

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der A, Adresse, vertreten durch V, Rechtsanwalt, Adresse1, gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Umgebung vom 13. Oktober 2009 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006 bis 2008 nach der am 7. November 2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide und die Beschwerdeentscheidung vom 6. Juli 2015 werden unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit den Haftungsbescheiden vom 13. Oktober 2009 wurde die Beschwerdeführerin für die Jahre 2006 bis 2008 als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer in Anspruch genommen. Mit den Abgabenbescheiden vom selben Tag wurden der Beschwerdeführerin für die Jahre 2006 bis 2008 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Dienstgeberbeitrag) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben und für die Jahre 2006 bis 2008 ein Säumniszuschlag für die nicht zeitgerecht abgeführte Lohnsteuer und für die Jahre 2007 und 2008 ein Säumniszuschlag für den nicht zeitgerecht entrichteten Dienstgeberbeitrag festgesetzt. In den jeweiligen Bescheidbegründungen wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 13. Oktober 2009 verwiesen. In diesem wurde ausgeführt, die Heranziehung zur Haftung sei im Rahmen der Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen worden. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" sei dabei die Bedeutung "berechtigter Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" sei insbesondere die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben" beizumessen. Im Hinblick darauf, dass die Arbeitgeberhaftung ein für den praktischen Vollzug des Lohnsteuerverfahrens unerlässliches Element darstelle und die im vorliegenden Fall festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen nicht bloß von geringem Ausmaß seien, sei bei der Ermessensübung dem öffentlichen

Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu geben und die gegenständliche Haftungsheranziehung bescheidenmäßig auszusprechen gewesen. Unter Sachverhaltsfeststellung wurde Folgendes ausgeführt: „*Entgelt lt. Buchhaltung.*“

Gegen diese Bescheide richteten sich die Berufungen (nun Beschwerden) vom 10. November 2009. In diesen brachte die Beschwerdeführerin, damals vertreten durch V1, Rechtsanwalt, im Wesentlichen vor, sie betreibe ein Kleintransportunternehmen, in welchem sie Dienstnehmer beschäftige und auch Subaufträge an Subfrächter weitergebe. Die in den verfahrensgegenständlichen Jahren für die Beschwerdeführerin tätigen vier Subfrächter hätten über eine eigene Gewerbeberechtigung für das Kleintransportgewerbe verfügt; diese seien bei Abschluss der Subfrachtverträge vorgelegen. Drei der Subfrächter hätten zum Zwecke der Durchführung der Subfrachtverträge von der Beschwerdeführerin ein Kraftfahrzeug gemietet. Hierfür seien die monatlich vereinbarten Mietentgelte zu bezahlen gewesen, für die Treibstoffkosten hätten die Subfrächter selbst aufzukommen gehabt. Ein Subfrächter hätte über ein geleastes Fahrzeug verfügt, die Kosten hierfür habe ebenfalls dieser bezahlt. Die drei Subfrächter mit von der Beschwerdeführerin gemieteten Fahrzeugen hätten ausschließlich Werkleistungen für diese erbracht. Der vierte Subfrächter sei auch für andere Frächter tätig gewesen.

Alle Subfrächter hätten im Rahmen ihrer Gewerbebetriebe Werkleistungen für die Beschwerdeführerin im eigenen Namen und auf eigene Rechnung getätigt, das wirtschaftliche Risiko sei vollinhaltlich bei den Subfrächtern gelegen. Die Subfrächter hätten ihre Werkleistungen für die Beschwerdeführerin nach Anfall in einem bestimmten Zeitrahmen und in einem gewissen räumlichen Gebiet erledigen müssen, dies sei jedoch naturgemäß bei allen Frachtverträgen der Fall. Die Subfrächter seien betreffend das sie treffende wirtschaftliche Risiko überhaupt nicht bzw. völlig unzureichend befragt worden, das erstinstanzliche Verfahren sei daher mangelhaft geblieben. Bei konsequenter Verfolgung der Ansicht der belangten Behörde müsste die Beschwerdeführerin Dienstnehmerin ihres Auftraggebers sein. Der Verwaltungsgerichtshof stelle in seiner Rechtsprechung zum Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz (ASVG) auf das Vorliegen einer entsprechender unternehmerischen Struktur ab. Für ein Kleintransportunternehmen sei das wesentlichste Betriebsmittel das Fahrzeug. Die drei Subfrächter hätten jeweils ein Fahrzeug bei der Beschwerdeführerin angemietet gehabt, der vierte Subfrächter habe über ein geleastes Fahrzeug verfügt. Alle Subfrächter seien somit für den Betrieb des Fahrzeuges selbst aufgekommen. Zwei Subfrächter seien im erstinstanzlichen Verfahren überhaupt nicht befragt worden. Die Subfrächter seien somit nicht Dienstnehmer der Beschwerdeführerin. Es werde darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin ausschließlich für ein Unternehmen tätig sei; diese müsste dann, verfolgt man den Gedankengang der Erstbehörde weiter, ebenfalls als Dienstnehmerin dieses Unternehmens gewertet werden.

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 6. Juli 2015 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, die Beschwerdeführerin sei vom 20. Juli 2005 bis 2. Mai 2013 Inhaberin des freien Gewerbes der Güterbeförderung

und vom 22. Juli 2008 bis 2. Mai 2013 Inhaberin des freien Gewerbes der Vermietung von Kraftfahrzeugen ohne Beistellung eines Lenkers gewesen. Sie betreibe ihr Gewerbe ausschließlich im B-System im Bereich Business Paket Versand. Die C GmbH habe einen Franchisevertrag mit der D. Diese wiederum hat als Auftraggeberin einen B-Systemvertrag mit der Beschwerdeführerin abgeschlossen. Sie sei Auftragnehmerin und/oder B-Systempartner. Neben der (auszugsweisen) Wiedergabe des B-Systempartnervertrages, des B-Handbuches, des Subfrächtervertrages und der Anführung von rechtlichen Grundlagen führte die belangte Behörde weiter Folgendes aus (auszugsweise):

„ Die Beschwerdeführerin schloss jeweils mit den Herren (...) einen Subfrächtervertrag ab. Diese sind Gewerbeinhaberin vom freien Gewerbe „Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen oder Kraftfahrzeugen mit Anhängern, (...)“. Es werden von ihr auch Fahrer in einem Dienstverhältnis beschäftigt. Die Beschwerdeführerin hat als B-Systempartner ein fix zugeteiltes Gebiet. Es darf kein anderer B-Systempartner dort Pakete zustellen. Dieses Gebiet wird wiederum in Touren aufgeteilt. Jeder Fahrer hat seine eigene fixe Tour und darf bei keiner Tour eines anderen Fahrers Pakete zustellen. Die Auslieferstelle für das Gebiet der Beschwerdeführerin ist das Depot in Ort. Mit den Subfrächtern wurde eine Probezeit von ca. 2 bis 3 Monaten vereinbart. Erst danach wurde der Subfrächtervertrag schriftlich abgeschlossen. Zu Beginn werden die Fahrer von einem erfahrenen Fahrer für eine bestimmt fixe Tour eingeschult. Dienstbeginn ist um 5.00 Uhr in der Auslieferstelle Depot Ort. Das Förderband läuft dort von 5.00 Uhr bis ca. 8.00 Uhr. Jeder Fahrer muss in dieser Zeit seine Pakete, erkennbar durch die Postleitzahl oder Adresse, selbst vom Förderband herunter holen, einscannen und in sein Fahrzeug laden. Jeder Fahrer hat dazu am Förderband seinen eigenen Bereich bzw. seine eigene Koje. Pro Tour gab es eine eigene Koje. Jeder Fahrer muss einen Dienstausweis mit Foto und einen Scanner bei sich tragen. Beides wird kostenlos von B zur Verfügung gestellt. Mit den Paketen erhalten die Fahrer auch eine Ausrollliste. Auf dieser Ausrollliste stehen alle Kunden oben. Diese Liste ist bereits nach einer Reihenfolge sortiert. Diese Liste wird auch eingescannt. Die Tour ist nach dieser Ausrollliste abzufahren, weil diese Liste nach Erreichbarkeit, Sparsamkeit und Zeitaufwand optimal vom Scanner zusammengestellt wird. Die Fahrer konnten natürlich auch - wenn es besser war - "Schleichwege" oder Abkürzungen befahren. Die Bestätigung für die Zustellung muss so eingeholt werden, dass der Kunde am Scanner zu unterschrieben hat. War ein Kunde nicht anwesend, mussten die Fahrer ein vorgegebenes Formular ausfüllen und beim Kunden hinterlassen. Im Normalfall mussten die Fahrer dann am nächsten Tag noch einen Zustellversuch unternehmen. Danach haben die Fahrer das Paket dann im Lager abgegeben und sie mussten sich nicht weiterkümern. Während der Tour gab es auch Fixkunden, bei denen ein Paket abzuholen war. Diese Fixkunden waren täglich fix anzufahren. Daneben hat es auch telefonische Aufträge gegeben. Die Kunden haben die Fahrer persönlich angerufen oder bei B angerufen. B hat noch am selben Tag die Fahrer telefonisch beauftragt. Jeder Fahrer musste während der Tour telefonisch erreichbar sein.

