

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin **** in der Beschwerdesache Bf, AdresseBf, vertreten durch Dkfm Erik Pencik, Argentinierstrasse 19, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 02.07.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Baden Mödling vom 15.06.2012, betreffend

Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006 bis 2009 sowie

Haftung für die Einbehaltung der Lohnsteuer für die Jahre 2008 und 2009

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde 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

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) bzw. Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) bzw. Haftung für die Lohnsteuer auf Grund der Schätzung der Lohnsteuerbemessungsgrundlagen rechtmäßig erfolgte.

I. Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen.

II. Verfahrensablauf

Verfahren vor dem Finanzamt

Der Beschwerdeführer Bf (in der Folge als Bf bezeichnet) war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Inhaber und Leiter einer Fahrschule in Perchtoldsdorf. Im Zuge einer Sozialversicherungs- Lohnsteuer und Kommunalsteuerprüfung wurden verschiedene Feststellungen getroffen, mit dem Inhalt, dass Mitarbeiter bzw. Mitarbeiterinnen Zuwendungen vom Unternehmen erhalten hätten (Thermengutschein, Elektrogeräte) und auf Grund eines Bescheides der NÖGKK ein Mitarbeiter (Hr. MA1) nachträglich zur Versicherung gemeldet worden wäre. Auf Grund der vorgenommenen Niederschriften der Mitarbeiter Hr. MA2, Hr. MA3 und Fr. MA4 mit dem Dienstgeber sei die Kasse zu dem Schluss gelangt, dass echte Dienstverhältnisse vorgelegen seien und im Rahmen der Prüfung wurden die Beitragsgrundlagen erhoben und die entsprechende Nachverrechnung in den Bereichen Sozialversicherung, DB, DZ und Kommunalsteuer vorgenommen.

In der Folge kam es im Rahmen der Außenprüfung zu Hinzurechnungen, wurden Nachforderungen festgestellt und ergingen am 15.6.2012 mehrere Bescheide:

Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2006: Nachforderung von 990,37 €

Bescheid über die Festsetzung des DZ für das Jahr 2006: Nachforderung von 92,43 €

Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2007: Nachforderung von 1.154,59 €

Bescheid über die Festsetzung des DZ für das Jahr 2007: Nachforderung von 107,76 €

Haftungsbescheid für das Jahr 2008 für Einbehaltung der Lohnsteuer in Höhe von 592,16 €

Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2008: Nachforderung von 826,64 €

Bescheid über die Festsetzung des DZ für das Jahr 2008: Nachforderung von 77,15 €

Haftungsbescheid für das Jahr 2009 für Einbehaltung der Lohnsteuer in Höhe von 72,33 €

Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2009: Nachforderung von 516,38 €

Bescheid über die Festsetzung des DZ für das Jahr 2009: Nachforderung von 47,04 €

Dagegen erhob der Bf einlangend bei der belangten Behörde mit **2.7.2012 Berufung**, in dem er gegen sämtliche Bescheide in allen Punkten Berufung einlegte, mit der Begründung, dass die korrigierten Bemessungsgrundlagen Rechnungen an Firmen betreffen würden, die ihren Abgabenzahlungen nachgekommen seien, einen Gewerbeschein besitzen würden bzw. als Selbständige bzw. Firmen tätig seien.

Am 24.8.2012 kam der Bf einem Mängelbehebungsauftrag der belangten Behörde nach und präziserte, dass er gegen alle oben genannten Bescheide Berufung erhebe, weil die Nachforderungen nicht richtig seien und die bisher vorgeschriebenen Bemessungsgrundlagen richtig seien. Das Ergebnis der Außenprüfung sei nicht korrekt, da es sich nicht um ein unechtes Dienstverhältnis, wie bei der Prüfung festgestellt wurde, handeln würde.

Daraufhin erließ das Finanzamt am **17.9.2012 eine Berufungsvorentscheidung**, mit der die Berufung gegen jeden der bekämpften Bescheide als unbegründet abgewiesen wurde.

Begründet wurde dies damit, dass gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 ein Dienstverhältnis vorliege, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Dies sei der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehe oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei. Der Legaldefinition des § 47 Abs.2 EStG 1988 seien zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, sei nach ständiger Rechtsprechung des VwGH auf weitere Abgrenzungskriterien wie zB das Fehlen eines Unternehmerrisikos zu achten (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018). Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sei, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenüber stehe, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163).

Die Tätigkeit des Fahrschullehrers bei der Erteilung des praktischen Unterrichtes im Rahmen von Fahrstunden (Ausbildungsfahrten auf Verkehrsübungsplätzen, im öffentlichen Straßenverkehr, Fahrtechniktrainings auf Verkehrsübungsplätzen) für unterschiedliche Kfz-Arten (PKW, LKW, Motorrad u.a.) sei typischerweise so gestaltet, dass die zeitliche

Einteilung der Fahrstunden und Fahrschullehrer durch das Büropersonal der Fahrschule erfolge und die Abgeltung dieser Leistungen mit Fixbeträgen für geleistete Zeiteinheiten vereinbart ist.

