauftragen. Befördern iSd*

*Frachtrechtes wird als Verbringung von Gütern von einem bestimmten Platz zu einem anderen Platz verstanden.*

*Im Anschluss an die Feststellung, dass Herr VNNN als Subfrächter von der Steuerpflichtigen beschäftigt wird, wird ohne näheren Zusammenhang dargelegt, dass von den (vermutlich gemeint an Herrn VNNN) ausbezahlten Honorare keine Sozialversicherungsbeiträge, keine Lohnsteuer, kein DB und DZ und keine Kommunalsteuer abgeführt wurden. Aus welchem Grund von einem Unternehmer für den anderen Unternehmer die vorgenannten Beiträge zu bezahlen wären, kann dem Bericht nicht entnommen werden.*

*In weiterer Folge werden Auszüge aus diversen Gesetzestexten dargetan und sodann – völlig überraschend – wiederum ohne jedwede Begründung ausgeführt, dass laut einer (weiteren) Niederschrift die Voraussetzungen für ein Dienstverhältnis im Sinne des § 4 Abs. 2 ASFG und ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG erfüllt wären. Es ist sohin festzuhalten, dass die der Begründung der angefochtenen Bescheide zu Grunde liegende Sachverhaltsdarstellung bereits in sich widersprüchlich und nicht nachvollziehbar ist und sohin nicht geeignet ist, die Mindestanforderungen eines Bescheides im Sinne der §§ 93 BAO und 58 AVG zu erfüllen.*

## *2. Unrichtige rechtliche Beurteilung:*

*Die angefochtenen Bescheide erweisen sich aber auch inhaltlich als vollkommen verfehlt. Die Voraussetzungen gemäß § 47 Abs. 2 EStG liegen nicht vor. Aus der Niederschrift vom 13.12.2012 ergibt sich, dass Herr VNNN der Steuerpflichtigen seine Arbeitskraft nicht schuldet, zumal er nicht unter deren Leitung steht, nicht im geschäftlichen Organismus der Steuerpflichtigen eingebunden ist und auch weisungsunabhängig ist.*

*Demgemäß verfügte Herr VNNN zum Überprüfungszeitpunkt über die aufrechte Gewerbeberechtigung für die Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen oder Kraftfahrzeugen mit Anhängern, war aufrecht in der Kranken- und Pensionsversicherung nach dem gewerblichen Sozialversicherungsgesetz pflichtversichert, verfügte über die eigenen Betriebsmittel, eine UID Nummer und legte er der Steuerpflichtigen auch regelmäßig Rechnungen.*

*Beweis: Der Akt ww der Stadt Graz, BürgerInnenamt, Referat Gewerbeverfahren, Anfrage bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, Landesstelle Steiermark zu VSNr: xx , vorzulegender Mietvertrag, vorzulegende Frachtrechnungen.*

## *3. Verstoß gegen die Bestimmungen des § 37 AVG:*

*In dem dem Bescheid zu Grunde liegenden Verfahren wurden fundamentale Grundsätze verletzt.*

*Zu diesen fundamentalen Grundsätzen (Mannlicher – Quell 239) gehört primär der Grundsatz der Wahrung des Parteiengleichs, welcher den Rechtsanspruch der Partei gemäß § 8 AVG zum Inhalt hat, zur Sache selbst und zum Ergebnis der Beweisaufnahmen zwecks Wahrung ihrer Rechte oder ihrer rechtlichen Interessen Stellung zu nehmen.*

*Von der Behörde wurde jedoch der Steuerpflichtigen keine Möglichkeit gegeben, zu den Beweisergebnissen Stellung zu nehmen.*

*Die Steuerpflichtige stellt daher nachstehende Beweisanträge:*

- Ergänzende Einvernahme des VNNN*
- Anfrage bei der Stadt Graz, BürgerInnenamt, Referat Gewerbeverfahren zur GZ: ww zur Registerzahl yy*
- Anfrage bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, Landesstelle Steiermark, zur VSNr: xx*
- Beischaffung der Frachtrechnungen des VNNN im Jahr 2010*
- Einvernahme des Geschäftsführers der Steuerpflichtigen, Herrn BBB , per Adr. der Steuerpflichtigen. "*

