

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 2. Juli 2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde vom 8. Juni 2015 (St.Nr. xxx), betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2010, Einkommensteuer 2010 sowie die Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 2010 wird abgeändert (im Sinne der Beschwerdeverentscheidung vom 29. Oktober 2015).

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt (Beschwerdeverentscheidung) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2010 und Festsetzung von Anspruchszinsen wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

In der **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010** gab die Beschwerdeführerin lediglich Daten im Zusammenhang mit Sonderausgaben sowie eine gehaltsauszahlende Stelle bekannt (eingelangt beim zuständigen Finanzamt am 24. März 2011):

Mit **Einkommensteuerbescheid 2010 vom 12. April 2011** wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2010 erklärungsgemäß festgesetzt (eine bezugsauszahlende Stelle und Sonderausgaben).

Nach **Wiederaufnahme des Verfahrens** wurde die Einkommensteuer 2010 mit Bescheid vom 8. Juni 2015 neu festgesetzt.

Die Wiederaufnahme wurde damit begründet, dass dem Finanzamt auf Grund eines neuen Lohnzettels erst nachträglich Umstände bekannt geworden seien, die im betreffenden Veranlagungszeitraum bereits existent gewesen seien und aus denen sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergeben hätte.

Im wiederaufgenommenen **Einkommensteuerbescheid 2010** wurde auf neue Lohnzettel der Firma S R verwiesen.

Bei der Steuerfestsetzung seien vier Lohnzettel der Fa. S R berücksichtigt worden (598,50 €; 2.236,50 €; 931,00 €; 1.287,00 €).

Als Werbungskosten wurde der Pauschbetrag in Höhe von 132,00 € berücksichtigt.

Ebenfalls mit Datum 8. Juni 2015 wurde ein Bescheid über die **Festsetzung von Anspruchszinsen** erlassen.

Die Anspruchszinsen wurden mit einem Betrag von 146,14 € festgesetzt. Dieser Betrag würde sich aus einer Nachforderung der Einkommensteuer für das Jahr 2010 errechnen.

Mit Eingabe vom 2. Juli 2015 wurde **Beschwerde** gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen, Einkommensteuer und Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2010 eingereicht.

Begründend wurde ausgeführt, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2010 nicht vorliegen würden. Die Behörde hätte die Wiederaufnahme auch nicht ausreichend begründet.

Die Neuvorschreibung der Einkommensteuer für das Jahr 2010 sei zu Unrecht erfolgt. Der beschwerdeführenden Partei seien folgende Bescheide, jeweils vom 8. Juni 2015, zugestellt worden:

- < Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2010
- < Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010
- < Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010

Es wurde beantragt,

- a) eine mündliche Verhandlung durchzuführen sowie
- b) der Beschwerde Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide ersatzlos zu beheben; in eventu
- c) der Beschwerde Folge zu geben, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und die Rechtssache zur Verfahrensergänzung und neuerlichen Entscheidung an das zuständige Finanzamt zurückzuverweisen.

Begründend wurde ausgeführt, dass

die gesetzlichen Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2010 nicht vorliegen würden. Die Behörde hätte die Wiederaufnahme auch nicht ausreichend begründet.

Die Neuvorschreibung der Einkommensteuer für das Jahr 2010 sei zu Unrecht erfolgt. Da für das Jahr 2010 keine Abgabenschuld vorliegen würde, sei auch die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2010 zu Unrecht erfolgt.

Zu der im Einkommensteuerbescheid 2010 angeführten angeblich bezugsauszahlenden Stelle S R hätte im verfahrensgegenständlichen Zeitraum kein Dienstverhältnis bestanden; die beschwerdeführende Partei hätte in diesem Zeitraum von S R keine Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit bezogen.

Vielmehr sei sie als Zusteller auf Grundlage eines Werkvertrages selbstständig tätig gewesen; es hätte zu Herrn R keinerlei wirtschaftliche Abhängigkeit bestanden.

Ihre Einkünfte aus selbstständiger, gewerblicher Tätigkeit hätte die beschwerdeführende Partei - nach Abzug ihrer betrieblichen Aufwendungen - ordnungsgemäß versteuert.

Die von der beschwerdeführenden Partei getätigten Aufwendungen in Höhe von 5.751,06 € seien im Einkommensteuerbescheid 2010 jedenfalls als Abzugsposten zu berücksichtigen gewesen, tatsächlich sei zu Unrecht nur ein Pauschbetrag von 132,00 € für Werbungskosten berücksichtigt worden.

Beweis:

- Einvernahme der beschwerdeführenden Partei
- Werkvertrag
- Buchhaltungsunterlagen
- Steuererklärung

Die belangte Behörde hätte zu diesen entscheidungswesentlichen Fragen kein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren durchgeführt und ihrer gesetzlichen Feststellungs- und Begründungspflicht nicht entsprochen. Hätte die belangte Behörde ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren durchgeführt und ihrer gesetzlichen Feststellungs- und Begründungspflicht entsprochen, wäre sie zu dem Ergebnis gelangt, dass die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2010 nicht vorliegen und dass die Einkünfte von Herrn R aus einer selbstständigen Tätigkeit resultieren würden, in der Folge wäre auch die Neuerlassung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2010 und die Festsetzung einer Steuernachzahlung und der Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2010 unterblieben.

Mit **Ergänzungsersuchen** seitens des zuständigen Finanzamtes vom 21. Juli 2015 wurde die Beschwerdeführerin ersucht, folgende Unterlagen nachzureichen:

- < Werkvertrag
- < sämtliche Einnahmen- und Bankbelege incl. einer Aufstellung, welche mit der Tätigkeit als Zustellerin für Herrn R in Zusammenhang stehen
- < belegmäßiger Nachweis der angeführten Aufwendungen in Höhe von 5.751,06 €.

Mit **Erinnerungsschreiben** vom 18. August 2015 wurde die Beschwerdeführerin nochmals ersucht, das Ergänzungsersuchen bis 4. September 2015 zu beantworten.

**Stellungnahme des Betriebsstättenfinanzamtes** (Firma S R) zur Umqualifizierung in Dienstnehmer (4. August 2015):

„Die Mitarbeiter wurden ab 2010 mittels einer „Zusteller-Basisvereinbarung“ beschäftigt. Die Zusteller-Basisvereinbarungen weisen folgenden Inhalt auf und werden auszugsweise dargestellt:

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

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

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

- *Honorar: Die einzelnen Sätze pro ordnungsgemäß durchgeführter Zustellung sind in der „Basishonorartabelle“, welche Bestandteil dieser Vereinbarung ist, geregelt.*

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

- *Auftragannahme: Der Zusteller hat das Recht Aufträge abzulehnen.*

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

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

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

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

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

Vom Abgabepflichtigen wurden für das Jahr 2010 folgende Unterlagen vorgelegt: Stundenaufzeichnungen; Auszahlungslisten; Honorarnoten bzw. Rechnungen, Zusteller-Basisvereinbarung

Das Finanzamt hat erwogen:

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend (§ 21 Abs. 1 BAO).

Im Rahmen der GPLA wurden 7 Personen (in Ermessensübung wurden vorerst die Mitarbeiter aus Wien) vorgeladen, 4 Personen kamen dieser Aufforderung nach.

Um Herrn R die Möglichkeit zur Stellungnahme zu geben, wurde er für den 2. Juli 2013 ins h. Finanzamt vorgeladen.

Dieser Vorladung wurde seitens Herrn R - mit folgender Begründung - nicht Folge geleistet: „Ich muss Ihnen leider mitteilen, dass ich der Vorladung am 02.07.2013, aus terminlichen Gründen nicht nachkommen kann. Da ohnehin eine Außenprüfung stattfand, ich anbot alle Unterlagen welche noch gewünscht werden bereitzustellen

*und nachzuliefern, zudem ich mit meinem Steuerberater auch schon einer Einladung nachkam.“*

*Danach wurden noch 8 Personen aus Salzburg, ins Finanzamt Salzburg vorgeladen, 5 Personen kamen dieser Aufforderung nach.*

*Die aufgenommenen Niederschriften werden im Rahmen der Schlussbesprechung dem Abgabepflichtigen zur Verfügung gestellt.*

*In der Sachverhaltsermittlung zwischen dem Prüfer und den Pizzazustellern wurde zusammengefasst Folgendes festgehalten:*

*Die Zusteller meldeten sich auf ein Inserat, wussten aus früheren Tätigkeiten Bescheid, bzw. ein Verwandter war bereits für Herrn R tätig. Man musste sich in einen Dienstplan eintragen bzw. wurde nach Rückfragen eingeteilt, diese Zeiten waren dann einzuhalten. Wurde man krank, musste man sich telefonisch in der Filiale oder bei Hrn. A, Hrn. B oder Hrn. C (Mitarbeiter von Herrn R) melden.*

*Jedem Zusteller wurde eine Nummer zugeordnet. Diese Nummer wurde bei Arbeitsbeginn in die Registrierkassa eingegeben. Die Wartezeit auf die Zustellung verbrachte man in oder vor der Pizzeria, das Vertretungsrecht wurde nicht praktiziert, den Preis pro Zustellung hat der Auftraggeber bestimmt, die Speisen wurden in Wärmetaschen transportiert, welche vom Gastronomiebetrieb zur Verfügung gestellt wurden.*

*Die Honorarnote/Rechnung weist bei: „für erbrachte Leistungen im Zeitraum von“, den ersten und bei „bis“ den letzten Arbeitstag auf.*

*Am Monatsende konnte anhand der Kassenausdrucke ermittelt werden, wie viele Zustellungen in welchem Gebiet vorgenommen wurden. In der F Filiale in Salzburg gab es eine Mappe, worin der Zusteller seine Beginn- und Endzeit und die Anzahl der Zustellungen eintragen musste.*

*Anhand dieser Abrechnung wurde das Entgelt ermittelt. Zur Auszahlung kam Herr R in die entsprechende Filiale.*