Nach Fertigstellung der Tour mussten die Fahrer wieder zurück ins Depot Ort. Dort mussten sie den Scanner, die unzustellbaren Pakete und die übernommenen Pakete abgeben. Dafür hatten die Fahrer ein Zeitfenster von 13.00 bis 19.00 Uhr zur Verfügung. In die Auslieferstelle Depot Ort haben fremden Personen keinen Zutritt. Das Gebiet ist einerseits videoüberwacht und andererseits jeder Zusteller ist "gesichtsbekannt", da jeder Fahrer und Subfrächter eingeschult wird und dadurch auch sein "Gesicht" vorgestellt wird. Außerdem sind auch die "Chefleute" (...) in der Früh im Depot und kennen ihre Fahrer und Subfrächter. Jeder Fahrer bekam ein Qualitätssicherungshandbuch ausgehändigt, in dem die üblichen Verhaltensregeln und Qualitätsstandards für Paketzustellungen enthalten sind, an welche sich die Fahrer zu halten hatten. Die Fahrer hatten schwarze Hose und rotes T-Shirt und eine bestimmte Jacke als Arbeitskleidung tragen müssen. Es wäre nicht gegangen, dass spontan ein Betriebsfremder für die Fahrer eingesprungen wäre (Ausweis, Ortskenntnis, Arbeitsablauf, usw.). Wenn ein Fahrer aus welchen Gründen auch immer einen freien Tag gebraucht hätte, dann musste der Fahrer das einen Tag vorher der Beschwerdeführerin bekannt geben und diese hätte dann einen Springer eingesetzt. Im Falle einer Erkrankung mussten die Fahrer die Beschwerdeführerin anrufen, welche dann einen Ersatz eingeteilt hat. Sowohl die Fahrer im Dienstverhältnis als auch die Subfrächter haben dieselbe Arbeitsabfolge. Die Subfrächter mussten die Fahrzeuge selbst bei der Beschwerdeführerin anmieten und für die Aufwendungen wie Treibstoff selbst aufkommen. Nur der Subfrächter (...) verfügt über ein eigenes Leasingfahrzeug. Die Arbeitskleidung mussten die Fahrer bei der Beschwerdeführerin bestellen und selbst bezahlen. Mit den Subfrächtern wurde für den Fall eines unentschuldigten Fernbleibens ein Pönale vereinbart. Die Bezahlung der Subfrächter erfolgte zweimal monatlich. Die Abrechnung erfolgte vorerst zwischen B und der Beschwerdeführerin anhand der eingescannten Pakete. Danach erfolgte die Weiterverrechnung mit den Subfrächtern.

Die Beschwerdeführerin hat für die Erbringung von expeditionellen Dienstleistungen ein bestimmtes Vertragsgebiet erhalten. In diesem stellt sie Pakete termingerecht zu und holt Pakete termingerecht ab. Die Tourenplanung wird von ihr vorgenommen. Jedem Subfrächter wird von ihr eine eigene fixe Tour zugeteilt. Die neuen Fahrer werden von ihr oder von ihren erfahrenen Dienstnehmern am Beginn der Tätigkeit auf ihre fixe Tour eingeschult. Die Subfrächter waren ausschließlich für die Beschwerdeführerin tätig. Die Fahrer mussten die Zustellung und Abholung der Pakete in einer bestimmten Reihenfolge durchführen. Diese Reihenfolge stand auf der Ausrollliste, welche die Fahrer zusammen mit dem Scanner in der Früh in der Auslieferstelle Depot Ort erhielten. Auslieferstelle ist das Depot in Ort, welches für alle Fahrer gleich ist. Der Dienstbeginn wird vom jeweiligen Depot festgelegt. In der Auslieferstelle Depot Ort begann um 5.00 Uhr das Förderband zu laufen und ist je nach Anzahl der Pakete bis maximal 8.00 Uhr gelaufen. In dieser Zeit mussten die Fahrer die Pakete vom Förderband nehmen. Danach wurden die Pakete ausgeliefert und abgeholt. Nach der Tour mussten die Fahrer wieder zurück in die Auslieferstelle Depot Ort. Dort haben die Fahrer die unzustellbaren und die abgeholtten Pakete, den Scanner und die Ausrolllisten abgegeben. Für diese Tätigkeit stand den Fahrern ein Zeitfenster von 13.00 Uhr bis 17.00 Uhr zur Verfügung. Für die Fahrer

war die fixe eigene Tour, der Arbeitsort Auslieferstelle Depot Ort und die Arbeitszeit vorgegeben. Das Geben von Anordnungen von der Beschwerdeführerin an die Fahrer spricht auch für die Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung. Es ist eine Weisungsgebundenheit bezüglich eines echten Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zu erkennen.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen. Sie zeigt sich in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, dass den Fahrern der Scanner und der Dienstausweis kostenlos zur Verfügung gestellt wurden. Die Fahrer haben keine Fremdaufträge angenommen und sind im Namen und auf Rechnung der Beschwerdeführerin aufgetreten. Das Entgelt für die Zustellung und Abholung der Pakete war durch die Abrechnung nach Stückzahlen vorgegeben. An die Subfrächter (...) vermietete die Beschwerdeführerin die entsprechenden Kraftfahrzeuge zum Zweck der Durchführung der Subfrächteraufträge. Bis 21.07.2008 erfolgte diese Vermietung ohne entsprechende Gewerbeberechtigung. Der Subfrächter (...) hat ein eigenes geleastes Kraftfahrzeug und bekam dafür einen besseren Paketstückpreis. Die Subfrächter mussten bei den gemieteten Kraftfahrzeugen für den Treibstoff selber aufkommen und der Paketstückpreis wurde normal abgerechnet. Nachdem die Kraftfahrzeuge nur zum Zweck der Durchführung der Subfrächteraufträge vermietet wurden, stellen diese Kraftfahrzeuge bei den Subfrächtern keine wesentlichen Betriebsmittel dar. Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers wird durch jede nach außen als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt. Die Zusteller waren längere Zeit für die Beschwerdeführerin tätig und übten ihre Tätigkeit im Interesse der Beschwerdeführerin aus. Die Zusteller waren somit in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin eingegliedert. Das für eine selbstständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Die Fahrer konnten keine individuellen Preise vereinbaren, noch an der Festlegung des Entgelts in irgendeiner Weise kalkulatorisch mitwirken. Alleine die Möglichkeit, durch die Übernahme einer größeren Tour die Höhe der Einnahmen zu beeinflussen, bedingt noch kein Unternehmerwagnis, wenn der jeweilige Fahrer nicht auch die mit der Leistungserbringung verbundenen Kosten tragen muss. Nicht jede ausschließlich am Erfolg orientierte Entlohnung begründet ein Unternehmerwagnis. Nach den zu prüfenden Kriterien Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den betrieblichen Organismus steht fest, dass die ausgeübte Tätigkeit der Fahrer in ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht. Die Fahrer waren nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vertragsverhältnisse im abgabenrechtlichen Sinn Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin und die Fahrer waren im Rahmen ihrer Tätigkeit nichtselbstständig für die Beschwerdeführerin tätig.“

Mit Schreiben vom 7. August 2015 stellte die Beschwerdeführerin, nunmehr vertreten durch V, Rechtsanwalt, den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht und den Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Im ergänzenden Vorbringen vom 14. August 2015 führte die Beschwerdeführerin Folgendes aus:

„1. Zur Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften:

Das von der Erstbehörde durchgeführte Ermittlungsverfahren ist jedenfalls mangelhaft, da der entscheidungswesentliche Sachverhalt keinesfalls ausreichend ermittelt wurde. Weder die Beschwerdeführerin noch die verfahrensgegenständlichen Subfrächter (...) wurden von der Erstbehörde zum entscheidungswesentlichen Sachverhalt einvernommen. Von der Erstbehörde wurde hinsichtlich der Beurteilung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes betreffend den Subfrächter (...) lediglich dessen niederschriftliche Aussage vor der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse am 31.08.2009 herangezogen und hinsichtlich des Subfrächters (...) dessen niederschriftliche Einvernahme durch die Steiermärkische Gebietskrankenkasse vom 31.08.2009. Zur Beurteilung des relevanten Sachverhaltes lag der Erstbehörde hinsichtlich der Beschwerdeführerin lediglich die Niederschrift über deren Einvernahme vom 25.08.2009 durch die Steiermärkische Gebietskrankenkasse vor. Betreffend die weiteren Subfrächter (...) lagen der Erstbehörde keine wie immer gearteten Aussagen - auch nicht in Form niederschriftlicher Einvernahmen durch die Steiermärkische Gebietskrankenkasse - vor. Zur vollständigen Ermittlung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes wäre jedoch die Erstbehörde verpflichtet gewesen, die Subfrächter (...) sowie die Beschwerdeführerin zur Frage der persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit - somit zur Feststellung des für die Beurteilung des Vorliegens der Kriterien nach § 47 Abs 2 EStG relevanten Sachverhaltes - einzuvernehmen. Die Nichtdurchführung der Einvernahme der Genannten stellt jedenfalls eine Verletzung des Parteiengehörs der Beschwerdeführerin und somit eine Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften dar. Zur vollständigen Ermittlung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes wäre die Erstbehörde auch verpflichtet gewesen, durch Erhebungen vor Ort – insbesondere durch Inaugenscheinnahme des Depots in Ort - die für die Beurteilung der persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit erforderlichen Umstände festzustellen. Ein solcher Ortsaugenschein wurde allerdings in Verletzung der Verfahrensvorschriften nicht durchgeführt. Durch die nicht erfolgte Einvernahme der Subfrächter (...) sowie der Beschwerdeführerin und der Unterlassung der Durchführung eines Ortsaugenscheines im Depot Ort leidet das Ermittlungsverfahren der Erstbehörde jedenfalls an einem wesentlichen Mangel, woraus sich ergibt, dass der entscheidungswesentliche Sachverhalt bisher von der Erstbehörde nicht hinreichend geklärt wurde.