Abschließend stellte die Beschwerdeführerin den Antrag, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht über. § 323 Abs. 38 BAO normiert, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Die Beschwerdeführerin, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, betreibt die gewerbsmäßige Beförderung von Gütern mit Kraftfahrzeugen und verfügt über die Berechtigung, das Gewerbe der Spediteure einschließlich der Transportagenden auszuüben. Über eine Gewerbeberechtigung für die Vermietung von Kraftfahrzeugen ohne die Beistellung eines Lenkers verfügte die Beschwerdeführerin nicht. Die Beschwerdeführerin hatte die CCC GmbH mit ihrem Standort in Ort als Kunden. Von dieser erhielt sie Transportaufträge. Herr VNNN führte in den Monaten April bis Dezember 2010 für die Beschwerdeführerin Transportaufträge durch, die diese von der CCC GmbH erhalten hatte. Die wöchentliche Arbeitszeit des Herrn VNNN betrug ungefähr 45 Stunden, Arbeitstage waren Montag bis Freitag. Um zirka 07:00 Uhr hatte sich Herr VNNN mit dem von ihm benutzten Lastkraftwagen auf dem Betriebsgelände der CCC GmbH in Ort zur Beladung verschiedener Güter einzufinden. Für die Güter, die er an die verschiedenen Kunden auszuliefern hatte, erhielt er von der CCC GmbH Lieferscheine, auf welchen die Kunden die Übernahmen der Waren zu bestätigen hatten. Diese von den Kunden unterfertigten Lieferscheine mussten der CCC GmbH zurück gebracht werden. Herr VNNN hatte täglich die gleichen Gebiete zu befahren, er war spätestens um 18:00 Uhr fertig. Die Länge der Touren hing von der Anzahl der Zustellungen an täglich wechselnde Empfänger ab. Die Reihenfolge der Zustellungen konnte sich Herr VNNN selbst einteilen. Im Falle einer mangelhaften Zustellung hätte die CCC GmbH die Beschwerdeführerin kontaktiert.

Herr VNNN war ausschließlich für die Beschwerdeführerin tätig. Diese führte Aufzeichnungen über die Tage, an denen Herr VNNN für sie tätig war. Die monatlichen Abrechnungen zwischen der Beschwerdeführerin und Herrn VNNN erfolgten in der Weise, dass pro Arbeitstag ein Nettobetrag von 220 Euro angesetzt worden ist. Von diesem (aus der Anzahl der Arbeitstage abhängigen) monatlichen Betrag, dem in den Monaten Juli, August, September, Oktober und Dezember 2010 ein Pauschbetrag von 500 Euro hinzugerechnet worden ist, wurden verschiedene Beträge (Miete, Versicherung, Treibstoff, Stafverfügung, etc.) in Abzug gebracht. Der so von der Beschwerdeführerin ermittelte Differenzbetrag wurde dieser wiederum von Herrn VNNN zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung gestellt.

Im Zeitpunkt der Kontrolle durch Organe einer Abgabenbehörde (13. Dezember 2010) war der von Herrn VNNN verwendete Lastkraftwagen mit dem amtlichen Kennzeichen zz weder auf die Beschwerdeführerin, noch auf Herrn VNNN zugelassen, dieser wurde am 21. Februar 2011 auf die Beschwerdeführerin zugelassen. Der Lastkraftwagen war im Zeitpunkt der Kontrolle nicht von der Beschwerdeführerin an Herrn VNNN vermietet. Im Falle einer Verhinderung (Urlaub, Krankheit) hatte dies Herr VNNN der Beschwerdeführerin mitzuteilen, die für das Organisieren eines anderen Fahrers zuständig war.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Unter Berücksichtigung der Ermittlungen der belangten Behörde, der im Verwaltungsverfahren hervorgekommenen Unterlagen, der Aussagen des Herrn VNNN (Niederschrift vom 13. Dezember 2010, auf die auch die Beschwerdeführerin in ihrer Berufungsschrift verwies), der Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes und aufgrund der Feststellungen in einem Verfahren vor dem Unabhängigen Verwaltungssenat für Steiermark betreffend eine Übertretung des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes gegen den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin erachtete das Bundesfinanzgericht den vorstehenden Sachverhalt als erwiesen. Dass der Lastkraftwagen im gegenständlichen Zeitraum nicht auf die Beschwerdeführerin zugelassen war, stand aufgrund der vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Abfragen im Kraftfahrzeug-Zentralregister fest. Ebenso stand aufgrund durchgeführter Abfragen fest, dass die Beschwerdeführerin über keine Berechtigung für die Vermietung von Kraftfahrzeugen ohne die Beistellung eines Lenkers verfügte. Das Kraftfahrzeug war bis 13. August 2010 auf eine andere Person als auf die Beschwerdeführerin und als auf Herrn VNNN zugelassen, mit dem Verwendungszweck, dieses für die gewerbsmäßige Vermietung ohne Beistellung eines Lenkers zu verwenden. Dass der Lastkraftwagen nicht von Herrn VNNN bei dieser dritten Person angemietet war, stand aufgrund der