Daraus ergebe sich klar die Weisungsgebundenheit der Fahrschullehrer gegenüber dem Fahrschulinhaber bezüglich der wesentlichsten Gestaltungselemente der Fahrstunden, nämlich wann die Fahrstunde durchzuführen ist, wie lange dies zu dauern hat, die Einhaltung der gesetzlichen Regelungen betreffend der Lehrinhalte und mit welchem Fahrschüler die Fahrstunde zu absolvieren sei.

Der Fahrlehrer habe lediglich die Möglichkeit, die vom Büro der Fahrschule eingeteilte Fahrstunde abzulehnen, dieses Recht möge im Rahmen üblicher Dienstverträge dem Fahrschullehrer nicht ohne weiteres zukommen, ändere aber für den Fall der Übernahme der Fahrstunden nichts an seiner Weisungsgebundenheit und auch nichts an der grundsätzlich vereinbarten Verpflichtung zur laufenden Erbringung der vereinbarten Leistungen gegen ein vom Ausbildungserfolg des Fahrschülers unabhängiges ausschließlich zeitabhängiges Entgelt.

Diese typische Gestaltung liege auch im gegenständlichen Fall vor. Die im Zuge der Außenprüfung vorgenommenen Befragungen der Fahrschullehrer und des Berufungswerbers würden bestätigen, dass die Entlohnung pro absolvierter Fahrstunde erfolge und die Einteilung der Fahrstunden und Fahrschullehrer stets durch das Büro der Fahrschule betroffen werde.

Auch die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Fahrschule sei auf Grund der oben beschriebenen Vorgaben klar gegeben, dazu käme auch, dass für den Fahrschüler in dieser Gestaltung nicht erkennbar sei, dass die an ihn erbrachte Leistung von einem selbständigen Unternehmer erbracht werde, der unabhängig und weisungsfrei von der Fahrschule agiere. Somit ließen sich die von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers keinerlei Zweifel am Vorliegen von Dienstverhältnissen zu. Sowohl nach Angabe des Berufungswerbers selbst wie auch nach den Angaben der Fahrschullehrer Hr. MA1 und Hr. MA3 hätten diese zu unterschiedlichen Zeiten bei gleichen Tätigkeitsinhalten ihre Leistungen einerseits im Rahmen von Dienstverhältnissen und andererseits im Rahmen von Werkverträgen erbracht. Die Frage nach der Vertretungsmöglichkeit spiele bei der vorliegenden klaren Ausgestaltung der Kriterien der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers keine Rolle, der Berufungswerber habe dazu selbst angegeben, dass es zu keinerlei Vertretungen kam. Der Einsatz

arbeitgebereigener Fahrzeuge und die Tätigkeit der Fahrschullehrer auch für andere Fahrschulen sei aus eben diesem Grund für die Beurteilung nicht von Bedeutung.

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Am 17.10.2012 stellte der Bf Vorlageantrag ohne inhaltliche Begründung und Antrag auf Aussetzung der Einhebung.

Die Niederösterreichische Gebietskrankenkasse (nunmehrige Österreichische Gesundheitskasse) hatte ihre Meinung, dass echte Dienstnehmereigenschaft vorliege, revidiert und dem Bf den Betrag gutgeschrieben. Im Zuge der umfangreichen Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes wurden diesem am 4.3.2020 angeforderte Unterlagen der Österreichischen Gesundheitskasse übermittelt. Die Niederschriften der GPLA mit den Fahrlehrern Fr. MA4, Hr. MA1, Hr. MA2 und Hr. MA3 sowie dem Bf mit dem zuständigen Prüfer enthielten im Wesentlichen folgende Aussagen:

Niederschrift mit dem Bf vom 18.2.2011:

„ ...

3. Warum haben Sie MA1 als Dienstnehmer angemeldet?

Herr MA1 war hauptberuflich beim Bundesheer beschäftigt. Als er dort seine Tätigkeit beendete, habe ich ihn angemeldet. Er wurde hauptsächlich für Fahrtechniktrainings und Motorradgrundausbildung eingesetzt, hat aber auch hin und wieder B-Fahrstunden gegeben. Aufgrund der Drohung der Krankenkasse („Strafe zahlen“) wurde die Anmeldung rückwirkend durchgeführt. Ursprünglich wurde Herr MA1 für Fahrtechniktrainings etc. eingesetzt. Als Herr MA1 dann mit 40 Stunden angemeldet war, war er „ganz normaler“ Fahrlehrer. Danach begann er wieder beim Bundesheer, daher wurde das Dienstverhältnis wieder beendet.

In weiterer Folge wurde er wieder auf Werkvertragsbasis beschäftigt.

4. Beschreiben Sie diese bitte detailliert die Unterschiede zwischen der Tätigkeit von MA1 und der übrigen Fahrlehrer.

Es handelt sich um die gleichen Tätigkeiten.

...