*Die Zusteller-Basisvereinbarungen wurden von Herrn R vorgelegt und das Entgelt wurde von Herrn R bestimmt.*

*Eine Einbindung unter Ordnungsvorschriften des Dienstgebers hinsichtlich Arbeitszeit und Arbeitsort war gegeben, da ein Wochendienstplan erstellt wurde. In dieser angegebenen Zeit musste der Dienstnehmer in der Pizzeria anwesend sein. Das Tätigkeitsgebiet des Pizzaausfahrers ist durch die Zuteilung von Zustellfahrten im Detail vorgegeben. Der Dienstgeber konnte ihn während seiner Tätigkeit kontrollieren, z.B. durch Nachfahren bzw. durch telefonische Rückfragen beim Kunden. Der Dienstnehmer ist an die Weisungen über sein Arbeitsverhalten gebunden (so musste das Auto innen gereinigt sein, Zustellzeiten wurden im Computer vermerkt, Zustellung innerhalb von 30 Minuten) und der stillen Autorität des Dienstgebers (Aufzeichnungen wurden geführt, da ja nach diesen bezahlt wurde) unterlegen.*

*Bei einfachen manuellen Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten die in Bezug auf die Art der Arbeitsausführung und die Verwertbarkeit keinen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum des Dienstnehmers erlauben, kann bei einer Integration des*

*Beschäftigten in den Betrieb des Beschäftigers - in Ermangelung gegenläufiger Anhaltspunkte - das Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses in persönlicher Abhängigkeit vorausgesetzt werden.*

*Aufgrund der vorgelegten Aufzeichnungen konnte nicht lückenlos ermittelt werden, ob der kollektivvertragliche Mindeststundenlohn ausbezahlt wurde. Daher wurde aus dem Auszahlungsbetrag die Sonderzahlung herausgerechnet. Bestandteil dieses Prüfungsberichtes bildet eine Excel-Liste, auf der die monatlichen Auszahlungsbeträge, BMSVG-Beiträge, Sonderzahlungen und die entsprechende Beitragsgruppe pro Dienstnehmer ersichtlich sind.*

*Diese Liste wird im Rahmen der Schlussbesprechung übergeben.*

*Eine selbständige Tätigkeit setzt eine Betätigung voraus, die selbständig (mit Unternehmerwagnis, weisungsungebunden, nachhaltig (mit Wiederholungsabsicht), mit Gewinnabsicht, unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (grundsätzliche Bereitschaft zu Geschäftsbeziehungen mit einem unbestimmten Personenkreis) unternommen wird und über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht (die zu Einkünften aus Kapitalvermögen oder aus Vermietung und Verpachtung führt).*

*Im Zuge der Sachverhaltsermittlung mit den Auskunftspersonen wurden u.a. die Gewinnabsicht („wollten nur dazuverdienen“) bzw. die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (nur ein Auftraggeber) nicht bestätigt.*

*Zusammenfassend wird angeführt, dass durch die Einteilung eines wöchentlichen Dienstplanes, der Weisungsgebundenheit und die Kontrolle durch den Auftraggeber, der Verpflichtung zur persönlichen Arbeitsleistung und Integration in den Betrieb das Vorliegen einer persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit vorliegt. Daran vermag auch die Verwendung des eigenen Kraftfahrzeuges nichts zu ändern (VwGH 2009/08/0269).*

*Die Mitarbeiter wurden im Zuge der GPLA aus o.a. Gründen als Dienstnehmer gem.*

*§ 4 Abs. 2 ASVG (vollversicherte Dienstnehmer) bzw. wenn das Entgelt die monatliche/tägliche Geringfügigkeitsgrenze nicht überschritten hat, als Dienstnehmer gem. § 5 Abs. 2 ASVG (geringfügig beschäftigte Dienstnehmer) eingestuft.“*

Anmerkung Richter: die wesentlichen Inhalte dieser Ansichten wurden auch in der umfangreichen Darstellung in der Beschwerdevorlage (Vorlagebericht) dargestellt. Waren also auch der Beschwerdeführerin bekannt.

Weiters wurde auf das VwGH-Erkenntnis vom 26.1.2010, 2009/08/0269 verwiesen: Der belangten Behörde könne daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie die verrichtete Tätigkeit als solche gewertet hat, die dem Dienstnehmer in Bezug auf die Art der Arbeitsausführung und die Verwertbarkeit keinen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum erlaubt habe.

Stichwortartige Wiedergabe aus den Niederschriften über die Vernehmung einzelner Beschäftigter von Herrn S R.

< Vernehmung H.A. (19.3.2012):

- ich wollte Geld dazuverdienen

- ich beschäftige keine Mitarbeiter
- den Preis pro Zustellung hat Herr R bestimmt
- Anzahl der Zustellungen wurde vom Computer ermittelt
- Formular für die Rechnung bekam ich von Herrn R
- Uhrzeit und Tag der Arbeitseinteilung habe ich bestimmen können
- wenn ich krank wurde, rief ich in der Filiale an
- ich habe in der Nähe der Filiale auf einen Auftrag warten müssen
- wenn ein Kunde nicht anwesend war, rief ich in der Zentrale an, dich kümmerte sich darum
- Zentrale sagte mir dann, was ich tun soll
- Pizza wurde in Warmhaltetasche überreicht, die ich nach der Zustellung wieder zurückgab
- habe keinen Autoaufkleber und keine Arbeitskleidung

< Vernehmung Z.S. (25.3.2013):

- ich dachte ich bin als geringfügiger Arbeiter angemeldet
- Herr R hat mich einmal im Monat bar ausbezahlt.
- den Satz (3,25) setzt Herr R fest
- es gab eine Zeitliste
- Herr R teilte die genaue Stunde ein
- wenn ich nicht Zeit hatte, rief ich Herrn R an; dieser sorgte für Ersatz
- von der Filiale bekam ich eine Warmhaltetasche
- wenn der Kunde nicht zuhause war, rief ich in der Zentrale an
- ich musste die Auslieferung der Pizzen persönlich machen, ich konnte mich nicht vertreten lassen

< Vernehmung K.S. (4.7.2013):

- Bezahlung war im Werkvertrag angegeben
- Rechnungen habe ich nur unterschrieben, alles andere war bereits ausgefüllt
- Einteilung der Arbeitszeit: A teilte den Plan ein
- wenn weniger Zusteller Zeit hatten, wurde ich mehr eingeteilt
- Zustellung innerhalb von 30 Minuten, ansonsten war Pizza für Kunden gratis
- wenn ich Arbeitseinteilung nicht einhalten konnte, musste ich Herrn A anrufen
- Auslieferung musste ich selber machen, mein Mann hat mir manchmal geholfen
- vor der Filiale habe ich auf Aufträge gewartet
- bei jedem Zurückkommen musste ich mich melden
- meine Arbeitskleidung war ein rotes T-Shirt
- Warmhaltetaschen bekam zur Verfügung gestellt

< Vernehmung A.T. (4.7.2013):

- Herr D hat die Rechnung gestellt, ich habe nur unterschrieben
- Herr D erstellte einen Dienstplan, ich konnte mich freiwillig eintragen
- wenn ich keine Zeit hatte, konnte ich absagen
- meine Beginn- und Endzeiten musste ich in eine Mappe eintragen

- wenn ich nicht Zeit hatte, rief ich Herrn D an
- ich habe in der Filiale auf meine Aufträge gewartet
- meine Zustellzeiten wurden im Computer vermerkt
- Warmhaltetaschen habe ich bekommen

< Vernehmung K.H. (25.3.2013):

- es gab einen Wochenplan (Monatsplan hat nicht funktioniert)
- ich sagte wann ich frei haben möchte, die restliche Zeit wurde ich eingeteilt
- konnte mich vertreten lassen; nur von anderen anwesenden Pizza-Zustellern
- Pizza wird in Tasche mit Warmhalteplatte eingepackt; dies gebe ich nach der Auslieferung wieder zurück

Im **Antwortschreiben vom 7. September 2015** legte die Beschwerdeführerin folgende Daten vor (Ergänzungsersuchen von der belangten Behörde vom 21. Juli 2015):

- < Rechnung 001/2010 für Leistungsmonat Jänner 2010: 952,20 € (E)
- < Rechnung 002/2010 für Leistungsmonat Jänner 2010: 335,34 € (F)
- < Rechnung 28.2.2010 (Februar): 931,00 € (Fa. R)
- < Rechnung 30.4.2010 (April): 1.442,00 € (Fa. R)
- < Rechnung 31.5.2010 (Mai): 794,50 € (Fa. R)
- < Rechnung 31.7.2010 (Juli): 598,50 € (Fa. R)
- < Rechnung 31.8.2010 (August): 301,00 € (Fa. R)
- < Rechnung 30.9.2010 (September): 301,00 € (Fa. R)
- < Rechnung 31.10.2010 (Oktober): 301,00 € (Fa. R)
- < Rechnung 30.11.2010 (November): 252,00 € (Fa. R)
- < Rechnung 31.12.2010 (Dezember): 346,50 € (Fa. R)

< Fahrtenbuch für Zusteller:

Auflistung der einzelnen Fahrten in Tabellenform:

- Jänner: 2.688 km
- Februar: 1.825 km
- April: 2.888 km
- Mai: 1.668 km
- Juli: 1.266 km
- August: 626 km
- September: 632 km
- Oktober: 641 km
- November: 525 km
- Dezember: 724 km

Summe betrieblich gefahrene km: 13.693km

< Zusteller-Basisvereinbarung:

Diese Vereinbarung regelt die Basis der Zusammenarbeit zwischen Zusteller und Zustellfirma.

Zum Inhalt wird hier auf die Darstellung des Betriebsstättenfinanzamtes vom 4. August 2015 verwiesen.



Mit **Schreiben vom 8. September 2015** wurde der Beschwerdeführerin seitens der belangten Behörde bekannt gegeben, dass auf Grund der Feststellungen des Betriebsstättenfinanzamtes die Zustelltätigkeit als nichtselbständige Tätigkeit eingestuft worden sei. Das zuständige Finanzamt würde diese Einstufung übernehmen und im Zuge der Erledigung der Beschwerde Werbungskosten berücksichtigen.