2. Zur Rechtswidrigkeit des Inhaltes:

Die Erstbehörde schließt aus dem von ihr festgestellten Sachverhalt auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nach den Kriterien des § 47 Abs 2 EStG. Demnach geht die Erstbehörde sowohl von der Weisungsgebundenheit der verfahrensgegenständlichen

Subfrächter als auch deren Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin aus. Diese rechtliche Beurteilung der Erstbehörde ist unrichtig. Ergänzend zu den bisherigen Ausführungen der Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Rechtsrüge in den Beschwerden vom 10.11.2009 ist hierzu Nachstehendes auszuführen:

2.1.

Nach stRsp des VwGH spricht das Verrichten von Arbeiten für eine Mehrzahl von Arbeitgebern jedenfalls gegen ein Dienstverhältnis. Ein Dienstverhältnis bringt eine enge Bindung an den Willen des Arbeitgebers mit sich; dies führt bei einer Mehrzahl von Arbeitgebern in der Regel zu kaum überwindbaren Schwierigkeiten (vgl dazu VwGH 17.05.1965, 2375/63; Doralt/Mayer/Herzog EStGG, Rz 42 zu g 47). Die Erstbehörde übersieht, dass von der Beschwerdeführerin betreffend den Subfrächter ausdrücklich vorgebracht wurde, dass dieser auch für andere Frächter als Subfrächter tätig war (vgl Beschwerde vom 10.11.2009, Seite 4, 4. Absatz). Die Feststellung der Erstbehörde, wonach die Subfrächter keine Fremdaufträge angenommen hätten (vgl Beschwerde vorentscheidung vom 06.07.2015, Seite 9, 4. Absatz) ist somit unrichtig, wobei in diesem Zusammenhang ausdrücklich festzuhalten ist, dass in Ermangelung einer Einvernahme des Subfrächters (...) durch die Erstbehörde die vorgenannte Feststellung von der Erstbehörde gar nicht getroffen hätte werden dürfen. Insoweit liegt daher Aktenwidrigkeit vor. Zumindest hinsichtlich des Subfrächters (...) hätte die Erstbehörde in rechtlicher Hinsicht davon ausgehen müssen, dass ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG nicht vorliegt.

2.2.

Von der Erstbehörde wird hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Subfrächter die Dienstnähmereigenschaft im Sinne des § 47 Abs 2 EStG auch aufgrund der von der Erstbehörde angenommenen persönlichen Weisungsgebundenheit abgeleitet. Diese rechtliche Qualifikation der Erstbehörde ist jedoch aus nachfolgenden Gründen unrichtig: Der Erstbehörde ist zunächst entgegen zu halten, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnähmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge hat. Auch ein Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, ist in der Regel verpflichtet, Anweisungen des Auftraggebers bezüglich der Tätigkeit einzuhalten, ohne dadurch seine Selbstständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet und kann sowohl bei einer selbstständigen als auch bei einer nicht selbstständigen Tätigkeit vorkommen (vgl ...). Die von der Erstbehörde festgestellte Möglichkeit der Erteilung von Weisungen durch die Beschwerdeführerin als Auftraggeberin schadet daher der Qualifikation der gegenständlichen Subfrächterverhältnisse als selbstständige Tätigkeiten nicht. Von der Erstbehörde vollkommen unberücksichtigt blieb der Umstand, dass nach der Aussage der Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer niederschriftlichen Einvernahme vom 25.08.2009 durch die Steiermärkische Gebietskrankenkasse es sämtlichen Subfrächtern vollkommen frei überlassen war, wann und von wem die Tour erledigt wird. Daraus ergab sich - naturgemäß im Rahmen des abgeschlossenen Vertrages – für den jeweiligen Subfrächter die Möglichkeit der freien Vertretung. Kann sich jedoch ein Auftragnehmer

bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, so spricht dies nach stRsp gegen ein Schulden der Arbeitskraft und damit gegen ein Dienstverhältnis (vgl ...). Entgegen den Ausführungen der Erstbehörde in der Beschwerdeentscheidung ist es dabei unerheblich, ob die Vertretung tatsächlich erfolgt oder nicht, sondern ist es vielmehr entscheidend, ob das Rechtsverhältnis eine solche Vertretung erlaubt (vgl VwGH 13.09.1988, 88/14/0089). Nach der Aussage der Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer niederschriftlichen Einvernahme durch die Steiermärkische Gebietskrankenkasse vom 25.08.2009 iVm den zugrundeliegenden Subfrächterverträgen bestand für sämtliche Subfrächter die Möglichkeit der Vertretung. Dieser Umstand spricht zufolge der oben näher zitierten Judikatur eindeutig gegen das Vorliegen einer persönlichen Weisungsgebundenheit und damit gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Nicht berücksichtigt wurde von der Erstbehörde auch der Umstand, dass mit den gegenständlichen Subfrächtern kein Stundenhonorar vereinbart war, sondern eine Abrechnung nach Stückzahlen (vgl Beschwerdeentscheidung, Seite 9, 4. Absatz). Nach stRsp des VwGH ist die Vereinbarung eines Stundenhonorars ein Indiz dafür, dass kein bestimmter Arbeitserfolg geschuldet wird, sondern die Arbeitskraft zur Verfügung gestellt wird (vgl VwGH 02.02.2010, 2009/15/0191). Daraus ergibt sich jedoch e contrario, dass bei einem nicht vereinbarten Stundensatz, sondern der Vereinbarung einer Abrechnung nach Stückzahlen, ein bestimmter Arbeitserfolg geschuldet wird, was eindeutig für das Vorliegen einer selbstständigen Tätigkeit spricht. Ein Dienstverhältnis liegt insbesondere dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft und nicht einen bestimmten Erfolg schuldet (vgl ...). Für das Vorliegen einer selbstständigen Tätigkeit und somit gegen ein Dienstverhältnis spricht jedoch auch der Umstand, dass für sämtliche Subfrächter die Möglichkeit bestand, die Annahme weiterer Arbeiten zu verweigern. Dieses Recht der Subfrächter indiziert eindeutig, dass diese nicht die Arbeitskraft, sondern den Erfolg gegenüber der Beschwerdeführerin schuldeten.

2.3.

Von der Erstbehörde wird die Dienstnehmereigenschaft auch deshalb unterstellt, weil diese vom Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung der Subfrächter in den Betrieb der Beschwerdeführerin ausgeht. Die Erstbehörde übersieht jedoch, dass die Arbeitsleistungen der Subfrächter ganz wesentlich außerhalb des Depots der Beschwerdeführerin in Ort zu verrichten waren. Nach stRsp des VwGH ist jedoch von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers dann nicht auszugehen, wenn die Arbeitsleistung im Wesentlichen außerhalb der dem Auftraggeber zugerechneten örtlichen Einrichtung erbracht wird (vgl ...). Ausgehend vom festgestellten Sachverhalt ergibt sich jedoch, dass die gegenständlichen Subfrächter ihre von der Beschwerdeführerin beauftragten Leistungen im Wesentlichen außerhalb des Depots in Ort zu verrichten hatten, was eindeutig gegen das Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung und damit gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spricht. Im Übrigen ist der Erstbehörde entgegenzuhalten, dass selbst eine starke organisatorische Eingliederung einer Selbstständigkeit nicht entgegen steht (vgl ...).

2.4.