11. Waren die Fahrlehrer zur persönlichen Arbeitsleistung verpflichtet?

Hat ein Fahrlehrer einen Auftrag (z.B. Fahrtechniktraining) angenommen, so hat er diesen auch selber durchgeführt.

...

13. Gegebenenfalls, in welchen Fällen und von wem? (jederzeit oder nur im Einzelfall - zB bei Krankheit oder Urlaub; generell, von beliebigen, ihrer Ansicht nach geeigneten Personen;...)

Eigentlich ist es nie zu einer Vertretung gekommen. Herr MA3 hatte einen Unfall und war am Fuß verletzt, woraufhin der Termin verschoben wurde oder dieser vertreten wurde. Eventuell wäre die Vertretung durch einen anderen Kollegen (etwa MA3, MA4, MA2, MA1) möglich gewesen, wie gesagt, ist dies aber nie vorgekommen.

...

29. Wer ist/war für die Disposition der Kunden/Fahrlehrer verantwortlich?

Ich, meine Frau und die Sekretärin. Das gilt auch für die fix angestellten 'Fahrlehrer. Auch er selbst bringt teilweise Kunden mit und teilt sich die Termine dann ein. Er braucht die Fahrschule aufgrund der Berechtigung für die Prüfung.

...

31 . Haben/Hatten die Fahrlehrer Stundenaufzeichnungen bzw. sonstige Aufzeichnungen zu führen und wenn ja, in welcher Form?

Nein, ich nicht. Die Fahrlehrer dürften für die Abrechnungen selber Aufzeichnungen geführt haben. In der Fahrschule gibt es aber einen Jahresplan, in den das Training eingetragen wird. Für die „normalen“ Mitarbeiter gibt es eine große Liste, in der die entsprechenden Termine eingetragen werden. Bis eine Woche vorher sollten die Termine alle vergeben sein, im Normalfall ein Monat vorher.

...

33. In wessen Besitz befinden/befanden 'sich die für die Tätigkeitsausübung erforderlichen PKW's?

Im Grunde genommen befinden sich die PKW im Eigentum der Fahrlehrer. Für Spezi alsachen (z.B. LKW, Bus, Traktor) werden Fahrzeuge angemietet oder zur Verfügung gestellt.

...“

Die Niederschrift von Hrn. MA2 lautet auszugsweise:

„ ...

11. Wurden Ihnen vor Aufnahme der Tätigkeit bestimmte Anweisungen bzw. Verbote erteilt (z. B. bestimmte Fahrtrouten einzuhalten, nicht im alkoholisierten Zustand die Fahrstunde abzuhalten, freundliches Auftreten gegenüber den Fahrschülern, etc)?

Ja, zum Beispiel ist Rauchen im Auto verboten. Routen bekomme ich nicht vorgegeben, obwohl Herr Bf. mir gewisse Routen vorgeben wollte. Auch sind im Lehrplan gewisse Sachen vorgesehen, die zu machen sind (z.B. Nachtfahrt, Autobahnfahrt etc.). Welche Strecke ich mit den Schülern da fahre bleibt aber mir überlassen.

...

14. Sind/Waren Sie zur persönlichen Arbeitsleistung verpflichtet?

Ja.

15. Besteht/bestand für Sie die Möglichkeit der Vertretung?

Ja. Durch jemanden, der die selben Voraussetzungen wie ich hat. Die Vertretung müsste aber z.B. auch den Ausweis von der Behörde für die Fahrschule Percholdsdorf haben.

16. Gegebenenfalls, in welchen Fällen? (nur im Einzelfall zB bei Krankheit oder Urlaub, generell, ...)

Bei Erkrankung oder Unfall.

17. Sind/Waren Sie verpflichtet, das Unternehmen im Falle der Vertretung in Kenntnis zu setzen?

Ja, bzw. wäre es auch mit den Schülern schwierig gewesen, da diese immer mit demselben Fahrlehrer fahren möchten.

18. Wenn ja, wen konkret müssen/mussten Sie informieren?

Herrn Ing. Bf..

...

19. Von wem können/konnten Sie sich vertreten lassen?

...von Personen, die ebenfalls bei dem in Rede stehenden Unternehmen agier(t)en bzw. die dort tätig waren, da der Fahrlehrerausweis notwendig war.

...

21 . Haben Sie sich bislang bereits einmal vertreten lassen?

Nein.

...

23. Wo und von wem wurde Ihnen der für die Tätigkeitsausübung erforderliche PKW übergeben?

Ich habe selber ein Auto (gemeldetes Schulfahrzeug) und wäre bereit, mit diesem Auto zu fahren. Das wollte Herr Bf. nicht, daher fahre ich mit den Fahrschulautos der Fahrschule Bf.. Diese sind größtenteils VW Golf, auch ein Q7 ist dabei, mit dem „Automatikkurse“ gemacht werden. Die Schlüssel der Fahrzeuge sind in der Fahrschule aufgehängt und werden vor der Stunde von mir heruntergenommen.

...

26. Wer ist/war für die Disposition der Fahrlehrer/Fahrschüler verantwortlich?

Herr Bf..