Im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit seien die Fahrten Wohnung Arbeitsstätte Wohnung mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allenfalls zustehenden Pendlerpauschale abgegolten.

Folgende Werbungskosten seien berücksichtigt worden:

< Pendlerpauschale für Jänner, Februar und April (sonst keine überwiegenden Fahrten)

< Reisekosten:

- Kilometer beantragt: 13.693 km

- abzgl. W-A-W (50 km \* 2 \* Arbeitstage): 8.000 km

- berufliche Kilometer daher: 5.693 km \* 0,42 € = 2.391,06 €

Um schriftliche Stellungnahme hierzu werde bis 25. September 2015 ersucht.

Mit **Erinnerungsschreiben** vom 29. September 2015 wurde die Beschwerdeführerin nochmals ersucht, obiges Schreiben bis 13. Oktober 2015 zu beantworten.

*Anmerkung Richter: seitens der Beschwerdeführerin erfolgte keine Antwort innerhalb der angeführten Frist.*

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 29. Oktober 2015 wurde der Einkommensteuerbescheid 2010 abgeändert.

Als Werbungskosten seien Reiseaufwendungen in Höhe von 2.391,06 € berücksichtigt worden.

Die Lohnzettel wurden wie im wiederaufgenommenen Verfahren berücksichtigt.

Mit **Eingabe vom 30. November 2015** wurde beantragt, gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Zur angeblich bezugsauszahlenden Stelle R S hätte im verfahrensgegenständlichen Zeitraum kein Dienstverhältnis bestanden (selbständige Zustellerin auf werkvertraglicher Grundlage).

Das Vertragsverhältnis sei auch so „gelebt“ worden (keinerlei Verfügungsmacht der Auftraggeber über die Arbeitskraft der Beschwerdeführerin, keine Einbindung in den Betrieb, keine Weisungsgebundenheit, keine wirtschaftliche Abhängigkeit).

Die Beschwerdeführerin hätte alleine bestimmt, ob sie einen Auftrag annehme oder nicht. Sie alleine hätte die Art der Zustellung mit eigenen Betriebsmitteln bestimmt. Auch ein persönliches Tätigwerden sei nicht verpflichtend gewesen (Vertretungsmöglichkeiten; dies sei in der Praxis auch häufig vorgekommen). Die Entlohnung sei einzig und allein von der erbrachten Leistung abhängig. Die Beschwerdeführerin würde über eine eigene unternehmerische Infrastruktur verfügen (Gewerbeberechtigung, Fahrzeug, Büro, Buchhaltung/Rechnungswesen/Steuerberater).

Es hätten eigene Gewährleistungs- und Haftungsregelungen gegolten (Ablieferung unversehrt bzw. warm beim Endkunden). Es hätte auch eine Zeitgarantie für Zustellungen

an den Kunden bestanden (ansonsten wäre das Risiko auf die Beschwerdeführerin übergegangen). Die Beschwerdeführerin würde ein allein ihr zurechenbares Werk (Zustellung von Speisen und Getränken) herstellen. Ausdrücklich werde darauf hingewiesen, dass Zustellungen ausschließlich mit dem eigenen Fahrzeug und den Arbeitsmitteln der Beschwerdeführerin erfolgt seien.

Zu einem ähnlichen Fall werde auf den unabhängigen Verwaltungssenat des Landes OÖ verwiesen (VWSen-253509/2/NK//HK vom 30.10.2013).

Die Einkünfte aus selbständiger gewerblicher Tätigkeit hätte die Beschwerdeführerin – nach Abzug der betrieblichen Aufwendungen – ordnungsgemäß versteuert. Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens würden somit keinesfalls vorliegen.

Ungeachtet dieser Ausführungen, hätten die von der Beschwerdeführerin getätigten Aufwendungen in Höhe von 5.751,06 € bei der Veranlagung jedenfalls berücksichtigt werden müssen.

Mit **Ergänzungsersuchen vom 15. Jänner 2016** wurden der Beschwerdeführerin seitens des zuständigen Finanzamtes weitere Fragen gestellt:

*„Haben Sie sich in einen (Wochen-)Dienstplan eingetragen oder wurden Sie nach Rücksprache eingeteilt?*

*Bestand für Sie die Möglichkeit, wenn Sie an einem Tag für einen bestimmten Zeitraum eingeteilt waren, ohne Konsequenzen und ohne Angabe von Gründen die Zustellung einzelner Bestellungen abzulehnen (falls ja, ist das auch tatsächlich vorgekommen?) oder waren innerhalb der Schicht, für die Sie eingeteilt waren, alle Bestellungen zuzustellen?*

*Mussten Sie eine Verhinderung (z.B. im Krankheitsfall) bekannt geben?*

*Im Vorlageantrag wird behauptet, dass Sie sich häufig vertreten haben lassen. Sie werden um diesbezügliche Nachweise ersucht.*

*Wie wurde die Anzahl der Zustellungen ermittelt?*

*Wurde die Zusteller-Basisvereinbarung von Herrn R vorgegeben?*

*Wie wurde die Einhaltung der Zustellzeiten kontrolliert?*

*Wo haben Sie die Wartezeit auf die nächste Zustellung verbracht?*

*Haben Sie für Ihren Auftraggeber auch das Inkasso bei den Kunden durchgeführt?*

*Welche Arbeitsmittel haben Sie für Transport und ggf. Transportbehälter Inkasso verwendet? Wurden die Wärmetaschen von Ihrem Auftraggeber zur Verfügung gestellt?*

*War während der Zustellfahrten ein Werbeschild oder ähnliches am Fahrzeug anzubringen?*

*Die betriebliche bzw. berufliche Nutzung eines Fahrzeuges ist grundsätzlich mittels Fahrtenbuch nachzuweisen. Aus dem laufend geführten Fahrtenbuch müssen der Tag (Datum) der betrieblichen Fahrt, Ort, Zeit und Kilometerstand jeweils am Beginn und am Ende der betrieblichen Fahrt, Zweck jeder einzelnen betrieblichen Fahrt und*

*die Anzahl der gefahrenen Kilometer, aufgegliedert in betrieblich/beruflich und privat gefahrene Kilometer, ersichtlich sein. Den von Ihnen vorgelegten Aufstellungen sind die angefahrenen Orte und damit auch die zurückgelegten Fahrtstrecken nicht zu entnehmen, sodass eine Nachprüfbarkeit der Aufstellungen nicht gegeben ist. Gibt es weitere Belege, die eine Nachvollziehbarkeit der Fahrtkosten ermöglichen?*

*Geben Sie die jeweiligen Zustellgebiete bekannt.*

*Wurden mehrere Bestellungen im Zuge einer Zustellfahrt (ohne zwischenzeitige Rückkehr in die Filiale) ausgeliefert oder jeweils immer nur eine Bestellung?*

*Die von Ihnen am 07.09.2015 vorgelegten Rechnungen betreffend die Monate Februar bis Dezember 2010 wurden an R S, Wien ausgestellt; die beiden Rechnungen betreffend Jänner 2010 wurden an E bzw. F ausgestellt. Unterscheidet sich die Tätigkeit im Jänner (z.B. organisatorisch) von der ab Februar für Hr. R ausgeführten Tätigkeit?*

*Es wird darauf hingewiesen, dass die Einkünfte aus der Zustelltätigkeit im Rahmen der von Ihnen abgegebenen Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung nicht bekanntgegeben und daher auch nicht ordnungsgemäß versteuert wurden. Die Entgelte aus den beiden Rechnungen an E (EUR 952,20) bzw. F (EUR 335,34) sind auch in den im Mai 2015 übermittelten Lohnzetteln nicht enthalten und wurden daher bisher nicht versteuert.*

*Anmerkung Richter: dieses Ersuchschreiben wurde seitens der Beschwerdeführerin auch nach mehrmaliger Fristerstreckung nicht beantwortet.*

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 19. Mai 2016** wurde die Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2010 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass eine Neuberechnung der Arbeitnehmerveranlagung durchzuführen gewesen sei, da am 27. Mai 2015 neue Lohnzettel von der Firma S R übermittelt worden seien.

Zum Zeitpunkt der Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 2010 am 12. April 2011 sei dem Finanzamt dies nicht bekannt gewesen.

Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens seien somit vorgelegen und seien auch im Erstbescheid bereits ausreichend begründet worden.

Mit Eingabe vom 23. Juni 2016 wurde auch hinsichtlich des Wiederaufnahmebescheides ein **Vorlageantrag** eingereicht.

Das gesamte bisherige Vorbringen werde aufrechterhalten.

Eine Wiederaufnahme sei nicht zulässig, da die neuen Lohnzettel ohne Rechtsgrundlage erstellt worden seien.

Mit **Vorlagebericht vom 30. Juni 2016** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt (darin enthalten, eine umfangreiche Darstellung des Sachverhaltes sowie eine Stellungnahme der belangten Behörde).