Abrechnungsmodalitäten fest. Denn wäre ein Mietvertrag über den Lastkraftwagen zwischen dieser dritten Person und Herrn Herr VNNN vorgelegen, dann hätte die Beschwerdeführerin in ihren Aufstellungen die Mietkosten nicht in Abzug und Herrn VNNN nicht den um die Mietkosten verringerten Betrag zur Auszahlung gebracht. Es vermochten auch die Abrechnungsmodalitäten nicht vom Gegenteil überzeugen. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der im Jahr 2015 (und somit mehr als vier Jahre nach dem verfahrensgegenständlichen Zeitraum) abgeschlossene Kollektivvertrag für einen Lastkraftwagenfahrer mit einer Betriebszugehörigkeit von bis zu zwei Jahren ein monatlichen Bruttolohn von 1.852,60 Euro vorsieht und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass Herr VNNN der Beschwerdeführerin im Monat durchschnittlich 2.561,77 Euro zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hat, erachtet es das Bundesfinanzgericht nach allgemeiner menschlicher Erfahrung als erwiesen, dass mit dem Ansatz eines täglichen Betrages von 220 Euro (plus teilweise des pauschalen Betrages von 500 Euro) und mit der Abrechnungsmodalität der wahre wirtschaftliche Gehalt verschleiert werden sollte. Herr VNNN hat zum einen der Beschwerdeführerin wesentliche höhere Beträge als den kollektivvertraglichen Bruttolohn in Rechnung gestellt, und zum anderen ist nicht anzunehmen, dass von einem auf eigene Rechnung und Gefahr tätigen Zusteller ein fixer Tagessatz vereinbart wird, ohne zu wissen, wie viele Zustellungen mit welchem Aufwand an den einzelnen Tagen vorzunehmen sind. Dies unter Berücksichtigung des Umstandes, dass es gang und gäbe ist, Einsatzzeiten von Lastkraftwagen zumindest viertelstündlich abzurechnen. Auch im Ansatz des pauschalen Betrages in der Höhe von 500 Euro zeigt sich, dass dieser in den Aufstellungen (mit Ausnahme Dezember 2010) nur dann hinzugerechnet worden ist, wenn die in Abzug zu bringenden Kosten über 1.814,85 Euro lagen. Darüber hinaus zeigt sich durch die Abrechnungen auch, dass die in Abzug gebrachten Kosten und somit auch die Miete für den Lastkraftwagen der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellt worden sind. Durch die Art der Ermittlung der von Herrn VNNN in Rechnung zu stellenden Beträge sollte nur der Anschein erweckt werden, dass dieser für die Kosten aufzukommen hat. Denn hätte dieser tatsächlich die Kosten getragen, dann wäre es viel wahrscheinlicher gewesen, dass er die Ausgaben hierfür getätigt hätte und der Beschwerdeführerin seine tatsächliche Kosten (220 Euro täglich plus Pauschalbetrag) ohne jedweden Abzug in Rechnung gestellt hätte.