...

30. In wessen Besitz befinden/befanden sich die für die Tätigkeitsausübung erforderlichen PKW's?

Die PKWs gehören der Fahrschule Perchtoldsdorf.

...

33. Welche Arbeitsmittel sind zur Ausübung der Fahrlehrer(Fahrschullehrer)tätigkeit notwendig?

Die Berechtigung (Fahrlehrerausweis) , Führerschein, Auto, Lehrplan, ev. Firmen-T- Shirt, Übungsplatz (dieser befindet sich Brunn o. Perchtoldsdorf neben der Autobahnabfahrt bei der Fa. LIG/V A),

...

35. Wer übernimmt/übernahm die Kosten der Reparaturen bzw. Wartungsarbeiten?

Die Fahrschule.

36. Sind Sie verpflichtet, auch selbst Wartungsarbeiten an den jeweiligen Fahrzeugen vorzunehmen? Wenn ja, welche Reparatur- bzw. Wartungsarbeiten sind/waren dies im Konkreten?

Kleinigkeiten wie Lamperltausch, darüber hinaus aber nicht. Die Lamperl hat auch die Fahrschule bezahlt.

37. Sind Sie verpflichtet, in bestimmten Abständen (Serviceintervallen) eine oder eine bestimmte Werkstätte aufzusuchen?

Ich habe es gemeldet, wenn ich einen Schaden entdeckt habe. Um Service habe ich mich nicht gekümmert, das hat ein anderer Mitarbeiter von Herrn Bf. erledigt.

38. Auf wessen Rechnung werden/wurden die Fahrzeuge betankt?

Auf Rechnung der Fahrschule.

39. Sind/Waren Sie verpflichtet, bestimmte Tankstellen anzufahren?

Ja, die Fahrschule hat in jedem Auto eine Tankkarte liegen, früher von der Agip-Tankstelle in Perchtoldsdorf, jetzt Tankunternehmen-Karten).

40. Wurde Ihnen vom Unternehmen ein bestimmtes Fahrzeug zugeteilt?

Ja.

...

43. Durch wen erfolgt(e) die Rechnungslegung an die einzelnen Fahrschüler?

Durch die Fahrschule Perchtoldsdorf.

44. An wen haben/hatten die Kunden die Zahlungen für die erteilten Fahrstunden zu leisten?

An die Fahrschule Perchtoldsdorf.

...“

Die Niederschrift mit Fr. MA4 lautet auszugsweise:

„ ...

15. Besteht/bestand für Sie die Möglichkeit der Vertretung?

Ja, ich lasse mich von meinem Gatten, Herrn Klaus MA4, vertreten. Dieser hat die A—, B und B zu E Ausbildung. Mein Gatte hat auch einen Fahrlehrerausweis für die Fahrschule in Perchtoldsdorf.

...

22. Wo und von wem wurde Ihnen der für die Tätigkeitsausübung erforderliche PKW übergeben?

Ich benütze einen PKW, nämlich einen VW Golf, Kennzeichen ABC. Dieser ist als Fahrschulauto zugelassen, ich bezahle dafür an die Fahrschule Miete (480 Euro monatlich). Das Auto ist auch entsprechend umgebaut (Spiegel, Pedale etc.). Ich benütze immer ein Fahrschulauto, den VW Golf seit ca. 1,5 Jahren. Davor habe ich einen Audi (MD 489 FV) als Fahrschulauto eingesetzt. Dieser war auf mich und meinen Mann zugelassen. Für Automatikstunden nehme ich auch ein Auto von der Fahrschule. Ich bekomme einen Stundensatz von aktuell 19 Euro, dort sind die Kosten für das Fahrzeug inkludiert.

...

24. Wer ist/war für die Disposition der Fahrlehrer/Fahrschüler verantwortlich?

Das Büro.

...

37. Auf wessen Rechnung werden/wurden die Fahrzeuge betankt?

Die Verrechnung erfolgt über eine Tankunternehmen—Karte mit der Fahrschule.

...

39. Durch wen erfolgt(e) die Rechnungslegung an die einzelnen Fahrschüler?

Durch die Fahrschule.

40. An wen haben/hatten die Kunden die Zahlungen für die erteilten Fahrstunden zu leisten?

An die Fahrschule Perchtoldsdorf

...

46. Bieten/Boten Sie Ihre Dienste als Fahrlehrer auf dem freien Markt an? Wenn ja, in welcher Form geschieht/geschah dies?

Nein.

...“

Die Niederschrift mit Hrn. MA3 lautet im Folgenden auszugsweise:

„ ...

11. Wurden Ihnen vor Aufnahme der Tätigkeit bestimmte Anweisungen bzw. Verbote erteilt (z. B. bestimmte Fahrtrouten einzuhalten, nicht im alkoholisierten Zustand die Fahrstunde abzuhalten, freundliches Auftreten gegenüber den Fahrschülern, etc.)?