Mit **Schreiben vom 2. Mai 2017** seitens des nunmehr zuständigen Richters wurden der Beschwerdeführerin weitere Informationen übermittelt bzw. Unterlagen abverlangt:  
*„In Ihrer Beschwerde vom 3. Juli 2015 haben Sie angeführt, dass die Beschwerdeführerin  
"... ihre Einkünfte aus selbständiger gewerblicher Tätigkeit - nach Abzug ihrer betrieblichen  
Aufwendungen - ordnungsgemäß versteuert ..." hätte.*

*Aus den vorgelegten Unterlagen lässt sich dies nicht nachvollziehen.*

*Ersuche um Vorlage von Unterlagen, die diese Aussage als richtig erkennen lassen.*

*Im Vorlageantrag vom 30.11.2015 haben Sie angeführt, dass sie sich häufig vertreten  
haben lassen (" .... konnte sich jederzeit vertreten lassen, was in der Praxis auch häufig  
vorkam ..").*

*Ersuche um Vorlage von Unterlagen, um diese Aussage nachvollziehen zu können.*

*Ersuche um Vorlage ihrer Gewerbeberechtigung (im Vorlageantrag angemerkt).*

*Im Vorlageantrag führen Sie auch an, dass sie ihr eigenes Fahrzeug sowie eigene  
Arbeitsmittel verwendet haben.*

*Welche Arbeitsmittel haben sie konkret tatsächlich verwendet?*

*Ersuche um Vorlage aussagekräftiger und nachvollziehbarer Unterlagen diesbezüglich.*

*Ist es schon einmal vorgekommen, dass sie für einen nicht ordnungsgemäßen  
Zustellvorgang kein Entgelt bzw. ein reduziertes Entgelt bekommen hätten  
(Unternehmerrisiko)?*

*Ersuche auch diesbezüglich um Vorlage aussagekräftiger Unterlagen.*

*Ich verweise hier nochmals auch ausdrücklich auf das Ergänzungsersuchen des  
Finanzamtes vom 15. Jänner 2016.*

*Ersuche die noch ausstehenden Fragen ausführlich und nachprüfbar zu beantworten.*

*Aus den von Ihnen vorgelegten Rechnungen ergeben sich Einnahmen in Höhe von  
6.555,04 €. Das Finanzamt hat in den Lohnzetteln lediglich Einnahmen von 5.053,00 €  
berücksichtigt. Die Differenz ist folglich noch in irgendeiner Weise zu berücksichtigen (als  
Einkünfte aus nsA bzw. als Einkünfte aus Gw).*

*Ersuche um Stellungnahme hierzu.*

*In diesem Zusammenhang muss jedenfalls auch das zuständige Finanzamt Stellung  
beziehen (nachdem ich Ihre Ausführungen erhalten habe).“*

Nach mehrmaligen Fristverlängerungen übermittelte die Beschwerdeführerin durch ihren  
Vertreter folgende **Stellungnahme** mit Datum 4. September 2017:

< Die gesamten Einnahmen für Zustellungen im Jahr 2010 hätten insgesamt 6.555,04 €  
betrugen (siehe die 11 bereits vorgelegten Rechnungen).

Die Ausgaben für die Benützung des eigenen PKW hätten in diesem Zeitraum exakt  
5.751,06 € betragen. Die zum Nachweis ordnungsgemäß geführten Fahrtenbücher seien  
ebenfalls bereits vorgelegt worden.

Nach Abzug des allgemeinen Gewinnfreibetrages in Höhe von 13% würde sich daher ein steuerpflichtiger Gewinn in Höhe von 699,46 € ergeben, welcher unter dem Veranlagungsfreibetrag liegen würde.

< Unterlagen bezüglich fallweise vorkommender Vertretungen seien nicht vorhanden, da es im Jahr 2010 mangels Notwendigkeit keine Vertretungen gegeben hätte; diesbezüglich sei auf die persönliche Aussage der Beschwerdeführerin zu verweisen.

< Neben dem eigenen KFZ hätte die Beschwerdeführerin ihr eigenes Navigationsgerät sowie ihr Mobiltelefon, ein eigenes Kellnerbörsen-Set, eine von ihr angeschaffte Transporttasche samt Warmhalteplatten, eine eigene Taschenlampe und eigenes Wechselgeld verwendet. Da es sich um ältere Geräte bzw. Utensilien handle, seien Belege über die Anschaffungskosten nicht mehr vorhanden. Auch diesbezüglich werde auf die persönliche Aussage der Beschwerdeführerin verwiesen.

< Inhalt der Zustellvereinbarung sei auch gewesen, dass bei nicht ordnungsgemäßen Zustellvorgängen kein bzw. ein reduziertes Entgelt ausbezahlt werde. Bei der Beschwerdeführerin konkret sei es im angegebenen Zeitraum jedoch niemals dazu gekommen, da sie ihre Zustellvorgänge ausnahmslos auftragsgemäß und ordnungsgemäß abgewickelt hätte. Auch diesbezüglich werde auf die persönliche Aussage der Beschwerdeführerin verwiesen.

< Außer den angesprochenen 11 Rechnungen sowie den Fahrtenbüchern für 10 Monate würden keine weiteren Unterlagen vorliegen. Nach dem Kenntnisstand der Beschwerdeführerin seien diese Unterlagen bereits aktenkundig, sodass von einer nochmaligen Vorlage abgesehen werde.

< Im Übrigen werde auf das bisherige Vorbringen verwiesen und sämtliche Anträge, auch der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung, vollinhaltlich aufrechterhalten.

Mit **Datum 5. September 2017** wurde gegenständliches Schreiben in Wahrung des Parteiengehörs der belangten Behörde zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

*Anmerkung Richter: Seitens der belangten Behörde wurde keine Stellungnahme übermittelt.*

Mit Datum **12. September 2017** wurden die Parteien zur mündlichen Verhandlung geladen. Als Termin wurde der 5. Oktober 2017 festgesetzt.

Mit Eingabe vom **28. September 2017** wurde seitens des Vertreters der Beschwerdeführerin der **Beweisantrag** eingereicht, Herrn S R als Zeugen einzuvernehmen. Herr R könne bestätigen, dass die Beschwerdeführerin berechtigt gewesen sei, Einzelaufträge lt. Werkverträgen jederzeit abzulehnen bzw. durch andere ausführen zu lassen.

Mit **Beschluss vom 3. Oktober 2017** wurde die für 5. Oktober 2017 anberaumte mündliche Verhandlung auf unbestimmte Zeit verschoben.

Mit **Beschluss vom 3. Oktober 2018** wurde Herr S R auf schriftlichem Wege als Zeuge einvernommen.

Der Inhalt dieser Fragen stellt sich wie folgt dar:

*„Den Gegenstand dieser Einvernahme bildet:*

*Die genaue Beschreibung des Arbeitsverhältnisses mit der oben genannten Frau Beschwerdeführerin.*

*Im Jahr 2015 wurde in ihrer Firma eine Prüfung der lohnabhängigen Abgaben vorgenommen und in weiterer Folge Lohnzettel für die bei ihnen als "Zusteller" beschäftigten Personen ausgefertigt. Die Tätigkeiten wurden also seitens des Finanzamtes als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit qualifiziert.*

*Diese Qualifizierung wird von Frau Beschwerdeführerin bestritten.*

*Zur rechtsrichtigen Beurteilung des Sachverhaltes ersuche ich um Beantwortung der folgenden Fragen und allenfalls Vorlage entsprechender Beweismittel. Ich mache sie hiermit nochmals darauf aufmerksam, dass sie hier als Zeuge befragt werden. Aus Kostengründen erfolgt die Befragung auf schriftlichem Weg; sollte sie dieser Aufforderung nicht nachkommen, kann die Einvernahme auch erzwungen werden (siehe Belehrung).*

*Die Zusammenarbeit mit Frau Beschwerdeführerin wurde im Februar/2010 gemäß Zusteller Basisvereinbarung begonnen (siehe Beilage).*

*Wesentlich sind aber grundsätzlich die tatsächlich "gelebten" Arbeitsweisen und -verhältnisse und nicht unbedingt das, was in der Vereinbarung niedergeschrieben wurde.*

*1.) War Frau Beschwerdeführerin ausschließlich als Zustellerin für sie tätig?*

*Wie erfolgt die erste Kontaktaufnahme mit neuen Zustellern (Inserat, ...)?*

*Wer war für die Einstellung der neuen Zusteller verantwortlich?*

*Wie und durch wen erfolgte die "Einschulung" der neuen Zusteller?*

*Gab es hier Vorgaben, wie sie gegenüber den Kunden aufzutreten hatten?*

*2.) Wie und in welchen Zeiträumen erfolgte die Einteilung der tatsächlichen Arbeitszeiten? Für welche Zeiträume erfolgte die Einteilung (z.B. für die kommende Woche, oder längere Zeiträume im Voraus)?*

*Hatten sich die Zusteller an diese Einteilungen zu halten oder war hier doch größere Flexibilität gegeben?*

*Welche Konsequenzen gab es, falls jemand zu diesen Terminen nicht erschien?*

*Konnten die Zusteller die Anzahl der Zustellungen mitbestimmen oder war hier eine gewisse Dauer vereinbart?*

*Wer sorgte für eine Vertretung, falls es nicht möglich war, die vereinbarten Zeiten einzuhalten?*

*Ist es öfter vorgekommen, dass andere Personen die tatsächlichen Zustellungen vorgenommen haben (Vertretungsmöglichkeiten)?*

*Frau Beschwerdeführerin hat ausgesagt, dass sie sich nie vertreten hatte lassen.*

*Wie und durch wen erfolgte die Vertretung im Krankheitsfall?*

3.) Mussten für die tatsächlich geleisteten Einsätze eigene Aufzeichnungen geführt werden?

Mussten sich die Zusteller während der vereinbarten Zeiten im Lokal aufhalten (um auf einen Auftrag zu warten)?

War es allenfalls möglich zum Beispiel "auf Abruf" auch zu Hause zu warten?

Mussten sich die Zusteller zu den vereinbarten Zeiten extra anmelden (Liste, Computer, ...).

4.) Wie erfolgten die Abrechnungen und die tatsächliche Entlohnung (bar; Überweisung; ...)?

Welche Aufzeichnungen mussten geführt werden.

Wie erfolgte die Kontrolle über die tatsächlich geleisteten Einsätze?

Wie erfolgte die Abrechnung der einzelnen Zustellungen?

Musste das Geld nach jeder Zustellung abgeliefert werden oder erst nach Ende der vereinbarten Zeit (täglich)?

5.) Welche Arbeitsmittel wurden von ihrer Seite zur Verfügung gestellt (Pizzatasche, Heizgerät, ...)?

Hat es Bestimmungen gegeben, wie die Zusteller aufzutreten hatten?

Wurde den Zustellern eine eigene Dienstkleidung zur Verfügung gestellt und musste diese jedenfalls getragen werden.