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

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.). Die Tatsache, dass das Einkommensteuergesetz eine eigenständige Definition des Dienstverhältnisses enthält, kann dazu führen, dass derselbe Sachverhalt im Steuerrecht anders zu beurteilen ist als im bürgerlichen Recht, Sozialversicherungsrecht oder Ausländerbeschäftigungsrecht. Etwaige unterschiedliche Ergebnisse erkannte der Verfassungsgerichtshof jedoch nicht als unsachlich (VfGH 8.6.1985, B 488/80).

Für die Beantwortung der Frage, ob ein Dienstverhältnis besteht, kommt es auch 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 den Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230).

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).

Betreffend die Weisungsgebundenheit ist grundsätzlich zwischen den persönlichen Weisungen einerseits und den sachlichen Weisungen andererseits zu unterscheiden. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet. Der Arbeitnehmer verspricht nicht die Ausführung einzelner Arbeiten, sondern stellt seine Arbeitskraft zur Verfügung.

Herr VNNN war ausschließlich für die Beschwerdeführerin tätig und musste für den Kunden der Beschwerdeführerin, die CCC GmbH, Zustellungen vornehmen. Er konnte nur entscheiden, in welcher Reihenfolge er die Zustellungen in seinem Gebiet (auf seiner Tour) vornahm. Weiters war er verpflichtet, sich um zirka 07:00 Uhr beim Kunden der Beschwerdeführerin zur Beladung der Güter einzufinden. Er war somit an

bestimmte Zeitvorgaben gebunden. Angesichts dieser Zeitvorgabe konnte die Einteilung der Reihenfolge der vorzunehmenden Zustellungen durch Herrn VNNN von einem Gestaltungsspielraum betreffend 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 die Art der Entlohnung. Die Verrechnungen erfolgten zum einen nicht zwischen Herrn VNNN und der CCC GmbH, sondern zwischen ihm und der Beschwerdeführerin. Diese Abrechnungen erfolgten anhand der Arbeitstage des Herrn VNNN und nicht nach der Anzahl der von Herrn VNNN vorgenommenen Zustellungen. Basis für die Abrechnungen waren die Tage, an denen Herr VNNN gearbeitet hat und nicht Anzahl und Umfang seiner Dienste. Die Vereinbarung eines zeitabhängigen Lohns stellt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Übrigen ein Indiz dafür dar, dass Herr VNNN nicht einen bestimmten Arbeitserfolg geschuldet hat, sondern der Beschwerdeführerin seine Arbeitskraft zur Verfügung gestellt hat (vgl. VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230).

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). Herr VNNN war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ausschließlich für die Beschwerdeführerin tätig. Er übte seine Tätigkeit im Interesse der Beschwerdeführerin aus, indem er für einen Kunden der Beschwerdeführerin tätig wurde. Er war somit in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin eingegliedert. Es stand auch fest, dass Herrn VNNN der Lastkraftwagen zur Verfügung gestellt worden ist. Das Bereitstellen der für die Durchführung der Arbeiten erforderlichen Infrastruktur und der benötigten Materialien sprechen für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung in den Betrieb der Beschwerdeführerin.

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 selbst zu gestalten (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163), etwa durch die Annahme oder Ablehnung von Aufträgen. Herr VNNN hatte die Zustellungen des Kunden der Beschwerdeführerin durchzuführen, er konnte diese weder ablehnen, noch durch unternehmerisches Geschick darüber hinausgehende Zustellungen lukrieren. Die Berechnung des Entgeltes erfolgte auf Basis der Arbeitstage. Er konnte keine individuellen Preise vereinbaren, noch an der Festlegung des Entgeltes in irgendeiner Weise kalkulatorisch mitwirken. Die Höhe des Entgeltes wurde durch die Beschwerdeführerin errechnet. Die bloße Inrechnungstellung der von der Beschwerdeführerin ermittelten und somit vorgegebenen Beträge stellt kein für eine selbständige Tätigkeit typisches Unternehmerrisiko dar.

Gegen ein Dienstverhältnis sprach auch nicht die Möglichkeit des Herrn VNNN, 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 eines Dienstverhältnisses ist auch nicht auszuschließen, wenn Herr VNNN eine Gewerbeberechtigung besessen hat. Es ist steuerlich auch nicht entscheidend, von welchen Sozialversicherungsträgern die Tätigkeit als versicherungspflichtig behandelt wurde, sowie ob eine Mitgliedschaft bei der Wirtschaftskammer besteht (*Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 23 Rz. 7).