Die Fahrtrouten waren nicht vorgegeben. Arbeitsort war Perchtoldsdorf bzw. Trainingsplatz in Brunn. Als ich selbstständig war, habe ich die Zeiten selber vorgegeben. Ich habe ca. ein Monat vorher bekanntgegeben, wann ich Zeit haben werde. Die Fahrschule rief dann ca. eine Woche vorher an und sagte mir, welche Stunden ich zu absolvieren hätte. Als Anweisung erhielt ich, dass das Fahrzeug in Ordnung sein muss und der Umgang mit den Fahrschülern freundlich zu sein hat. Es ist mir auch nicht bekannt, dass es jemals Beschwerden über mich gegeben hätte. Für Beschwerden wäre der „Chef“ (Hr. Bf.) zuständig gewesen.

...

14. Sind/Waren Sie zur persönlichen Arbeitsleistung verpflichtet?

Ja.

15. Besteht/bestand für Sie die Möglichkeit der Vertretung?

Ich weiß nicht, ob Herr Bf. eine Vertretung akzeptiert hätte. Es wären Gespräch notwendig gewesen.

16. Gegebenenfalls, in welchen Fällen? (nur im Einzelfall zB bei Krankheit oder Urlaub, generell, ...)

z.B. Krankheit, sonst nicht. Als Vertretung wäre nur ein geprüfter Fahrlehrer möglich gewesen, den man z.B. über das AMS finden würde. Auch wäre eine Fahrlehrerberechtigung für die Vertretung notwendig gewesen.

17. Sind/Waren Sie verpflichtet, das Unternehmen im Falle der Vertretung in Kenntnis zu setzen?

Ja, Herrn Bf. hätte ich informieren müssen. Im Fall einer häufigen Vertretung gehe ich davon aus, dass Herr Bf. jemand anderen statt mir beschäftigt hätte.

...

22. Wo und von wem wurde Ihnen der für die Tätigkeitsausübung erforderliche PKW übergeben?

Den PKW stellte ich selber zur Verfügung, einen Ford Galaxy, der von der Behörde als Fahrschulauto genehmigt wurde. Der LKW wurde von der Fahrschule zur Verfügung gestellt. Für Motorradfahrstunden habe ich mein eigenes Motorrad verwendet, der Schüler fuhr mit dem Motorrad der Fahrschule. Bei Busfahrstunden hat sich die Fa. Bf. einen Bus von der Firma abc ausgelohnt. Der Bus wurde dann direkt mit der Fa. Bf. verrechnet.

...

24. Wer ist/war für die Disposition der Fahrlehrer/Fahrschüler verantwortlich?

Die Sekretärin.

...

26. Haben/Hatten Sie Stundenaufzeichnungen bzw. sonstige Aufzeichnungen zu führen und wenn ja, in welcher Form?

Grundsätzlich nein, ich habe aber Aufzeichnungen geführt, die ich mit der Honorarnote an die Fahrschule übermittelt habe.

...

32. Welche Arbeitsmittel sind zur Ausübung der Fahrlehrer(Fahrschullehrer)tätigkeit notwendig?

Fahrzeug, Lehrplan (von mir selber beigelegt, aber gesetzlich vorgegeben, gekauft beim Fachverband für ca. 100,-), Lehrbuch (von mir selber, habe ich gratis bekommen), Beamer, Lehrsaal (von der Fahrschule), Fahrlehrerausweis, Führerschein, Übungsplatz. Ein Skriptum für die Ausbildung E zu B habe ich selber geschrieben.

33. Werden/Vurden Ihnen weitere Arbeitsmittel (wie zB Arbeitskleidung, oder ähnliches) zur Verfügung gestellt? Wenn ja, welche und von wem?

Sicherheitsweste der Fahrschule Bf. (mit Werbeaufdruck), die restliche Kleidung war von mir selber.

...

38. Auf wessen Rechnung werden/wurden die Fahrzeuge betankt?

Auf Rechnung der Fahrschule.

...

41 ,Wer haftet im Falle etwa einer Kollision der Fahrzeuge, wo sind die Fahrzeuge versichert und wer kommt für die Versicherungszahlungen auf?

Bei grober Fahrlässigkeit haftet der Fahrlehrer, bis zum Tag der Prüfung. Die Versicherung zahlt die Fahrschule Perchtoldsdorf.

42. Durch wen erfolgt(e) die Rechnungslegung an die einzelnen Fahrschüler?

Dies erfolgte durch die Fahrschule.

...

55. Wurden Ihnen die Fahrschüler seitens des Auftraggebers zugeteilt?

Bis auf jene, die ich selber kannte oder mitbrachte, wurden mir die Fahrschüler von der Fahrschule zugeteilt....“

Hr. MA1 gab durch Ankreuzen in einem Fragebogen im Unterschied zu den anderen an, dass er sich von beliebigen Personen jederzeit vertreten lassen könne, dies aber noch nie getan hätte und nicht zur persönlichen Arbeitsleistung verpflichtet wäre. Er gab aber an, dass ihm Fahrschüler seitens der Fahrschule zugewiesen wurden. Auch die Frage, ob er Zeit—Arbeitsaufzeichnungen bzw. sonstige arbeitsbezogene Berichte führen müsse, wurde bejaht (Ausbildungskarten und Feedbackbögen). Und er gab an, dass die Fahrschul-Kfz vom Arbeitgeber bereit gestellt worden wären, nur fallweise hätte er einen eigenen Pkw benutzt.

III. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Der Bf war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Inhaber und Leiter einer Fahrschule in Perchtoldsdorf. Dort waren Fahrschullehrer beschäftigt.

Zuwendungen vom Unternehmen an Mitarbeiter wurden im Zuge einer Sozialversicherungs- Lohnsteuer und Kommunalsteuerprüfung festgestellt (Thermengutschein, Elektrogeräte).

Desweiteren wurde der Mitarbeiter MA1 nachträglich zur Versicherung gemeldet – die anderen Fahrschulehrer, die auf Basis von Werkverträgen arbeiteten, führten im Wesentlichen dieselbe Tätigkeit aus.

Die Aussagen dieser gingen dahingehend, dass es im Prinzip zu keinen Vertretungen gekommen ist. Der Bf gibt selbst an, dass eine Vertretung durch einen anderen der gegenständlichen Fahrlehrer möglich gewesen wäre. Die Kfz sind auch von der Fahrschule zur Verfügung gestellt worden, Tankkosten und auch Reparaturkosten von der Fahrschule getragen wurden, etc. (siehe Verfahrensgang).

IV. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung, sowie der Niederschrift über die Schlussbesprechung und andere Akteninhalte ersichtlich. In Verbindung damit stellen auch die Inhalte der Niederschriften der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse und Verträge der damaligen Prüfung, aus denen die Aussagen der gegenständlichen Fahrlehrer sowie des Bf einwandfrei hervorgehen, Sachverhaltselemente dar, die bei der rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes zu beachten sind.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt sowie dem Bundesfinanzgericht ist durch die Bescheide, die als Bescheidbeschwerden zu behandelnden Rechtsmittel, die Beschwerdevorentscheidungen und den Vorlageantrag und schließlich Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht evident.

V. Rechtsgrundlagen

§ 47 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 8/2005

(1) Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt. Die Einkommensteuer für Bezüge und Vorteile von ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes ist durch Abzug vom Arbeitslohn auch

dann zu erheben, wenn die ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes im Inland über keine Betriebsstätte (§ 81) verfügt; für die Erhebung ist das Finanzamt Graz-Stadt zuständig.

(2) Ein Dienstverhältnis liegt 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. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen.

(3) Werden Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung sowie Bezüge oder Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 bis 4 gemeinsam mit anderen gesetzlichen Pensionen oder Bezügen und Vorteilen aus einem früheren Dienstverhältnis ausgezahlt, dann sind die Pflichten des Arbeitgebers hinsichtlich des Steuerabzugs vom Arbeitslohn für die gemeinsam ausgezahlten Beträge ausschließlich von der auszahlenden Stelle wahrzunehmen. Über die ausgezahlten Bezüge ist ein einheitlicher Lohnzettel auszustellen.

(4) Der Bundesminister für Finanzen kann anordnen, dass bei getrennter Auszahlung von zwei oder mehreren Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung, gleichartigen Bezügen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, von inländischen Pensionskassen, von Bezügen aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes, von Bezügen oder Vorteilen aus einem früheren Dienstverhältnis bei Körperschaften öffentlichen Rechts im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 bis 4 sowie von Bezügen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung und dem Grunde und der Höhe nach gleichartigen Bezügen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen eine der auszahlenden Stellen die gemeinsame Versteuerung dieser Bezüge vornimmt. In diesem Fall hat die die gemeinsame Versteuerung durchführende auszahlende Stelle einen einheitlichen Lohnzettel auszustellen.

(5) Werden Bezüge oder Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis neben einer Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung ausbezahlt, so kann der Sozialversicherungsträger eine gemeinsame Versteuerung dieser Bezüge vornehmen. In diesem Fall hat der Sozialversicherungsträger einen einheitlichen Lohnzettel auszustellen.

VI. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen zu leisten. Zu den Dienstnehmern gehören nach § 41 Abs. 2 FLAG Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998.

Die Pflicht des Dienstgebers zur Abfuhr der Lohnsteuer gründet sich auf § 82 EStG.

Die Definition des § 47 Abs 2 ist nach *Fellner im Hofstätter/Reichel* Kommentar zu § 47 Abs. 2 EStG eine eigenständige des Steuerrechts, weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Keine entscheidungsrelevante Bedeutung hat daher zB eine anderslautende Beurteilung desselben Sachverhaltes durch das Zivilrecht oder die Sozialversicherung (die zB im Unterschied zum Steuerrecht den Begriff des freien Dienstnehmers kennt) oder das Vorliegen eines Gewerbescheins (deren Innehabung in vielen Fällen sogar der Verschleierung nichtselbständiger Beschäftigungsverhältnisse dient; VwGH vom 21. Dezember 2011, Zl. 2010/08/0129). Die Absicht des historischen Gesetzgebers ging dahin, ein tatsächliches Verhältnis oder, mit anderen Worten, einen Zustand zu umschreiben (vgl VwGH 22.1.1986, 84/13/0015). Im gegenständlichen Fall verfügen die Fahrlehrer nach eigenen Aussagen nicht über einen Gewerbeschein, weil für diese Sparte keiner vorgesehen ist.