Ist es vorgekommen, dass jemand zum Beispiel eine eigene Pizzatasche verwendet hat?

Oder mussten einheitliche Taschen verwendet werden?

6.) Wurden für die einzelnen Aufträge eigene Werkverträge abgeschlossen? Inwiefern konnten ihre Zusteller die Arbeitsweisen und -verhältnisse selbst beeinflussen?

7.) Falls ein Zustellvorgang nicht erfüllt werden konnte, wer hatte dafür die Verantwortung bzw. die Kosten zu tragen?

8.) War das Arbeitsverhältnis mit Frau Beschwerdeführerin vergleichbar mit den übrigen Zustellern, oder gab es mit ihr gesonderte Vereinbarungen bzw. eigene Arbeitsweisen ihrerseits?

Falls es belegmäßige Nachweise zu den einzelnen Antworten gibt, so werden sie ersucht, diese vorzulegen.“

Erst nach mehrmaligem urgieren und Androhung einer Zwangsstrafe übermittelte Herr R folgendes **Antwortschreiben**:

„1. Nach meinem Wissenstand war Frau Beschwerdeführerin auch für andere Auftraggeber als Zustellerin tätig. Wie im konkreten Fall die erste Kontaktaufnahme mit Frau Beschwerdeführerin stattgefunden hat, kann ich mich nicht erinnern, immerhin ist dies mehr sieben Jahre aus und es gab bei den Zustellern eine starke Fluktuation. Die jeweiligen Werkverträge mit den neuen Zustellern habe ich selbst abgeschlossen. Eine Einstufung im engeren Sinn war nicht erforderlich, da die betroffenen Personen ja meist auch für andere Auftraggeber tätig waren und daher wussten, worauf es bei Zustellungen

ankam. Vorgaben wie sie gegenüber Kunden aufzutreten hatten, habe ich den Zustellern nicht gemacht.

2. Die Zusteller konnten sich ihre Arbeitszeiten weitgehend frei einteilen, es wurden ihnen keine Vorgaben hinsichtlich ihrer Einsatzzeiten gemacht. Für die Zustelltätigkeiten stand immer eine Vielzahl von abrufbaren Zustellern zur Verfügung, sodass es für mich völlig gleichgültig war, welche Person aus dem Kreis der derzeit verfügbaren Zusteller und Zustellerinnen einen Zustellauftrag für eine bestimmte Betriebsstätte erledigte. Langfristige Planungen im Voraus waren daher nicht nötig. Jeder Zusteller bestimmte selbst, wie viele Zuteilungen er wann machen wollte, es war weder eine gewisse Dauer noch eine gewisse Anzahl von Zustellungen vereinbart. Mit sämtlichen Zustellern, so auch mit Frau Beschwerdeführerin, war vereinbart, dass sie sich im Fall ihrer Verhinderung selbst um ihre Vertretung kümmern müssen. Ob und wie oft sich Frau Beschwerdeführerin konkret vertreten lassen hat, ist mir nicht bekannt, die Auswahl der jeweiligen Vertreter erfolgte ausschließlich durch die Zusteller selbst.

3. Die Zusteller mussten sich während der vereinbarten Zeit nicht im Lokal aufhalten, es war genauso möglich, auf Abruf zuhause zu warten. Die Zusteller als selbständige Unternehmer haben natürlich für ihre eigene Buchhaltung Aufzeichnungen über ihre Zustellfahrten geführt.

4. Die Abrechnung erfolgte nach Übermittlung der jeweiligen Honorarnoten per Überweisung. Die genauen Modalitäten bezüglich der Ablieferung des Geldes wurden von der jeweiligen Betriebsstätte vorgegeben.

4. Von meiner Seite wurden keine Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt. Warmhaltetaschen, Warmhalteplatten, Geldtaschen, etc. mussten von den Zustellern angeschafft werden. Von meiner Seite wurde auch keine Dienstkleidung zur Verfügung gestellt und es gab auch keine Vorgaben hinsichtlich Kleidung. Mir war es völlig egal, welche Taschen zum Transport der Pizzen verwendet wurden.

5. Mit den einzelnen Zustellern wurden Rahmenwerkverträge abgeschlossen. Die genaue Ausgestaltung ihrer Arbeitsweise oblag rein den Zustellern.

6. Für nicht ordnungsgemäß erfüllte Zustellvorgänge hatte der Zusteller natürlich keinen Anspruch auf Entgelt.

7. Das Arbeitsverhältnis mit Frau Beschwerdeführerin war vergleichbar mit anderen für mich tätigen Zustellern, zumindest kann ich mich (auch aufgrund des Umstandes, dass ihre Zustelltätigkeit rund sieben Jahre aus ist) an besondere Absprachen nicht erinnern.“

Mit **Datum 24. Mai 2018** wurden die Parteien neuerlich zur mündlichen Verhandlung am 26. Juni 2018 geladen.

Anmerkung Richter: dieser Termin wurde erst nach Rücksprache mit der Vertretung der Beschwerdeführer (Kanzlei) festgesetzt.

Die Ladung wurde sowohl dem Vertreter als auch der Beschwerdeführerin nachweislich zugestellt.



In der Ladung wurde angeführt, dass sich die Beschwerdeführerin vertreten lassen könne. Weiters wurde angeführt, dass ein Fernbleiben der beschwerdeführenden Partei bzw. der belangten Behörde der Durchführung der Verhandlung nicht entgegensteht.

In Wahrung des Parteiengehörs wurde mit dieser Ladung auch das Antwortschreiben von Herrn R mitübermittelt.

Mit **Eingabe vom 25. Juni 2018** wurde per Fax (um 13:39 Uhr) von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin ein **Vertagungsantrag** mit folgendem Inhalt eingereicht.

*„In der umseits näher bezeichneten Rechtssache wurde vom Bundesfinanzgericht für 26.6.2018, 13:00 Uhr, eine mündliche Verhandlung anberaumt, zu welcher die Beschwerdeführerin als Partei geladen ist. Der Beschwerdeführerin ist es jedoch aus beruflichen Gründen, welche kurzfristig und unerwartet aufgetreten sind (dringende Vertretungstätigkeit für eine erkrankte Kollegin), nicht möglich, den morgigen Verhandlungstermin wahrzunehmen.*

*Die Beschwerdeführerin stellt daher den Antrag, das Bundesfinanzgericht möge die für 26.6.2018 anberaumte mündliche Verhandlung auf einen späteren Termin verlegen.“*

NS über den Verlauf der **mündlichen Verhandlung**(26. Juni 2018):

Der Richter begründete zunächst, dass dem Antrag auf Vertagung nicht nachgekommen werde (nähere Begründung siehe unten).

*Der Richter trägt das bisherige Verwaltungsgeschehen vor (Wiedergabe der wesentlichen Inhalte der einzelnen Eingaben - auch der Niederschriften der einvernommenen Beschäftigten im Zuge der GPLA-Prüfung (Herr H; Herr B; Herr S; Herr B; Herr K; Herr T; Frau K und Herr S; weiters auch die Eingabe des damaligen Arbeitgebers - Herrn R).*

*In weiterer Folge wurde die Amtsvertretung ersucht, zu diesen Ausführungen Stellung zu beziehen.*

*Amtsvertreterin:*

*In Summe wird auf die rechtliche Begründung in der Beschwerdevorlage verwiesen. Insbesondere wird vorgebracht, dass eine gänzlich freie Wahl der Dienste und ein Ablehnungsrecht ohne Sanktionen befürchten zu müssen, wird von unserer Seite als nicht glaubhaft eingestuft. Ein Zustellservice sei auf fristgerecht erfolgte Zustellung finanziell angewiesen und der Zustellservice könne sich nicht leisten die Zustellungen beispielsweise für den Fall, dass sich kein Zusteller in der Liste eingetragen hätte, nicht durchzuführen. Somit könne der Argumentation aufgrund der Unternehmensorganisation, welche auf fristgerechte Zustellungen basiere, nicht gefolgt werden.*

*Im Übrigen wird auf die geltende Bestimmung des § 21 BAO verwiesen, die besagt, dass die Bezeichnung eines Vertrages für die rechtliche Beurteilung nicht ausschlaggebend ist. Die Betrachtung im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zieht auch nach sich, dass man Überlegungen der allgemeinen Lebensführung mit einbezieht. Von der ableitend eine 30 minütige Zustellphase ohne fixen Dienstplan bzw. fixer Vertretungsregelung nicht*

*durchführbar erscheint. Von dieser der allgemeinen Lebenserfahrung abweichenden Faktenlage wurden von der Beschwerdeführerin keinerlei Beweise vorgelegt.*

*Zu der Aussage von Herrn R, der die Umsetzung der betroffenen Vertragsvereinbarungen in seiner Einvernahme bestätigte, wird eingewendet, dass aufgrund der gegenständlichen Steuerersparnis bezüglich Lohnabgaben und Sozialversicherungsabgaben möglicherweise von einer Schutzbehauptung ausgegangen werden könne. Herr R würde natürlich auch von einer Einstufung hinsichtlich nicht selbstständiger Tätigkeit in Bezug auf die eigene Steuerbelastung (DB, DZ) profitieren.*

*Nach einer kurzen Pause, gibt der zuständige Richter seine Entscheidung bekannt:*

*< Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2010 wird als unbegründet abgewiesen. Es liegen ausreichend WA-Gründe vor.*

*< Die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2010 wird im Sinne der Beschwerdevorentscheidung abgeändert. Es werden dementsprechend Reisekosten neben dem Pendlerpauschale berücksichtigt.*

*< Die Beschwerde betreffend Anspruchszinsen wird als unbegründet abgewiesen. Bei Änderung der Grundlagen wird nicht der bestehende Bescheid abgeändert, sondern es ergeht ein neuer Bescheid.*

*Die näheren rechtlichen Ausführungen sind dem in Kürze schriftlich ergehenden Erkenntnis zu entnehmen.*

*Auf geringfügige Anpassungen im Bereich der Einnahmen und Werbungskosten wird aus verwaltungsökonomischen Gründen zugunsten der Beschwerdeführerin verzichtet.“*

## **ENTSCHEIDUNG**

### **I.) Mündliche Verhandlung:**

Der erkennende Richter führte trotz Antrag auf Vertagung der mündlichen Verhandlung die mündliche Verhandlung wie geplant durch.