Der Erstbehörde ist weiters entgegenzuhalten, dass aus dem zugrundeliegenden Sachverhalt - soweit dieser von der Erstbehörde ermittelt und festgestellt wurde - eine Mehrzahl von Kriterien für das Vorliegen des Unternehmerrisikos der Subfrächter spricht. Von der Erstbehörde unberücksichtigt blieb dabei der Umstand, dass sämtliche Subfrächter die Möglichkeit hatten, zusätzliche Aufträge anzunehmen oder nicht. Hierzu verweist die Beschwerdeführerin insbesondere auf die Entscheidung VwGH 20.12.2000, 99/13/0223, wonach das Unternehmerrisiko insbesondere auch darin zum Ausdruck kommt, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und solcher Art den Umfang seines Tätigwerdens bzw dessen wirtschaftlichen Erfolg zu bestimmen. Überdies spricht für das Unternehmerrisiko der Subfrächter eindeutig die vereinbarte Abrechnung nach erbrachter Leistung (Stückzahlen) und nicht nach Arbeitsstunden. Hierzu verweist die Beschwerdeführerin insbesondere auf die Entscheidung VwGH 28.09.2004, 2000/14/0094. Gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spricht jedoch auch der Umstand, dass den Subfrächtern keine Arbeitszeiten vorgegeben waren und infolge der abgeschlossenen Subfrachtverträge die Subfrächter eine Pönale von täglich € 250,00 für den Fall bezahlen mussten, dass kein Ersatz für die Durchführung der Arbeiten erfolgte, was für die angestellten Fahrer der Beschwerdeführerin hingegen nicht in Frage kam. In diesem Zusammenhang verweist die Beschwerdeführerin nochmals auf ihre Aussagen im Rahmen der Einvernahme durch die Steiermärkische Gebietskrankenkasse vom 25.08.2009. Darin führte die Beschwerdeführerin ausdrücklich aus, dass der Unterschied zwischen den angestellten Fahrern und den Subfrächtern darin gelegen war, dass die angestellten Fahrer zu genau eingeteilten Zeiten ihre Tour erledigen hätten müssen und dies auch seitens der Firmenleitung genau kontrolliert worden wäre. Die Subfrächter wären hingegen in ihrer Arbeitszeiteinteilung vollkommen frei gewesen und hätten neben den seitens der Beschwerdeführerin bestehenden Aufträgen auch noch weitere Kleintransportaufträge von dritten Personen erledigt, wie beispielsweise Entrümpelungsdienste, Botendienste und andere Zustelltätigkeiten. Schließlich spricht für das Bestehen eines Werkvertragsverhältnisses auch der Umstand, dass keiner der Subfrächter gegenüber der Beschwerdeführerin einen Anspruch auf Zulagen, Überstundenabgeltung etc hatte.

2.5.

Hinsichtlich der Übertragung des eigenen wirtschaftlichen Risikos im Rahmen des Unternehmens der Subfrächter und das damit verbundene Betriebsmittelrisiko verweist die Beschwerdeführerin auf die Ausführungen in den Beschwerden vom 10.11.2009. Unrichtig ist in diesem Zusammenhang die Feststellung der Erstbehörde in der Beschwerdeentscheidung vom 06.07.2015, wonach die Fahrer im Namen und auf Rechnung der Beschwerdeführerin aufgetreten wären (vgl Beschwerdeentscheidung vom 06.07.2015, Seite 9, 4. Absatz). Diese Feststellung der Erstbehörde deckt sich keinesfalls mit den Ergebnissen des bisherigen Ermittlungsverfahrens und widerspricht auch dem Vorbringen der Beschwerdeführerin in ihren Beschwerden vom 10.11.2009,

mit welchem ausdrücklich darauf hingewiesen wurde, dass die Werkleistungen durch die Subfrächter für die Beschwerdeführerin in eigenem Namen und auf eigene Rechnung getätigt wurden (vgl. Beschwerden vom 10.11.2009, Seite 4, 8. Absatz).

3. Zusammenfassung:

Zusammenfassend ist daher der Erstbehörde entgegenzuhalten, dass der entscheidungswesentliche Sachverhalt, der zur Beurteilung des Vorliegens einer persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit der Subfrächter erforderlich ist, bisher keinesfalls ausreichend ermittelt wurde. Insbesondere wurden die beiden Subfrächter (...) bisher überhaupt nicht zum Sachverhalt einvernommen und zwar auch nicht seitens der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse. Weiters ist der Erstbehörde entgegenzuhalten, dass sich bereits aus dem bisher - nur mangelhaft ermittelten - Sachverhalt jedenfalls solche Umstände ergeben, die in ihrer Gesamtbetrachtung dazu führen, dass die Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne der Bestimmung des § 47 Abs 2 EStG keinesfalls überwiegen und daher die verfahrensgegenständlichen Subfrächter jedenfalls auf selbstständiger Basis tätig waren. Die angefochtenen Bescheide leiden daher aus den angeführten Gründen sowohl an einer Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes als auch an einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, sodass die Beschwerdeführerin ihre Anträge in den Beschwerden vom 10.11.2009 vollinhaltlich aufrechterhält.

Zum Beweis dafür, dass es sich bei den mit den Subfrächtern (...) abgeschlossenen Subfrachtverträgen keinesfalls um Dienstverhältnisse im Sinne der Bestimmung des § 47 Abs 2 EStG handelte, sondern vielmehr um Werkverträge auf selbstständiger Basis, wird von der Beschwerdeführerin beantragt, im Rahmen der beantragten mündlichen Verhandlung vor dem Verwaltungsgericht nachstehende Zeugen zu laden und einzuvernehmen:

(...)

Weiters wird die Ladung und Einvernahme der Beschwerdeführerin beantragt.“

Mit Vorlagebericht vom 4. Februar 2016 wurden die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Die am 26. Juni 2018 vom Bundesfinanzgericht als Zeugen vernommenen E und F sagten getrennt voneinander im Wesentlichen aus, den Zustellern sei jeweils eine fixe Tour (ein fixes Zustellgebiet) zugewiesen gewesen. Dienstbeginn sei um 05:00 Uhr im Depot in Ort gewesen, dort seien die Pakete verladen worden. Der Zutritt zum Depot sei nur berechtigten Personen (Ausweis oder bekannt sein) möglich gewesen. Beide Zeugen haben angegeben, zuerst in einem Dienstverhältnis zur Beschwerdeführerin gestanden und dann als sogenannte Subfrächter tätig gewesen zu sein; dabei habe es keine Unterschiede in Ablauf und Abwicklung gegeben. Nur die Abrechnungsmodalitäten hätten sich geändert. Das für die Zustellungen jeweils verwendete Kraftfahrzeug sei von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt worden, während der Tätigkeit als Subfrächter sei dasselbe Kraftfahrzeug zur Verfügung gestanden wie während des Dienstverhältnisses. Kosten für Reparaturen, etc. habe die Beschwerdeführerin

getragen. Miet- und Benzinkosten seien von den in Rechnung gestellten Beträgen in Abzug gebracht worden und die Differenz in bar ausbezahlt worden. Für andere Auftraggeber seien keine Zustellungen vorgenommen worden, dies sei zeitlich gar nicht möglich gewesen. Nur eine eingeschulte Person wäre als etwaige Vertretung in Frage gekommen. Herr F sagte auch aus, die Gewerbeberechtigung habe er nur deshalb beantragt, um für die Beschwerdeführerin als Subfrächter tätig zu sein, nachdem ihm von der Beschwerdeführerin mitgeteilt worden sei, als Subfrächter besser zu verdienen als als nichtselbständig beschäftigter Zusteller. Er habe sich nie vertreten lassen müssen und die Beschwerdeführerin habe er nie gesehen.

In der Stellungnahme vom 30. Juli 2018 teilte die Beschwerdeführerin, vertreten durch V, Rechtsanwalt, mit, die Aussagen des Zeugen E seien betreffend einer Verhinderung widersprüchlich; dies sei nicht geeignet, dessen Glaubwürdigkeit zu fördern. Die Beschwerdeführerin verweise auf ihre niederschriftliche Einvernahme durch die Steiermärkische Gebietskrankenkasse, wonach es ihr egal gewesen sei, welcher Fahrer die Tour erledigt habe, die Subfrächter in ihrer Zeiteinteilung vollkommen frei gewesen seien und diese neben ihrer Tätigkeit für die Beschwerdeführerin andere Aufträge verrichten hätten können. Es sei unrichtig, dass die Beschwerdeführerin die Kosten für Fahrzeugreparaturen getragen habe und die Arbeitskleidung selbst zu kaufen gewesen sei. Der Zeuge F habe in einer älteren Aussage angegeben, Miete für das Fahrzeug bezahlt zu haben und die Abrechnung sei nicht nach Stunden sondern nach Paketen erfolgt. Zu der Vertretungsmöglichkeit sei er nicht befragt worden. Die Möglichkeit der Vertretung sei jedoch ein wesentliches Merkmal der selbständigen Tätigkeit und ein wesentliches Unterscheidungsmerkmal zu unselbständigen Tätigkeit. Die Aussagen der Zeugen seien nicht geeignet, das umfangreiche Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach die verfahrensgegenständlichen Subfrächter jedenfalls auf selbständiger Basis tätig gewesen seien, zu entkräften.