Die Beurteilung der Frage, ob die Kriterien eines Dienstverhältnisses vorliegen, hat gem. § 21 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu erfolgen. Daher kommt es nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Form oder Bezeichnung bzw. auf den Willen der Parteien an, sondern lediglich auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung, also auf die tatsächlichen Verhältnisse – damit sind ausschließlich die objektiven Umstände maßgebend, auch die Bezeichnung des Vertrages als „Dienstvertrag“, „freier Dienstvertrag“ oder „Werkvertrag“ ist irrelevant – entscheidend ist, ob die ausgeübte Tätigkeit dem Tatbild des § 47 Abs.2 EStG entspricht (siehe dazu umfangreiche VwGH Judikatur, insb. 18.10.1989, 88/13/0185 sowie 23.3.1983, 82/13/0063 und 3.8.2004, 2000/13/0046, 19.9.2007, 2007/13/0071).

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 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.

Diese beiden Hauptkriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sind daher ausschlaggebend zur Beurteilung, ob es sich um einen Dienstnehmer handelt.

Unter **Weisungsgebundenheit** ist die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit in Form von weitgehender Unterordnung zu verstehen, die in der Folge zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers führt (VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059). Darunter ist stets eine persönliche Weisungsgebundenheit zu verstehen – die Entschlussfreiheit muss jedenfalls über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus beschränkt sein. In deutlicher Abgrenzung dazu steht die sachliche Weisungsgebundenheit, die sich bei Werkverträgen auf das zu erbringende Werk bzw. den Arbeitserfolg bezieht, wie zB die Verpflichtung, eine Arbeit bis zu einem bestimmten Termin fertigzustellen (VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162).

Eine sachliche Weisungsgebundenheit steht demzufolge dem Selbständigenbegriff nicht entgegen. Persönliche Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und charakteristisch dafür, dass der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt und nicht einzelne Arbeiten verspricht; dieses persönliche Weisungsrecht fordert also einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit (VwGH 28.3.2000, 96/14/0070; 28.05.2009, 2007/15/0163).

Für eine persönliche Weisungsgebundenheit spricht zB die Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung – siehe dazu auch *Lenneis* in Jakom, Kommentar zum EStG zu § 47 EStG, Rz 6. Im gegenständlichen Fall sagte Hr. MA2 betreffend der persönlichen Leistungserbringung aus, dass er dazu verpflichtet wäre und auch das Rauchen im Auto untersagt worden wäre. Auch Hr. MA3 wurde nach eigener Aussage angewiesen, einen freundlichen Umgang mit den Fahrschülern zu pflegen und sprach in diesem Zusammenhang davon, dass es über ihn nie Beschwerden gegeben hätte, gegebenenfalls wäre dafür der Bf - der "Chef" - zuständig gewesen.

Das zweite Kriterium der **organisatorischen Eingliederung** bedeutet, dass der Dienstnehmer Teil des geschäftlichen Organismus des Dienstgebers sein muss. Dafür spricht insb., wenn der Dienstnehmer die Tätigkeit an einem bestimmten Ort im Betrieb des Dienstgebers verrichtet (*Lenneis* in Jakom, Kommentar zum EStG zu § 47 EStG, Rz 7). Dass Arbeiten nicht unbedingt in den Räumlichkeiten des Dienstgebers ausgeführt werden müssen, spricht aber nicht gegen das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit, da es im Wirtschaftsleben durchaus nicht unüblich ist (VwGH 29.2.2012, [2008/13/0087](#)). Vielmehr kommt es in Bezug auf die organisatorische Eingliederung auf die Ausgestaltung der Arbeitszeit an, ob diese zB vom Dienstgeber vorgegeben wird, oder Abrufbereitschaft besteht. Im gegenständlichen Fall wurde nach Aussage des Fahrlehrers MA3 das

Sekretariat für die Disposition zwischen Fahrlehrer und Fahrschüler eingesetzt, bzw. eine Sicherheitsweste mit dem Aufdruck der Fahrschule als Werbung von ihm getragen.

Die Bereitstellung von Arbeitsmitteln durch den Auftraggeber stellt ein weiteres Indiz für die organisatorische Eingliederung dar (VwGH 21.11.18, Ra 2018/13/0045). Diese wurden jedenfalls teilweise in Form der Kfz zur Verfügung gestellt. Nicht übereinstimmend sind die Aussagen betreffend der Kfz, die für die Fahrstunden verwendet wurden. Während Hr. MA3 von seinem eigenen Pkw spricht, während nur der Lkw von der Fahrschule zur Verfügung gestellt wurde, sprach Hr. MA2 sogar davon, dass alle Kfz von der Fahrschule zur Verfügung gestellt wurden, der Bf sogar dagegen gewesen sei, dass Hr. MA2 sein eigenes Kfz benutze und er daher mit den Kfz der Fahrschule gefahren sei. Auch bei Hrn. MA1 wurden nach eigener Aussage die Pkws meist von der Fahrschule zur Verfügung gestellt und nur „fallweise“ eigene verwendet.