Hierzu ist anzumerken, dass die Ladung zu dieser Verhandlung jedenfalls zeitgerecht sowohl der Beschwerdeführerin als auch dem Vertreter nachweislich zugestellt und zur Kenntnis gebracht wurde.

Die Terminfestsetzung erfolgte nach Rücksprache mit dem Sekretariat des Vertreters. Der geladene Vertreter war von Beginn an in das Verfahren eingebunden und ihm war auch der Sachverhalt bekannt.

Der nunmehrige Vertagungsantrag wird damit begründet, dass die Beschwerdeführerin krankheitsbedingt eine Kollegin vertreten müsse, und daher diesen Termin nicht wahrnehmen könne.

Hierzu ist auf die Bestimmung des § 274 Abs. 4 BAO zu verweisen. In der nachweislich zugestellten Ladung wurde darauf hingewiesen, dass ein Fernbleiben der Durchführung der Verhandlung nicht entgegensteht.

Weiters ist darauf hinzuweisen, dass sich die Beschwerdeführerin vertreten lassen kann. Im gesamten laufenden Verfahren war der Vertreter eingebunden. Dass auch ihm kein Erscheinen möglich gewesen wäre, wurde nicht vorgebracht. Dass also die Beschwerdeführerin nicht für eine Vertretung hätte sorgen können, kann nicht angenommen werden.

Auch vor dem Hintergrund, dass der Beschwerdeführerin bereits mehrmals die Möglichkeit eingeräumt wurde, ihre Darstellungen vorzubringen, erachtete es der Richter nicht für notwendig, einen weiteren Verhandlungstermin anzuberaumen.

Auch die anwesende Amtsvertreterin sah keinen Grund, die Verhandlung zu vertagen.

Der Beschluss, dass die Verhandlung zum festgesetzten Termin durchgeführt wird, wurde niederschriftlich festgehalten.

#### **A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:**

Die Beschwerdeführerin erzielte im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit seitens des Arbeitgebers KH (1.1. bis 31.12.2010).

Neben dieser Tätigkeit war die Beschwerdeführerin noch als Zustellerin (für Speisen und Getränke) tätig. In der eingereichten Einkommensteuererklärung wurden Einkünfte aus dieser Tätigkeit nicht angeführt.

Aus einer Betriebsprüfung der Fa. R S ging hervor, dass die Beschwerdeführerin für diese Firma als Zustellerin tätig war.

Aus den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen (Rechnungen) geht hervor, dass sie diesbezüglich Einnahmen in Höhe von 6.555,04 € (11 Rechnungen) erzielt hat. Seitens des Arbeitgeberfinanzamtes wurden diesbezüglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unterstellt und neue Lohnzettel ausgefertigt.

Das Wohnsitzfinanzamt nahm diese neuen Lohnzettel zum Anlass, das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 wieder aufzunehmen und die Einkommensteuer neu festzusetzen.

Die Beschwerdeführerin ist allerdings der Ansicht, dass es sich diesbezüglich nicht um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handelt, sondern um Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Unter Berücksichtigung entsprechender Betriebsausgaben (vor allem Reisekosten) ergibt sich ein Gewinn, welcher unter dem sogenannten Veranlagungsfreibetrag liegt.

In diversen Ermittlungsschritten wurde angeführt, dass die Beschwerdeführerin diese Tätigkeit mit dem eigenen Fahrzeug und unter Verwendung eigener Betriebsmittel (Navigationsgerät, Mobiltelefon, Kellnerbörsen-Set, Transporttasche samt Warmhalteplatten, Taschenlampe und Wechselgeld) durchführt.

Diesbezügliche belegmäßige Nachweise konnten nicht vorgelegt werden.

Aus den vorgelegten „Fahrtenbücher“ geht hervor, dass insgesamt 13.693km zurückgelegt wurden. Dafür wurde das amtliche Kilometergeld (0,42 €) zum Ansatz gebracht. Unstrittig ist, dass die Fahrten mit dem eigenen Fahrzeug der Beschwerdeführerin vorgenommen wurden.

Vorgelegt wurde weiters eine Zusteller-Basisvereinbarung mit der Fa. S R (Details oben angeführt).

Anhand einer Basishonorartabelle wurden die einzelnen Zustellvorgänge abgerechnet. Die Entlohnung wurde pro Zustellung vorgenommen

Im Rahmen einer GPLA (gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben) bei der Fa. S R wurden Personen einvernommen, welche dieselbe Tätigkeit wie die Beschwerdeführerin durchgeführt haben.

Hier wurde angegeben, dass man sich zu Arbeitsbeginn in die Registrierkassa anmelden musste.

Es war ein Eintrag in einen Dienstplan (Wochendienstplan) notwendig, anhand dessen die tatsächliche Zuordnung der Zustellfahrten vorgenommen wurde. Die Wartezeit für diese Zustellungen wurde in oder vor der Pizzeria verbracht.

Entgegen der Aussage der Beschwerdeführerin wurden die Speisen in Wärmetaschen transportiert, welche von der Pizzeria zur Verfügung gestellt wurden.

Ansonsten wurde diesen Angaben (Dienstplan, Zuordnung, Wartezeit) seitens der Beschwerdeführerin nicht widersprochen.

Diese Daten wurden der Beschwerdeführerin sowohl im Vorlagebericht als auch in einem gesonderten Schreiben (15. Jänner 2016) zur Kenntnis gebracht und um Stellungnahme aufgefordert. Ebenso seitens des Richters mit Schreiben vom 2. Mai 2017).

Anhand der Kassenausdrucke wurde das Entgelt ermittelt und von Herrn R ausbezahlt (auch er bestimmte das Entgelt).

Zusammenfassend ist also festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin für die Fa. S R als Zustellerin tätig war. Nach Eintrag in eine Liste (Wochenliste) stellte die Beschwerdeführerin die bei der Fa. S R eingelangten Bestellungen an Speisen und Getränken mit dem eigenen PKW an die entsprechenden Besteller zu. Für die einzelnen Fahrten wurde die Beschwerdeführerin entlohnt, die für die Bestellungen kassierten Beträge hatte sie bei der Fa. S R abzuliefern. Dass die Beschwerdeführerin einmal für nicht zugestellte Waren nicht entlohnt worden wäre, wurde nicht dargestellt. Bei Unmöglichkeit einer Zustellung musste in der Zentrale angerufen werden und weiter Instruktionen befolgt werden.

Um den Verfahrensablauf nicht zu gefährden (rasche Zustellung), musste die Beschwerdeführerin in unmittelbarer Nähe zum Lokal auf die entsprechenden Aufträge warten. Ein Warten auch zuhause, hätte jedenfalls diesen Verfahrensablauf gefährdet. Eine zugewiesene Zustellung konnte ebenfalls auch grundsätzlich nicht abgelehnt werden (hätte ebenfalls den Verfahrensablauf der raschen Zustellung gefährdet).

Die Beschwerdeführerin war also jedenfalls in die betrieblichen Abläufe der Fa. S R eingebunden.

## **B) Beweiswürdigung:**

Aufgrund der tw. unterschiedlichen Ausführungen der Beschwerdeführerin und den Ergebnissen der GPLA beim Arbeitgeber, ist der vorgenannte Sachverhalt einer weiteren Würdigung zu unterziehen.

Wie schon erwähnt sind die erzielten Einnahmen unstrittig (siehe hierzu die Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 4. September 2017: 6.555,04 €).

Auch die ermittelten Kilometer wurden seitens des Finanzamtes nicht in Zweifel gezogen (13.693,00 km).

Anhand der Aussagen weiterer Mitarbeiter im Rahmen der Prüfung der Fa. R ist allerdings davon auszugehen, dass der Auftraggeber sehr wohl wesentliche Betriebsmittel (vor allem Warmhaltetaschen) zur Verfügung gestellt hat.

In freier Beweiswürdigung ist den Ausführungen der Beschwerdeführerin diesbezüglich kein Glauben zu schenken, zumal diese Aussage durch keinerlei Belege oder Ähnliches nachgewiesen werden konnte.

Auch der tatsächliche Verfahrensablauf (z.B. Eintrag in einen Wochendienstplan) ist entsprechend den Aussagen der übrigen Mitarbeiter zu berücksichtigen – wurde im Wesentlichen aber auch seitens der Beschwerdeführerin nicht in Abrede gestellt. Hier vor allem die Tatsache, dass die Arbeit anhand von im Vorhinein zu führenden Dienstplänen (Wochendienstplänen) durchzuführen war. Dies scheint jedenfalls den Tatsachen zu entsprechen, da ansonsten keinerlei Einteilung und Planung seitens der Fa. R vorgenommen werden hätte können. Ein Tätigwerden nach Gutdünken der Zusteller würde keinen geordneten Geschäftsbetrieb – zeitnahe Zustellung war garantiert - ermöglichen.

Darauf hat auch die belangte Behörde im Verlauf der mündlichen Verhandlung hingewiesen. Vor dem Hintergrund, dass auch Herr R von der Einstufung der Tätigkeit als Tätigkeit aus nichtselbständiger Arbeit „profitieren“ könnte, sind auch seine Aussagen zu bewerten.

Herr R würde im Falle von Lohnabgaben allenfalls zusätzlich Abgaben und Haftungen unterliegen.

Wenn Herr R in seiner Aussage ausführt, dass die Zusteller allenfalls auch zuhause werden können, so ist dies jedenfalls in Bezug auf die Beschwerdeführerin zu relativieren. Die Beschwerdeführerin wohnt mehr als 40km weit entfernt vom Dienstort. Würde sie zuhause warten, könnte die Zustellzeit von rund 30 Minuten jedenfalls nicht eingehalten werden.

eine weitere Aussage von Herrn R ist ebenfalls erheblich in Zweifel zu ziehen:

*„Von meiner Seite wurden keine Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt ...“.*

Dies wird durch die Aussagen aller vernommenen Personen widerlegt.