In der mündlichen Verhandlung bestätigte die Mutter der Beschwerdeführerin, die Niederschrift vom 25. August 2009 sei mit ihr aufgenommen worden und die darin in der Ich-Form enthaltenen Angaben hätten sie und nicht ihre Tochter betroffen. Ihre Tochter, die Beschwerdeführerin, sei schon vor ihrer Abmeldung in Österreich in der Schweiz gewesen. Sie sei nach Abschluss ihrer Lehre in Österreich zuerst als Saisonbeschäftigte nach Liechtenstein und in die Schweiz gegangen und später dann dort verblieben. Die Vertragsverhandlungen mit der D hätten sie und ihr damaliger Ehemann geführt, die Rechnungen, etc. habe sie erstellt. Die Geldflüsse seien über ein Firmenkonto gelaufen, wer Kontoinhaber und wer zeichnungsberechtigt gewesen sei, wusste die Mutter der Beschwerdeführerin nicht mehr. Die Bankgeschäfte habe sie abgewickelt. Ob bei den Bezahlungen der Zusteller, die meistens ihr damaliger Gatte abgewickelt habe, alles ordnungsgemäß abgelaufen sei, könne sie nicht sagen. Die Unterlagen für die Steuererklärungen der Beschwerdeführerin habe die Mutter dem Steuerberater zur Verfügung gestellt. Die Mutter versprach, die Wohnadresse der Beschwerdeführerin mittels E-Mail dem Bundesfinanzgericht bekannt zu geben. Die

Mutter der Beschwerdeführerin bestätigte auch, dass die Fahrer um 05:00 Uhr im Depot in Ort anwesend gewesen seien, um mit der Beladung der Fahrzeuge beginnen zu können. Meistens seien sie und ihr damaliger Ehegatte ebenfalls in der Früh im Depot anwesend gewesen, eine Anwesenheit der Beschwerdeführerin im Depot müsse sie eher verneinen. Die Zusteller hätten von der Mutter der Beschwerdeführerin die für die Rechnungserstellung erforderlichen Grundlagen (Anzahl der zugestellten Pakete, etc.) mitgeteilt bekommen. Das Gewerbe für die Vermietung von Kraftfahrzeugen habe die Mutter angemeldet, sie habe alles im Namen der Beschwerdeführerin, ihrer Tochter, unterschrieben; die Beschwerdeführerin habe davon gewusst. Die Mutter tätigte zu der Frage, ob sie hierzu von der Beschwerdeführerin bevollmächtigt gewesen sei, keine Aussage. Der Gewinn sei für das Haus der Beschwerdeführerin (ihrer Tochter) verwendet worden. Wenn die Zusteller verhindert gewesen seien, seien die Mutter der Beschwerdeführerin oder ihr damaliger Gatte eingesprungen, wenn die Zusteller keine Vertretung gefunden hätten.

Mit Schreiben vom 13. November 2018 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Mutter der Beschwerdeführerin um Bekanntgabe der Bankdaten des im Zuge der mündlichen Verhandlung genannten Geschäftskontos und um Vorlage einer Bestätigung des Kreditinstituts über den Kontoinhaber und über die zeichnungsberechtigten Personen. Dieses Ersuchen blieb unbeantwortet. Ebenso wenig hat die Mutter der Beschwerdeführerin dem Bundesfinanzgericht die Wohnadresse der Beschwerdeführerin mitgeteilt.

Ebenfalls mit Schreiben vom 13. November 2018 hat das Bundesfinanzgericht die belangte Behörde um Vorlage der im Zuge der Betriebsgründung von der Beschwerdeführerin angegebenen Anzeigen ersucht. Die belangte Behörde legte am 5. Dezember 2018 die Meldung über den Beginn Ihrer selbständigen Tätigkeit (Formblatt Verf 24) vom 17. Jänner 2005, ein Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 4. Februar 2005 und einen Auszug aus dem Gewerberegister vom 13. August 2005 vor.

Mit Schreiben vom 19. November 2018 ersuchte die belangte Behörde den rechtsfreundlichen Vertreter der Beschwerdeführer in Nachweise darüber vorzulegen, wer die Rückzahlungen für das zu einem näher genannten Bausparvertrag gewährte Darlehen tatsächlich getragen habe, vorzulegen. Mit dem per E-Mail an das Bundesfinanzgericht gerichteten Schreiben vom 18. Dezember 2018 wurde um Erstreckung der Frist zur Vorlage dieser Nachweise bis 18. Jänner 2019 ersucht. Mit dem ebenfalls mit E-Mail übermittelten Schreiben teilte die Beschwerdeführer in, vertreten durch V, Rechtsanwalt, dem Bundesfinanzgericht Folgendes mit:

„In umseits näher bezeichneten Beschwerdesache erlaubt sich die Beschwerdeführer in mitzuteilen, dass die vom BFG mit Schreiben vom 19.11.2018 angeforderten Unterlagen der in der Schweiz lebenden Beschwerdeführer in nunmehr zur Verfügung gestellt wurden. Nach Überprüfung dieser Urkunden erfolgt die Übermittlung derselben mit der Post. Nach Einlangen der Urkunden können diese vom Vertreter der Beschwerdeführer

in in geeigneter Weise dem BFG vorgelegt werden. Im Hinblick darauf ergeht das höfliche Ersuchen, die Frist zur Vorlage der Urkunden bis zum 31.01.2019 zu erstrecken. “

Mit dem mit E-Mail übermittelten Schreiben vom 31. Jänner 2019 legte der Vertreter der Beschwerdeführer in ein mit 30. Jänner 2019 datiertes Schreiben der G vor.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Mit 1. Jänner 2014 ist das Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz in Kraft getreten. Auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 37 BAO die für Beschwerden geltenden Bestimmungen anzuwenden.

Die am 28. Juli 1986 geborene Beschwerdeführerin war nach Beendigung ihrer Lehrzeit noch bis zum 21. Jänner 2006 in ihrem Lehrbetrieb tätig. Ab diesem Zeitpunkt war die Beschwerdeführerin – mit Unterbrechungen von insgesamt mehr als drei Monaten – bis zum 25. Oktober 2007 in Österreich nichtselbständig beschäftigt. Bereits vor der endgültigen Aufgabe ihres Wohnsitzes in Österreich durch Wegzug in die Schweiz mit 18. Juli 2008 hat sich die Beschwerdeführerin zweitweise in Liechtenstein und in der Schweiz aufgehalten und ist dort Beschäftigungen nachgegangen. Seit 18. Juli 2008 war die Beschwerdeführerin in Österreich nicht mehr gemeldet.

Die Beschwerdeführerin verfügte in der Zeit vom 20. Juli 2005 bis zum 2. Mai 2013 und somit in den verfahrensgegenständlichen Jahren über die Berechtigung das Gewerbe der *„Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen oder mit Kraftfahrzeugen mit Anhängern, wenn die Summe der höchsten zulässigen Gesamtgewichte insgesamt 3500 kg nicht übersteigt (...), eingeschränkt auf die Verwendung von 6 Kraftfahrzeugen“* und ab 22. Juli 2008 über die Berechtigung das Gewerbe *„Vermietung von Kraftfahrzeugen ohne Beistellung eines Lenkers“* auszuüben. Auf den Namen der Beschwerdeführerin wurde am 25. Februar 2005 mit der D ein B-Systempartnervertrag abgeschlossen; die diesbezüglichen Vertragsverhandlungen haben die Mutter der Beschwerdeführerin und ihr damaliger Ehegatte geführt. Bestandteil eines Systempartnervertrages waren die Systemhandbücher. Ein Systempartner erbringt speditionelle Dienstleistungen und ist verpflichtet, in dem ihm zugewiesenen Vertragsgebiet Pakete termingerecht zuzustellen und abzuholen.

Das Vertragsgebiet wurde vom Systempartner (Beschwerdeführerin oder andere verantwortliche Person) auf Zustellgebiete (Touren) aufgeteilt. Diese Zustellgebiete wurden den für den Systempartner tätigen Fahrern (Zusteller) fix zugewiesen. Die jeweiligen Fahrer durften Zustellungen und Abholungen nur in dem ihnen jeweils zugeteilten Zustellgebiet vornehmen. Ein Teil der für den Systempartner tätigen Zusteller war bei diesem nichtselbständig beschäftigt, mit vier Zustellern sind so genannte Subfrächterverträge abgeschlossen (nachfolgend Subfrächter genannt) worden; diese waren unbefristet und die Kündigungsfrist betrug mindestens einen Monat. Auslieferstelle für die Zusteller war das Depot in Ort. Dort mussten die Fahrer die zuzustellenden Pakete abholen. Für jeden Fahrer stand dort eine Kojen zur Verfügung und die Fahrer mussten dort von einem sich im Kreis laufenden Förderband, auf dem sich alle auszuliefernden

Pakete befanden, die Pakete herunternehmen und in das Kraftfahrzeug verladen, deren Empfänger sich im jeweiligen Zustellgebiet befanden. Das Förderband war ab 05:00 Uhr in Betrieb und ist abhängig von der Menge der zuzustellenden Pakete bis 07:00 Uhr oder 08:00 Uhr gelaufen. Die Zusteller waren um 05:00 Uhr im Depot anwesend und mussten in dieser Zeit die Pakete verladen. Den Fahrern wurden Scanner und Ausrolllisten ausgehändigt, auf den Ausrolllisten waren die Empfänger der zuzustellenden Pakete angeführt. Die Ausrollliste war nach einer bestimmten Reihenfolge sortiert, nach dieser sollten die jeweiligen Fahrer die Zustellungen vornehmen. Bei der Beladung der Kraftfahrzeuge waren die Pakete einzuscannen. Die Paketempfänger hatten die Entgegennahme der Pakete auf dem Scanner zu bestätigen. Bei Abwesenheit eines Kunden waren diese über den Zustellversuch zu benachrichtigen. Im Regelfall erfolgte am nächsten Tag ein weiterer Zustellversuch; die danach nicht zustellbaren Pakete waren im Depot abzugeben. Es gab auch Fixkunden, bei denen täglich Pakete abzuholen waren. Die Fahrer mussten während der Tour telefonisch erreichbar sein um telefonische (Abhol)Aufträge entgegen nehmen zu können. Nach Beendigung der Tour musste jeder Fahrer in das Depot zurückkehren und dort den Scanner, die nicht zustellbaren und die abgeholten Pakete abgeben. Hierfür stand den Fahrern ein Zeitfenster von 13:00 Uhr bis 19:00 Uhr zur Verfügung. Die Abrechnung zwischen dem Systempartner und den Subfrächtern erfolgte nach der Anzahl der zugestellten und abgeholten Pakete. Die Zusteller konnten das Entgelt für die Zustellung mit den Kunden nicht individuell vereinbaren. Die Subfrächter nahmen ausschließlich für den Systempartner Zustellungen vor. Der Zutritt zum Depot war betriebsfremden Personen nicht möglich, das Depot war videoüberwacht und die Fahrer mussten einen Ausweis mit Foto bei sich tragen; jeder Zusteller war „gesichtsbekannt“. Im Falle einer Verhinderung mussten auch die Subfrächter dies der Mutter der Beschwerdeführerin oder deren damaligen Ehegatten bekannt geben, diese haben dann bei anderen als den Subfrächtern für die jeweilige Tour einen Vertreter eingeteilt. Die Subfrächter waren für eine etwaige Vertretung grundsätzlich selbst verantwortlich; eine Vertretung konnte nur eine Person übernehmen, die mit den Gegebenheiten vertraut und eingeschult war. Für den Fall, dass die Subfrächter keine Vertretung bereitstellen konnten, haben die Vertretung die Mutter der Beschwerdeführerin oder ihr damaliger Ehegatte übernommen.