Die vorrangig zu prüfenden Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung sprechen eindeutig für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Darüber hinaus sprechen auch das Fehlen eines Unternehmerrisikos sowie der Umstand, dass im Fall von Abwesenheiten des Herrn VNNN die Beschwerdeführerin für Vertretungen gesorgt hat, für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988.

Festzuhalten ist, dass in dem mit Beschluss vom 30. Juni 2014 über das gemeinschuldnerische Vermögen der Beschwerdeführerin eröffnete Sanierungsverfahren der Masseverwalter die angemeldeten Forderungen laut den gegenständlichen Bescheiden im vollen Umfang anerkannt hat. Auch der Masseverwalter ist somit von der Richtigkeit der mit den angefochtenen Bescheiden vorgeschriebenen Abgaben und somit vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses ausgegangen.

Die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung sind in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben (hier Dienstgeberbeitrag) und in Angelegenheiten der Beiträge der öffentlichen Fonds oder an Körperschaften des öffentlichen Rechts, die nicht Gebietskörperschaften sind, soweit diese Beiträge durch Abgabenbehörden des Bundes zu erheben sind, (hier Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) anzuwenden. Gemäß § 2a BAO gelten die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten. Die Bestimmungen des Allgemeinen Verwaltungsverfahrensgesetzes waren nicht einschlägig.

Der Grundsatz des Parteiengehörs gehört zu den fundamentalen Grundsätzen des Rechtsstaates und zu den allgemeinen Grundsätzen eines geordneten Verfahrens. Verletzt die Abgabenbehörde das Recht auf Parteiengehör, so ist dies im Beschwerdeverfahren sanierbar (VwGH 19.3.2008, 2008/15/0002). Die Beschwerdeführerin hatte in der Beschwerde (früher Berufung) ausreichend Gelegenheit, zu den Feststellungen der belangten Behörde Stellung zu nehmen. Das Bundesfinanzgericht hat ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren durchgeführt und die Vorbringen der Parteien berücksichtigt und gewürdigt. Ergänzend ist festzuhalten, dass über die bei der Beschwerdeführerin durchgeführte Prüfung mit dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin eine Schlussbesprechung stattgefunden hat und diesem eine Ausfertigung der hierüber aufgenommenen Niederschrift übergeben worden ist.

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat der Bescheid ferner eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird,

oder wenn er von Amts wegen erlassen wird. Eine fehlende oder mangelnde Begründung ist zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften, steht jedoch der Annahme der Bescheidqualität der Erledigung nicht entgegen (VwGH 17.8.1998, 97/17/0401). Darüber hinaus ist der Verweis auf einen Betriebsprüfungsbericht zulässig und können etwaige Begründungsmängel im Rechtsmittelverfahren saniert werden.

Gemäß § 183 Abs. 1 BAO sind Beweise von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind (§ 183 Abs. 3 BAO).

Das Bundesfinanzgericht ging in der Entscheidung davon aus, dass Herr VNNN über eine aufrechte Gewerbeberechtigung für die Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen verfügte, er bei der Versicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft versichert war, und er regelmäßig Rechnungen an die Beschwerdeführerin gelegt hat. Von der Aufnahme der diesbezüglich beantragten Beweise war daher Abstand zu nehmen. Aus den vorstehenden Erwägungen führten der Besitz der Gewerbeberechtigung und die Versicherung bei der gewerblichen Wirtschaft jedoch nicht zum Erfolg der Beschwerde.

Beweisanträge haben das Beweismittel und das Beweisthema anzugeben. Betreffend die vorstehend nicht umfassten Beweisanträge hat die Beschwerdeführerin kein Beweisthema angegeben. Diesbezüglich lagen keine ordnungsgemäßen Beweisanträge vor.

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 von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen, sondern hat sich auf diese gestützt. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind für das Bestehen eines Dienstverhältnisses die persönliche Abhängigkeit des Mitarbeiters und die Eingliederung des Mitarbeiters in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin entscheidend.

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

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 25. April 2016