Dass das Arbeitsverhältnis mit der Beschwerdeführerin vergleichbar ist mit jenen der anderen Mitarbeiter wurde ebenfalls bestätigt.

Wer sich also in diese Dienstpläne eingetragen hat, musste diese auch erfüllen – bzw. sich rechtzeitig melden, wenn eine Verhinderung vorliegt. Dies ist allein schon aus der Art der Geschäftsführung plausibel und bedarf keiner weiteren Untersuchung.

Die Zusteller hatten keinen Einfluss auf die Preisgestaltung und die Verursachung bestimmter Kosten – dafür war allein der Betriebsinhaber zuständig. Die Entlohnung erfolgte ausschließlich anhand der getätigten Zustellungen.

Zu beachten wird auch sein, dass einzelne Punkte der Zusteller-Basisvereinbarung nicht zwingend entsprechend dieser Vereinbarung „gelebt“ wurden.

*< Zusteller bestimmt, wann und in welchem Umfang er arbeitet:*

Diesbezüglich ist zu beachten, dass diese Freiheit nur solange gilt, bis er sich in den Dienstplan eingetragen hat; nach Eintrag waren diese Zeiten zu beachten – um den Geschäftsablauf sicher zu stellen.

*< uneingeschränktes Vertretungsrecht:*

Nach Aussagen der anderen Mitarbeiter wurde das Vertretungsrecht nicht praktiziert. Auch die Beschwerdeführerin gab an, dass es bei ihr im Jahr 2010 keine Vertretungen gegeben hat.

Zur Vertretungsbefugnis ist anzumerken, dass nach den Angaben der Beschäftigten diese zwar grundsätzlich möglich gewesen wäre, aber meist nicht so „gelebt“ wurde.

Grundsätzlich wäre eine Vertretung durch andere Zusteller vorgenommen worden.

Dass die Beschwerdeführerin eine eigene betriebliche Struktur (mit eigenen Mitarbeitern) gehabt hätte, wurde nicht behauptet.

*< von der Firma werden keine Betriebsmittel zur Verfügung gestellt:*

Hier ist davon auszugehen, dass grundsätzlich die Fahrzeuge gemeint sind.

Den Aussagen der Mitarbeiter folgend, wurden übrige Betriebsmittel (wie z.B. Warmhaltetaschen) sehr wohl zur Verfügung gestellt.

Aufgrund der Einheitlichkeit des Auftretens und der Gewähr die Speisen entsprechend warm auch tatsächlich anzuliefern, ist diesen Aussagen jedenfalls Glauben zu schenken.

Den Aussagen der Beschwerdeführerin ist diesbezüglich auch mangels konkreter Nachweise nicht zu folgen.

Die übrigen Gegenstände, wie zum Beispiel Navigationsgerät, Mobiltelefon, Taschenlampe sind Gegenstände, die auch im „privaten“ Bereich grundsätzlich keine untergeordnete Rolle spielen. Eine Notwendigkeit dieser Gegenstände zu Durchführung der streitgegenständlichen Tätigkeit ist hier nicht gegeben.

Gerade diese Notwendigkeit wäre aber im Zusammenhang mit Gegenständen gefordert, welche auch private Nutzungsmöglichkeiten erlauben.

Die Zustellungstätigkeiten waren jedenfalls an den Bedarf des Auftraggebers (Fa. S R) gebunden. Die Beschwerdeführerin hatte nicht die Möglichkeit den vorgegeben Ablauf der Arbeit selbst zu regeln bzw. zu ändern (vgl. VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095). Eine rasche und unmittelbare Zustellung musste gewährleistet sein.

Gerade das Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen und umfänglichen Gegebenheiten des Auftraggebers (Fa. S R) bringt die Eingliederung in dessen Unternehmensorganismus zum Ausdruck. Hier ist unter anderem die Bindung an Öffnungszeiten und „Stoßzeiten“ des jeweiligen Betriebes (Filiale) angedacht (vgl. VwGH 28.4.2004, 2000/14/0125).

## **C) Rechtliche Würdigung**

### **1. Wiederaufnahme Einkommensteuer 2010:**

*Gemäß § 303 Abs. 4 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn*

*...*

*b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind,*

*...*

*und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

Die Beschwerdeführerin hat in ihrer eingereichten Einkommensteuererklärung lediglich Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit im Zusammenhang mit ihrem ArbeitgeberKH angeführt.

Einnahmen bzw. Einkünfte im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Zustellerin wurden hierin nicht ausgeführt.

Erst im Zusammenhang mit einer Prüfung der Fa. S R kam diese Tatsache zum Vorschein und es wurde schließlich ein neuer Lohnzettel ausgefertigt.

Diese Tatsache war im abgeschlossenen Verfahren nicht bekannt.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens war demnach zulässig; unter den gegebenen Umständen jedenfalls geboten.

Dass die Beschwerdeführerin diese Tätigkeit allenfalls mangels Vorliegens einer Steuerpflicht (unter Veranlagungsfreibetrag) nicht angeführt hat, spielt hier keine Rolle.

Tatsache ist, dass im Zeitpunkt der Erstellung des „ersten“ Einkommensteuerbescheides (12.4.2011) diese Tätigkeit der belangten Behörde in diesem Verfahren nicht bekannt war. Die Wiederaufnahme ist somit jedenfalls gerechtfertigt.

### **2. Einkommensteuer 2010:**

*Gemäß § 25 Abs. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.*

*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 Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sind nach der Legaldefinition des

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 die Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Vorliegen eines Unternehmerrisikos oder der Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180).

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus (vgl. Doralt, EStG6, § 47 Tz 37). 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 (vgl. VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Hiervon muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht (Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 47 Tz 4.3).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl. VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

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 (vgl. VwGH 2.9.2009, 2005/15/0035).

Kann sich der Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, so spricht dies gegen ein Schulden der Arbeitskraft und damit gegen ein Dienstverhältnis (Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 47 Tz 4.3.).

Bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit kommt es auch nicht darauf an, in welches äußere Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet haben oder welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten zutreffend sein sollte (vgl. VwGH 2.2.2010/2009/15/0191).

Im gegenständlichen Fall wird bestritten, dass es sich bei dem Beschäftigungsverhältnis mit der Fa. S R (Zustellung von Speisen und Getränken – lt. Zusteller Basisvereinbarung) um ein Dienstverhältnis gehandelt hat.

Für eine unternehmerische Tätigkeit würde sprechen, dass der Arbeitende das entsprechende wirtschaftliche Risiko tragen will, indem er z.B. losgelöst vom konkreten Auftrag spezifische Betriebsmittel anschafft, werbend auf dem Markt auftritt, auch sonst über eine gewisse unternehmerische Infrastruktur verfügt und seine Spesen in



die dem Auftraggeber verrechneten Honorare selbst einkalkuliert, wie dies bei einer Pauschalabgeltung in der Regel der Fall ist (vgl. VwGH 22.4.2010, 2008/09/0295).

In diesem Zusammenhang führt der Verwaltungsgerichtshof auch aus, dass es sich bei der Zustellung von Pizzen für eine Pizzeria, auch wenn dies mit einem eigenen Pkw erfolgt, im Wesentlichen um eine einfache Tätigkeit handelt, die typischerweise in einem Arbeitsverhältnis erbracht wird (vgl. VwGH 14.1.2010, 2008/09/0339).

Darüber hinaus hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem zum Sozialversicherungsrecht ergangenen Erkenntnis (vgl. VwGH 26.1.2010, 2009/08/0269) aus den festgestellten Beschäftigungsmerkmalen eines Pizzazustellers eine durchgehende Beschäftigung in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit abgeleitet und zum anderen hat der Oberste Gerichtshof in seinem Beschluss vom 22. März 2011, 8 ObA 49/10d, die Rechtsansicht der Vorinstanzen bestätigt, dass bei einem ähnlichen wie dem hier zugrundeliegenden Sachverhalt das Rechtsverhältnis einer Pizzazustellerin zu ihrem Arbeitgeber nicht als Werkvertrag oder freier Dienstvertrag, sondern als echter Arbeitsvertrag zu beurteilen ist.

Im Übrigen hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Beschluss vom 30.1.2014, 2013/15/0220, die Behandlung der Beschwerde des Franchisegebers des Bf. gegen die Berufungsentscheidung des UFS vom 18.3.2013, GZ. RV/0687-L/09, in welcher die in gleicher Weise gestalteten Beschäftigungsverhältnisse mit den Getränke- und Speisenzustellern als Dienstverhältnis beurteilt wurden, mit der Begründung abgelehnt, die belangte Behörde sei zum Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtsprechung ergibt sich im hier vorliegenden Beschwerdefall folgendes Bild:

< Weisungsgebundenheit:

Die Zusteller waren nach einem im Voraus erstellten Dienstplan (Liste) anwesend und nahmen nach Eingang der Kundenbestellungen die Lieferung der Speisen und Getränke mit dem eigenen Pkw vor. Sie hatten sich an die einmal getroffene Dienstenteilung grundsätzlich zu halten, zu Beginn jeder "Schicht" am jeweiligen Standort zu erscheinen, sich im EDV-System anzumelden und sich für Zustellungen bereit zu halten. Die im EDV-System aufscheinenden Kundenbestellungen waren in der Zeit der Anwesenheit der Zusteller durch Vornahme der Zustellfahrten abzuarbeiten. Vorgaben dieser Art sprechen für Dienstleistungen und nicht für individualisierte Werkleistungen. Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgeführt hat, begründet etwa das "Bereitstehen auf Abruf" eine besondere persönliche Abhängigkeit, die für bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern eher typisch ist als für selbständige Unternehmer (vgl. VwGH 28.4.2004, 2000/14/0125).

Die Beschwerdeführerin hat sich tatsächlich nie vertreten lassen.