Den Zurverfügungstellungen der Fahrzeuge an drei Subfrächter lagen keine Mietverträge zwischen diesen und der Beschwerdeführerin zugrunde. Auf die Beschwerdeführerin war in den verfahrensgegenständlichen Jahren ein Kleinlastkraftwagen angemeldet. In der Zeit vom 20. März 2009 bis 7. Jänner 2014 war auf die Beschwerdeführerin in Österreich ein Personenkraftwagen angemeldet; diesen hat ihre Mutter benutzt.

Mit dem am 14. Februar 2006 unterfertigten Kaufvertrag hat die Beschwerdeführerin unter anderem eine Liegenschaft mit einem darauf befindlichen Einfamilienwohnhaus erworben. Diesem Kaufvertrag ist die Mutter der Beschwerdeführerin beigetreten. „Zum Zwecke der Erhaltung des Familienwohnsitzes“ räumte die Beschwerdeführerin ihrer Mutter an der Liegenschaft das Veräußerungs- und Belastungsverbot gemäß

§ 364c ABGB ein. Betreffend die erworbene Liegenschaft sind im Lastenblatt des Grundbuches neben dem genannten Belastungs- und Veräußerungsverbot zwei Pfandrechte eingetragen. Ein Pfandrecht der H und ein Pfandrecht der G; diesem Pfandrecht liegt ein Kreditvertrag zwischen dem zuletzt genannten Kreditinstitut (als Kreditgeber) und dem Bruder der Beschwerdeführerin (als Kreditnehmer) zugrunde. Die Mutter der Beschwerdeführerin hat diesem Pfandrecht den Vorrang in der bürgerlichen Rangordnung vor dem zu ihren Gunsten einverleibten Belastungs- und Veräußerungsverbot eingeräumt. Die Beschwerdeführerin war an dem erworbenen Wohnsitz in der Zeit vom 22. November 2007 bis zum 18. Juli 2008, ihr Bruder in der Zeit vom 13. März 2006 bis 21. Februar 2014 mit Hauptwohnsitz gemeldet. Ihre Mutter ist dort seit 13. März 2006 mit Hauptwohnsitz gemeldet.

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 Angaben der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens, der Aussagen der Subfrächter sowie der Mutter der Beschwerdeführerin und aufgrund der vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Ermittlungen erachtete das Bundesfinanzgericht den vorstehenden Sachverhalt als erwiesen. Aufgrund der als Systempartner zu beachtenden Vorgaben standen nicht nur die ständige Erreichbarkeit der Fahrer, sondern auch das Abwicklungsprozedere im Zusammenhang mit der Übernahme und der Zustellung der Pakete fest. Diese Vorgaben decken sich mit den Angaben der einvernommenen Subfrächter. Dass sich diese ebenfalls an die Beginn- und Endzeiten des Depots zu halten hatten, ergab sich aus den Aussagen der einvernommenen Subfrächter, aus den Angaben der Mutter der Beschwerdeführerin, aus den unwidersprochenen Feststellungen der belangten Behörde (zum Beispiel in der Beschwerdevorentscheidung) und aus der Erfahrung des Bundesfinanzgerichtes, wonach bei derartigen Zustelldiensten in der Früh und am Abend nur eingeschränkte Zeitfenster für die Abholung und Abgabe von Paketen zur Verfügung stehen. Dass die Subfrächter Zustellungen ausschließlich für den Systempartner vorgenommen haben, ließ sich zum einen aus den Aussagen der vom Bundesfinanzgericht einvernommenen Zeugen ableiten. Diese Aussagen deckten sich mit den Einkommensteuerakten der Subfrächter; diese ließen keine Hinweise dafür erkennen, dass die Subfrächter auch für andere Auftraggeber Zustellungen vorgenommen haben. Die Angaben in den Eingaben der Beschwerdeführerin, die Subfrächter hätten auch noch andere Aufträge verrichten können, vermochten daher nicht vom Gegenteil überzeugen.

Den in der Niederschrift vom 25. August 2009 (auf die sich die Beschwerdeführerin auch in ihrer Stellungnahme vom 30. Juli 2018 bezieht) enthaltenen gegenteiligen Angaben,

wonach es ihr egal gewesen sei, wann und von wem die Tour erledigt worden sei, war daher aus den vorstehenden Erwägungen nicht zu folgen. Diesbezüglich war es daher nicht relevant, dass diese Niederschrift nicht mit der Beschwerdeführerin, sondern mit ihrer Mutter aufgenommen worden ist. Nach den von der Beschwerdeführerin oder von einer anderen verantwortlichen Person als Systempartner einzuhaltenden Vorgaben musste bei Ausfall eines Fahrers für eine etwaige entsprechende Vertretung gesorgt werden. Nur mit Ausweis ausgestattete und „gesichtsbekannte“ Fahrer konnten das Depot in Ort betreten und auch aus den Aussagen der einvernommenen Fahrer lässt sich entnehmen, dass die Subfrächter zwar für einen etwaigen Ersatz zu sorgen hatten, diese Person jedoch mit den Gegebenheiten vertraut sein musste und eingeschult sein musste. Ergänzend ist noch festzuhalten, dass sich der vom Bundesfinanzgericht als erwiesen angenommene Sachverhalt auch mit dem Sachverhalt deckt, von dem die zuständigen Behörden im Verfahren der Versicherungspflicht der als Subfrächter tätigen Personen ausgegangen sind.

Die Angaben der Beschwerdeführerin, an drei der Subfrächter seien die Fahrzeuge vermietet worden, und die vorliegenden Vereinbarungen über die Zurverfügungstellung von Fahrzeugen, vermochten nicht zu überzeugen. Gemäß § 6 Abs. 4 Z 1 Güterbeförderungsgesetz sind, wenn Mietfahrzeuge zur gewerbsmäßigen Beförderung von Gütern oder für den Werkverkehr verwendet werden, im Kraftfahrzeug der Vertrag über die Vermietung des Kraftfahrzeuges, aus dem der Name des Vermieters, der Name des Mieters, das Datum und die Laufzeit des Vertrages sowie das Kennzeichen des Kraftfahrzeuges hervorgehen, mitzuführen und den Aufsichtsorganen auf Verlangen auszuhändigen. Dokumente, die diesen Vorgaben entsprechen, wurden von der Beschwerdeführerin nicht vorgelegt. In den Verwaltungsakten befinden sich zwei (von angeblich) drei Vereinbarungen. Eine Vereinbarung enthält kein Datum, keine Laufzeit und auch keinen Hinweis auf das Kennzeichen des Kraftfahrzeuges, nicht einmal einen Hinweis auf Art und Type des Kraftfahrzeuges. Die zweite Vereinbarung enthält kein Datum des Vertrages und weist ein Kennzeichen aus, zu dem im KFZ-Zentralregister des Bundesministeriums für Inneres keine Vormerkung aufscheint. Darüber hinaus verfügte die Beschwerdeführerin erst ab 22. Juli 2008 über eine Gewerbeberechtigung für die Vermietung von Kraftfahrzeugen ohne Beistellung eines Lenkers. Nach einer vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Abfrage im Kraftfahrzeug-Zentralregister des Bundesministeriums für Inneres war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum auf die Beschwerdeführerin nur ein Lastkraftwagen angemeldet; dieser war nicht Gegenstand der vorstehend genannten zweiten Vereinbarung. Unbeschadet der fehlenden Berechtigung war es daher ausgeschlossen, dass die Beschwerdeführerin an drei Personen einen Lastkraftwagen für Zustelldienste vermietet hatte. Ebenso wenig war glaubhaft, dass die eine Person, die das von ihr geleaste Kraftfahrzeug verwendet haben soll, einen höheren Paketpreis erhalten hat. Die dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Abrechnungen weisen den gleichen Paketpreis aus, wie die Abrechnungen der anderen drei Subfrächter. Laut einer Vereinbarung handelt es sich bei diesen Preisen bereits um die verminderten Paketpreise. Die Paketpreise wurden zwecks Begleichung der

angeblichen Fahrzeugmieten vermindert. Aus den genannten Erwägungen waren die Angaben und Aussagen betreffend Zurverfügungstellung der Fahrzeuge nicht glaubwürdig.