Die tatsächliche Zustelltätigkeit ließ im Übrigen auch keinen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum zu. Die Speisen und Getränke mussten innerhalb einer bestimmten Zeit dem Besteller tatsächlich zugestellt werden.

< Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers:

Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin war örtlich und zeitlich gebunden, mussten sie doch vom Gastronomiebetrieb aus nach einem im Voraus erstellten Dienstplan Zustellungen an die Kunden vornehmen.

Diese Vorgangsweisen sprechen klar für eine organisatorische Eingliederung der Mitarbeiter in den Betrieb (Vorgabe von Arbeitszeiten durch das Bestehen eines Dienstplanes). Die Anwesenheitspflicht (während der eingetragenen Zeit im Dienstplan) im Unternehmen, um jederzeit eine Lieferung übernehmen zu können, ist ein starkes Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

< Laufende Lohnzahlung:

Zu den wesentlichen Merkmalen eines Dienstverhältnisses zählt, dass der Arbeitnehmer für seine Dienstleistungen laufend ein angemessenes Entgelt erhält, wobei Dienstverhältnisse an keine zeitliche Mindestdauer geknüpft werden, da auch eine nur kurz dauernde oder nur vorübergehende Beschäftigung ein solches begründen kann.

Auch eine Entlohnung pro Zustellung spricht im gegebenen Zusammenhang nicht für die Selbständigkeit der Tätigkeit der Beschwerdeführerin, da sie die von den Kunden eingenommenen Beträge vollständig im Betrieb abzuliefern hatte und hinsichtlich ihres Lohnes für die Lieferung keinerlei Möglichkeit hatte, diesen aufgrund eigener Kalkulationen festzusetzen. Sie hatten vielmehr den von Herrn R festgesetzten Lohn pro Zustellung zu akzeptieren, unabhängig davon, welche Wegstrecke und Lieferzeit damit verbunden war (unter Beachtung allenfalls zustehender Entfernungszuschläge).

< Unternehmerwagnis:

Die Beschwerdeführerin konnten weder individuelle Preise vereinbaren, noch an der Festlegung des Entgelts kalkulatorisch mitwirken. Allein die Möglichkeit, durch die Übernahme zusätzlicher "Schichten" die Höhe der Einnahmen zu beeinflussen, bedingt noch kein Unternehmerwagnis, wenn der jeweilige Zusteller nicht auch die mit der Leistungserbringung verbunden Kosten tragen muss (siehe auch Doralt, EStG6 § 47 Rz 60).

Das Vorliegen einer entsprechenden Gewerbeberechtigung ist im gegebenen Zusammenhang ebenso unerheblich, wie gegebenenfalls eine Abrechnung in Form der Legung von Honorarnoten, weil es bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit nicht darauf ankommt, in welches äußere Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet haben oder welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten zutreffend sein sollte (vgl. VwGH 2.2.2010/2009/15/0191).

Anzumerken ist diesbezüglich, dass die Beschwerdeführerin eine allenfalls vorliegende Gewerbeberechtigung trotz Aufforderung (Schreiben vom 2. Mai 2017) nicht vorgelegt hat.

< Vertretungsbefugnis:

Die Vereinbarung einer generellen Vertretungsbefugnis kann die persönliche Abhängigkeit und Dienstnehmereigenschaft von vornherein nur dann ausschließen, wenn das Vertretungsrecht tatsächlich genutzt wird oder bei objektiver Betrachtung eine solche Nutzung zu erwarten ist. Die Beschwerdeführerin gab an, dass eine Vertretungsregelung (trotz der im Werkvertrag enthaltenen Regelung) tatsächlich nicht notwendig gewesen sei. Wie schon erwähnt, hatte die Beschwerdeführerin keine eigenen Mitarbeiter bzw. Subunternehmer. Eine „Vertretung“ war grundsätzlich nur aus dem „Pool“ der bei der Fa. R beschäftigten Zusteller gegeben.

Aus den angeführten Gründen hat die belangte Behörde zu Recht das Vorliegen eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 angenommen, wobei vor dem Hintergrund der dargestellten Sach- und Beweislage auch die Verwendung des eigenen Kraftfahrzeugs durch die Zusteller an dieser Beurteilung nichts zu ändern vermag.

Aufgrund tw. widersprüchlicher Ausführungen (Einvernahme Mitarbeiter und Beschwerdeführerin zum Beispiel in Bezug auf Betriebsmittel) ist darauf hinzuweisen, dass es nach ständiger Rechtsprechung genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 25.4.1996, 65/16/0244; VwGH 9.9.2004, 99/15/0250).

In diesem Zusammenhang sind auch die Aussagen sowohl der Beschwerdeführerin als auch jene von Herrn S R zu beurteilen.

Die Aussagen von Herrn R scheinen keinesfalls den tatsächlichen Gegebenheiten und dem tatsächlichen Geschäftsablauf zu entsprechen. Die Aussagen erwecken den Anschein, dass auch Herr R ein erhebliches Interesse an der Einstufung der Zusteller als selbständige Tätigkeit hat. Dies wird dadurch erhärtet, dass im Falle von Arbeitnehmereigenschaften allenfalls Haftungen in Bezug auf Lohn- und Sozialversicherungsabgaben entstehen könnten. Ebenso wie lohnabhängige Zahlungen (z.B. DB, DZ). Es liegt also ein erhebliches Eigeninteresse des Herrn R vor.

Wie auch die Amtsvertreterin im Verlauf der mündlichen Verhandlung angemerkt hat (siehe NS oben), ist der wahre wirtschaftliche Gehalt zu beurteilen und nicht auf formale Gestaltungen abzustellen (§ 21 BAO).

Die tatsächliche Geschäftsgebarung (Verfahrensabläufe im Zusammenhang mit den zeitnahen Zustellungsvorgängen) und die Aussagen zahlreicher übriger Zusteller lassen weitaus überwiegende Merkmale eines Beschäftigungsverhältnisses gegenüber einer selbständigen gewerblichen Tätigkeit erkennen.

*§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988:*

*Bei den einzelnen Einkünften dürfen Aufwendungen oder Ausgaben nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.*

Mit dieser gesetzlichen Bestimmung sind Aufwendungen im Zusammenhang mit den eigenen Betriebsmitteln in Verbindung zu bringen (Taschenlampe, Navi, Telefon).

Mit dieser Bestimmung soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige auf Grund der Eigenschaft ihres Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen können.

Auch wenn die Beschwerdeführerin diesbezüglich keine Aufwendungen geltend gemacht hat, so ist jedenfalls davon auszugehen, dass diese Utensilien kein Nachweis dafür sind, dass tatsächlich beinahe ausschließlich eigene Betriebsmittel verwendet wurden. Die angeführten Betriebsmittel sind also nicht geeignet, eine Selbständigkeit der Tätigkeit zu untermauern bzw. zu beweisen.

### **3. Anspruchszinsen:**

*Gem. § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen.*

*Gemäß § 205 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.*

Dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid liegt die im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 vom 8. Juni 2015 festgesetzte Abgabennachforderung von 1.562,74 € zugrunde. Dieser Bescheid beruht auf einer Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO. Die Beschwerdeführerin bekämpft den Bescheid über die Anspruchszinsen 2010 im Zusammenhang mit dem Einkommensteuerbescheid 2010 und Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens 2010.

Im Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010 vom 8. Juni 2015 ist eindeutig zu entnehmen, dass die Berechnung an den Einkommensteuerbescheid für 2010 vom 8. Juni 2015 anknüpft. Auch die Berechnungsgrundlagen sowie die entsprechende Gesetzesstelle (§ 205 BAO) sind diesem Bescheid zu entnehmen.

Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch der zur Nachforderung führenden Bescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden.

Die Vorschreibung von Anspruchszinsen steht nicht im Ermessen der Abgabenbehörde, weshalb es auch nicht zulässig ist, dabei die Gründe für den Zeitpunkt der Erlassung bzw. der Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheides zu berücksichtigen. Es ist nicht relevant, warum dieser Bescheid erst nach dem 30. September erlassen wurde. In der Folge war deshalb auch nicht zu prüfen, ob dabei einer der beteiligten Parteien Fehler unterlaufen sind.

§ 205 BAO sieht keine Regelung vor, dass im Falle der nachträglichen Abänderung einer Einkommensteuernachforderung, die die Festsetzung von Nachforderungszinsen ausgelöst hat, diese Zinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages neu zu berechnen (anzupassen) wären. Zinsenbescheide setzten nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, wohl aber einen solchen voraus. Solche Bescheide sind daher auch nicht mit dem Argument anfechtbar, der Stammabgabenbescheid bzw. ein abgeänderter (wieder aufgenommener) Bescheid wäre rechtswidrig. Ob die damals vorgenommene Wiederaufnahme gerechtfertigt war oder nicht, hat keinen Einfluss auf die Erstellung eines Anspruchszinsenbescheides.

Im Falle der (teilweisen) Stattgabe der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid (Wiederaufnahmebescheid) 2010 hätte - basierend auf der Berufungsentscheidung - ein neuer Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen zu ergehen, sofern die Höhe der Zinsen den Betrag von 50,00 € übersteigt.

Nicht der Anspruchszinsenbescheid wird angepasst, sondern ein jeweils neuer Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen ist zu erlassen.

Da der dem Anspruchszinsenbescheid zugrunde liegende Bescheid (Einkommensteuerbescheid 2010) rechtswirksam erlassen wurde, stehen dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid auch keine formalrechtlichen Hindernisse entgegen.

#### **D) Revision:**

*Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.*

*Gemäß Art. 133 Abs. 4 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.*

Der Verwaltungsgerichtshof hat in der hier zu lösenden Rechtsfrage bereits klar entschieden. Da gegenständlich von dieser Judikatur nicht abgewichen wurde, war eine ordentliche Revision nicht zuzulassen (Vgl. VwGH 26.1.2010, 2009/08/0269; VwGH 30.1.2014, 2013/15/0220).

Linz, am 27. Juni 2018