Entgegen den Ausführungen in der Stellungnahme vom 30. Juli 2018 sind die Aussagen des Zeugen E betreffend die Vertretung nicht widersprüchlich. Dieser hat angegeben, als Subfrächter für eine etwaige Vertretung verantwortlich gewesen zu sein und während seiner Zeit als Dienstnehmer habe sich die Beschwerdeführerin um einen Ersatz gesorgt. Aus den vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Abfragen geht hervor, dass der zuletzt genannte Zeuge vor seiner Tätigkeit mit Subfrächtervertrag beim Systempartner nichtselbständig beschäftigt war; der Systempartner selbst hat dem zuständigen Finanzamt einen diesbezüglichen Lohnzettel übermittelt. Durch die vom Zeugen getätigten Aussagen war seine Glaubwürdigkeit nicht eingeschränkt.

Der im Zusammenhang mit dem Kauf der Liegenschaft stehende Sachverhalt stand aufgrund der Eintragungen im Grundbuch und der diesem einliegenden Unterlagen fest.

Einleitend ist festzuhalten, dass gemäß § 23 Abs. 1 Z 1 ASVG die Gebietskrankenkassen Träger der Krankenversicherung nach diesem Bundesgesetz sind. Die Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1) haben gemäß § 41a Abs. 1 ASVG die Einhaltung aller für das Versicherungsverhältnis maßgebenden Tatsachen zu prüfen (Sozialversicherungsprüfung). Gemeinsam mit der Sozialversicherungsprüfung ist vom Krankenversicherungsträger auch die Lohnsteuerprüfung nach § 86 EStG 1988 des Einkommensteuergesetzes 1988 durchzuführen. Der Prüfungsauftrag ist von jenem Krankenversicherungsträger zu erteilen, der die Prüfung durchführen wird (§ 41a Abs. 3 ASVG). Gemäß § 41a Abs. 4 ASVG gelten für die Sozialversicherungsprüfung die für Außenprüfungen (§ 147 der Bundesabgabenordnung) maßgeblichen Vorschriften der Bundesabgabenordnung. Bei der Durchführung der Lohnsteuerprüfung (§ 86 EStG 1988) ist das Prüforgan des Krankenversicherungsträgers als Organ des für die Lohnsteuerprüfung zuständigen Finanzamtes tätig. Im verfahrensgegenständlichen Fall hat die Steiermärkische Gebietskrankenkasse die Lohnsteuerprüfung durchgeführt. Das diese Prüfung durchführende Prüforgan ist daher als Organ der belangten Behörde tätig geworden. Die Vorbringen der Beschwerdeführerin, die belangte Behörde habe lediglich auf Feststellungen der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse zurückgegriffen und selbst keine Ermittlungen angestellt, gingen daher ins Leere. Darüber hinaus ist im Abgabenverfahren eine unmittelbare Beweisaufnahme nicht erforderlich (VwGH 20.5.2010, 2006/15/0290).

Im verfahrensgegenständlichen Fall war strittig, ob die vier mit Subfrächtervertrag beschäftigten Zusteller (nachfolgend Subfrächter genannt) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen haben.

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

Arbeitslohn erhoben. Der Arbeitgeber haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

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 27). 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, Subfrächtervertrag, etc.) oder auf die Absicht des Beschwerdeführers oder auf die Branchenüblichkeit 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. Eine sachliche Weisungsgebundenheit, die sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Arbeitsleistung bezieht, begründet für sich allein kein Dienstverhältnis.

Das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht hingegen ruft einen Zustand wirtschaftlicher Abhängigkeit und persönlicher Gebundenheit hervor (VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071). 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.

Die Subfrächter waren ausschließlich für den Systempartner (Beschwerdeführerin oder andere verantwortliche Person) tätig und mussten die im jeweiligen Zustellgebiet (täglich) anfallenden Zustellungen bzw. die vorgegebenen Abholungen von Paketen vornehmen. Selbst die Beschwerdeführerin hat in ihren Berufungsausführungen angegeben, drei Subfrächter seien ausschließlich für sie tätig gewesen. Den Ausführungen, wonach der vierte Subfrächter auch für andere Frächter tätig gewesen sei, war nicht zu folgen. Dieser war zum einen nur in der Zeit März bis August 2008 für den Systempartner tätig und hat in seiner Einvernahme keine dahingehenden Angaben gemacht. Zum anderen hat dieser Subfrächter keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt. Es war somit auszuschließen, dass dieser auch für andere Personen als für den Systempartner tätig war. Dem widersprechen auch nicht die Ausführungen der Beschwerdeführerin im ergänzenden Vorbringen vom 14. August 2015. Die Möglichkeit sämtlicher Subfrächter, zusätzliche Aufträge anzunehmen, beweist nicht, dass die Subfrächter nicht ausschließlich für die Beschwerdeführerin tätig waren. Aus den Einkommensteuerbescheiden der Subfrächter lässt sich ableiten, dass – sofern der Berechnung der Einkommensteuer Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugrunde liegen – es sich um die vom Systempartner erhaltenen Einkünfte handelt. Es war daher nicht davon auszugehen, dass die Subfrächter auch für andere Personen tätig waren.

Den Zustellern war die Anzahl der Zustellungen und der Abholungen in ihrem Zustellgebiet (auf ihren Touren) vorgegeben. Darüber hinaus waren die Subfrächter verpflichtet, sich an die Öffnungszeiten des Depots in Ort zu halten und sich dort zur Beladung und Abgabe der Pakete einzufinden. Die Subfrächter waren somit an bestimmte Zeitvorgaben gebunden. Angesichts dieser Zeitvorgaben konnte von einem Gestaltungsspielraum betreffend die Arbeitszeit keine Rede mehr sein (VwGH 4.6.2008, 2007/08/0252). Die Subfrächter hatten in dem ihnen vom Systempartner zugewiesenen Zustellgebiet die Pakete zuzustellen und gegebenenfalls abzuholen. Dies konnte von den Subfrächtern nicht verweigert werden und sie wussten vor der Verladung der Pakete im Depot nicht, wie viele Pakete am jeweiligen Tag zuzustellen sein werden; sie haben daher eindeutig ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt.

Durch die Aufteilung des vom Systempartner übernommenen Vertragsgebietes in verschiedene Zustellgebiete (Touren) und durch die Zuweisung dieser auf ihre Zusteller hat der Systempartner auch die Subfrächter angewiesen, wann und wo diese Zustellungen oder Abholungen von Paketen vorzunehmen haben. Anordnungen vom Systempartner zu erhalten spricht auch für die Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung.

Für das Vorliegen von Dienstverhältnissen spricht auch die Art der Verrechnung. Diese erfolgte nicht zwischen der D und den Subfrächtern, sondern zwischen diesen und dem Systempartner. Das Entgelt für die Zustellungen und Abholungen der Pakete war vorgegeben. Unterschieden zwischen Zustellung und Abholung war je nach Pakettyp ein für alle Subfrächter gleich hoher Preis vereinbart bzw. vorgegeben.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitsgebers wird nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes durch jede nach außen als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt (VwGH 23.9.2010, 2010/15/0121). Die Subfrächter waren im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ausschließlich für den Systempartner tätig. Sie waren für die Zustellungen in den ihnen jeweils zugewiesenen Zustellgebieten zuständig und waren somit unverzichtbarer Bestandteil, dass der Systempartner die von ihm mit dem Systempartnervertrag übernommene Verpflichtung, die Zustellungen im Vertragsgebiet (das der Systempartner in Zustellgebiete aufgeteilt hat) vorzunehmen, erfüllen konnte. Für eine Eingliederung spricht auch die mit den Subfrächtern vereinbarte Kündigungsfrist von mindestens einem Monat. Die somit erfolgte Absicherung des Systempartners, ausreichend Zeit für die Suche eines Ersatzes zu haben, ist auch ein Indiz dafür, dass es ihm nur (gemeinsam mit den bei ihr nichtselbständig beschäftigten Zustellern) unter Einbindung der Subfrächter möglich war, die Zustellungen und Abholungen im Vertragsgebiet zu gewährleisten. Ebenso sind eine vereinbarte Kündigungsfrist und auch die vereinbarten Probezeiten Indizien dafür, dass die Subfrächter nicht die Erbringung von Werken, sondern ihre Arbeitskraft geschuldet haben.

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. Die Subfrächter hatten die Zustellungen und Abholungen in ihrem jeweiligen Zustellgebiet durchzuführen, sie konnten diese weder ablehnen, noch durch unternehmerisches Geschick darüber hinausgehende Zustellungen oder Abholungen lukrieren; die für den Systempartner tätigen Zusteller und somit auch die Subfrächter durften bzw. mussten Zustellungen und Abholungen (nur) in dem ihnen zugewiesenen Zustellgebiet vornehmen. Sie konnten keine individuellen Preise vereinbaren, noch an der Festlegung des Entgeltes in irgendeiner Weise kalkulatorisch mitwirken. Die bloße Inrechnungstellung der vom Systempartner vorgegebenen Beträge stellt kein für eine selbständige Tätigkeit typisches Unternehmerrisiko dar. Das Vorliegen von Dienstverhältnissen ist auch nicht auszuschließen, wenn die Subfrächter Gewerbeberechtigungen besessen haben. Es ist steuerlich nicht entscheidend, von

welchen Sozialversicherungsträgern die Tätigkeit als versicherungspflichtig behandelt wird, 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 zum Systempartner. Darüber hinaus sprechen auch das Fehlen eines Unternehmerrisikos sowie der Umstand, dass im Fall von Abwesenheiten keine echte Vertretungsmöglichkeit gegeben war (es musste sich um mit der Abwicklung vertraute und eingeschulte Fahrer handeln), für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988. Gestützt wird die Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch darin, dass auch bei den Zustellern von anderen Systempartnern der D von Dienstverhältnissen ausgegangen worden ist (BFG 23.10.2018, RV/2100502/2012; UFS 12.10.2011, RV/0843-G/09).

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 ist Arbeitgeber, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 auszahlt. Gemäß § 43 Abs. 2 FLAG finden für den Dienstgeberbeitrag (und auch für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) die Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) sinngemäß Anwendung.

Es ist daher für die Beantwortung der Frage, wer im verfahrensgegenständlichen Fall Arbeitgeber (Dienstgeber) war, von entscheidender Bedeutung, wer den Lohnaufwand tatsächlich getragen hat, wer über die Höhe der Bezüge entschieden hat, also welche Person als Arbeitgeber für die Subfrächter tätig geworden ist (vgl. VwGH 26.1.1994, 92/13/0148; VwGH 19.12.2002, 99/15/0191).

Die belangte Behörde ist in den angefochtenen Bescheiden ohne nähere Begründung davon ausgegangen, dass die Beschwerdeführerin Arbeitgeber (Dienstgeber) gewesen sei. Dieser Schluss lässt sich nicht zwingend ziehen. Die Beschwerdeführerin war zum Zeitpunkt der Mitteilung an die Abgabenbehörde über den Beginn einer selbständigen Tätigkeit und zum Zeitpunkt der Anmeldung des Gewerbes für die Güterbeförderung achtzehneinhalb bzw. neunzehn Jahre alt und war zu dieser Zeit nichtselbständig tätig. Die auf der genannten Meldung an die Abgabenbehörde (Verf 24) befindliche (angebliche) Unterschrift der Beschwerdeführerin weicht ihrem Schriftbild nach wesentlich von der Unterschrift auf dem Kaufvertrag über die Liegenschaft ab; die Echtheit der auf dem Kaufvertrag befindlichen Unterschrift wurde von einem Notar bestätigt. In der mündlichen Verhandlung hat die Mutter der Beschwerdeführerin nicht nur angegeben, die Vertragsverhandlungen mit der D hätten sie und ihr damaliger Ehemann geführt, sondern auch bestätigt, dass die in der Niederschrift vom 25. August 2009 getätigten Angaben sie selbst und nicht ihre Tochter betreffen. Ebenfalls habe sie das Gewerbe für die Vermietung von Kraftfahrzeugen angemeldet und das Geld, mit dem die Subfrächter vom damaligen Ehegatten bezahlt worden seien, vom Firmenkonto behoben. Dabei ist nicht außer Acht zu lassen, dass vom steuerlichen Vertreter bis einschließlich für das Jahr 2013 Steuererklärungen für die Beschwerdeführerin abgegeben worden sind, obwohl die Beschwerdeführerin seit Juli 2008 über keinen Wohnsitz in Österreich mehr verfügte.

Trotz all dieser Ungereimtheiten fehlen Ermittlungen darüber, wer tatsächlich Arbeitgeber (Dienstgeber) war.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das Verwaltungsgericht die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeverentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Diese im Rahmen der sodann zu fällenden Ermessensentscheidung zu berücksichtigten positiven und negativen Voraussetzungen sind in rechtlicher Gebundenheit zu prüfen. Das Gericht hat die von ihm vermissten und ins Auge gefassten Ermittlungsschritte zu bezeichnen und zu beurteilen und auch die Frage zu beantworten, ob die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Gericht selbst nicht im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre (VwGH 17.10.2018, Ra 2017/13/0087).

Das Finanzamt wird unter voller Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin und der gemäß § 143 BAO zur Auskunftserteilung verpflichteten Personen festzustellen haben, ob die Beschwerdeführerin tatsächlich den Lohnaufwand getragen hat. So werden durch Einsicht in die Buchhaltungsunterlagen und Überprüfung dieser die Zahlungsflüsse festzustellen sein, von welchem Konto (welchen Konten) die Zahlungen getätigt worden sind, wer Inhaber dieses Kontos (dieser Konten) war und von wem der Lohnaufwand wirtschaftlich tatsächlich getragen worden ist. Dabei wird auch von Interesse sein, wer die Kosten für die steuerliche Vertretung getragen hat, wer den Steuerberater beauftragt hat, etc. Ebenso wird zu überprüfen sein, wer der wirtschaftliche Eigentümer des Einfamilienhauses gewesen ist. Denn die Mutter der Beschwerdeführerin hat angegeben, ein etwaiger Gewinn sei für dieses verwendet worden. Auch wenn die Beschwerdeführerin als grundbücherliche Eigentümerin dieser Liegenschaft aufscheint, so lassen die Tatsachen, dass die Beschwerdeführerin im Gegensatz zu ihrer Mutter und zu ihrem Bruder nur sehr kurz in diesem Haus gewohnt hat, dass ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten der Mutter eingeräumt ist (mit der Begründung der Erhaltung des Familienwohnsitzes bei Kauf eines solchen), und dass auf der Liegenschaft Pfandrechte eingetragen sind, die ihre Grundlage nicht in von der Beschwerdeführerin abgeschlossen Kreditverträgen haben, vielmehr den Schluss zu, dass nicht die Beschwerdeführerin die Kosten für das Einfamilienwohnhaus wirtschaftlich getragen hat. Es werden daher auch Ermittlungen dahingehend anzustellen sein, wer tatsächlich die Rückzahlungen zu diesen mit den Pfandrechten besicherten Forderungen getragen hat.

Das Bundesfinanzgericht hat nach der Abhaltung der mündlichen Verhandlung versucht, Ermittlungen zur Abklärung dieser Fragen anzustellen. Das Ersuchen an die Mutter der Beschwerdeführerin blieb – wie ausgeführt – unbeantwortet. Es wurden somit

keine Nachweise vorgelegt, wer der eigentliche Inhaber des Firmenkontos war. Auch das Ersuchen an den rechtsfreundlichen Vertreter der Beschwerdeführerin war nicht erfolgreich. Mit der vorgelegten Bestätigung konnte die Frage, wer die Rückzahlungen für das zum Bausparvertrag aa gewährte Darlehen (Konto Nr. bb) tatsächlich getragen hat (unter Angabe des Kontos, von dem die Rückzahlungen getätigt worden sind, und unter Nachweis der/des Kontoinhaberin/Kontoinhabers) nicht beantwortet werden. Die Bestätigung, dass der damalige Ehegatte und eine nur mit dem Nachnamen bezeichnete Frau (wobei es sich bei den angegebenen Nachnamen um den der Mutter der Beschwerdeführerin handelt bzw. um den Mädchennamen der Beschwerdeführerin) bei einem näher genannten Konto, das nicht Gegenstand der Anfrage war, einzelzeichnungsberechtigt gewesen seien, war nicht erkenntnisbringend. Die Ermittlungsversuche des Bundesfinanzgerichtes waren nicht erfolgreich. Dabei darf auch nicht außer Acht gelassen werden, dass der rechtsfreundliche Vertreter mit Schreiben vom 18. Jänner 2019 mitgeteilt hat, die angeforderten Unterlagen seien der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt worden, während die dann schlussendlich vorgelegte und untaugliche Bestätigung erst mit 30. Jänner 2019 datiert ist.

Zur Klärung des Sachverhaltes sind nicht nur ergänzende Ermittlungen vorzunehmen, sondern die Klärung der offenen Fragen durch die belangte Behörde durch Nachschau(en) bei der Beschwerdeführerin, ihrem steuerlichen Vertreter oder anderen Personen wird viel rascher zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes führen, als Ermittlungsversuche des Bundesfinanzgerichtes, denen – wie vorstehend dargestellt – nicht oder nicht entsprechend nachgekommen worden ist. Es war daher zweckmäßig, die angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufzuheben.

Abschließend ist festzuhalten, dass ein mit einer E-Mail eingebrachtes Anbringen weder eine Entscheidungspflicht des Bundesfinanzgerichtes auslöst, noch das Bundesfinanzgericht berechtigt, eine Entscheidung mit Erkenntnis oder Beschluss zu fällen, die von einem Anbringen (Eingabe) abhängig ist. Das Bundesfinanzgericht ist nicht einmal befugt, das "Anbringen" als unzulässig zurückzuweisen, weil es sich bei einer solchen E-Mail eben nicht um eine Eingabe an das Bundesfinanzgericht handelt (VwGH 27.9.2012, 2012/16/0082).

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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 und auf die einschlägigen Bestimmungen gestützt. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sind keine Rechtsfragen aufgeworfen worden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision ist nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 19. Februar 2019