Übereinstimmend sind die Aussagen, dass organisatorisch, was die Disposition zwischen Fahrschüler und Fahrlehrer betraf, das Sekretariat der Fahrschule bzw. die Fahrschule zuständig war und auch durch die Fahrschule die Rechnungslegung erfolgte.

Es wurden nach den Aussagen der Fahrlehrer auch Arbeitsmittel wie Lehrraum, Übungsplatz, Beamer etc. zur Verfügung gestellt. Übereinstimmend wurde ausgesagt, dass das Benzin für die Fahrten auf Kosten der Fahrschule getankt wurde – mittels eigener Tank-Karten.

Sowohl betreffend organisatorischer Einbindung als auch persönlicher Weisungsgebundenheit zeigen Hinweise für das Vorliegen einer Dienstnehmereigenschaft.

Ermöglichen die beiden genannten Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nicht selbständig ausgeübten Tätigkeit, ist unter Heranziehung weiterer Kriterien nach dem Gesamtbild der tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (VwGH 9.7.1997, 95/13/0289).

Eines dieser Kriterien, das einen Selbständigen vom Dienstnehmer unterscheidet, ist das Vorliegen eines Unternehmerrisikos. Ein solches liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige die Höhe seiner Einnahmen durch besonderen Arbeitseinsatz, besondere Tüchtigkeit, Fleiß oder Geschicklichkeit beeinflussen kann, wobei er auch Aufträge ablehnen kann bzw. für seine Ausgaben selbst aufkommen muss, weil ihm diese als Selbständiger nicht vom Auftraggeber ersetzt werden.

Das Unternehmerrisiko hielt sich im gegenständlichen Fall in Grenzen, zumal die Fahrlehrer sogar die Fahrzeuge auf Kosten der Fahrschule betankt erhielten, Hr. MA2 sagte sogar aus,

dass kleinere Reparaturen wie Lampentausch ebenfalls von der Fahrschule bezahlt wurde. Die Aussagen gingen auch dahin, dass bei Kollisionen etc. der Fahrlehrer nach überwiegenden Aussagen nur für grobe Fahrlässigkeit haftet, ansonsten die Fahrschule.

Ein Merkmal, das ebenfalls gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses und für die Erbringung der Arbeitsleistung im Rahmen eines Werkvertrages sprechen würde, ist die Vertretungsmöglichkeit. Wenn sich Auftragnehmer für die Erbringung einer bestimmten Leistung vertreten lassen und über die Vertretung selbst bestimmen können, spricht das gegen ein Dienstverhältnis. Im Sinne der stRsp des VwGH muss jedenfalls vorausgesetzt werden, dass eine generelle, dh nicht auf bestimmte Arbeiten oder Ereignisse wie Krankheit oder Urlaub beschränkte, Befugnis zur Vertretung vorliegt (vgl VwGH 20. 2. 2008, 2007/08/0053 mwN; 4. 6. 2008, 2007/08/0184). Eine generelle Vertretungsbefugnis hat aber mit einem wechselseitigen Vertretungsrecht von mehreren von einem Dienstgeber beschäftigten Personen nichts zu tun (VwGH 20. 4. 2005, 2002/08/0222 mwN; 4. 6. 2008, 2007/08/0184).

Im gegenständlichen Fall kam es sowohl bei Hrn. MA3 als auch bei Hr. MA2 zu keiner Vertretung. Das sagte auch der Bf aus. Hr. MA2 sagte sogar aus, dass vorgegeben war, dass eine Vertretung nur im Fall der Krankheit oder des Unfalls gestattet war und dass bei einer allfälligen Vertretung der Vertreter auch den Ausweis von der Behörde für die Fahrschule Perchtoldsdorf haben hätte müssen bzw. bei derselben Fahrschule Fahrlehrer war. Hr. MA3 hingegen war laut seiner Aussage nicht sicher, ob eine Vertretungsmöglichkeit überhaupt bestanden hätte und wenn dann nur im Krankheitsfall. Dann hätte er den Bf informieren müssen, wobei er davon ausging, dass der Bf im häufigen Fall der Vertretung jemand anderen beschäftigt habe.

Einzig Fr. MA4 habe sich vertreten lassen, allerdings von ihrem Gatten, der wie sie ausgesagt hat, ebenfalls eine Fahrlehrerausbildung und einen Fahrlehrerausweis für die Fahrschule in Perchtoldsdorf hätte.

Im Übrigen ist festzuhalten, dass die Fahrlehrer übereinstimmend geantwortet haben, dass sie im Wesentlichen dieselbe Tätigkeit wie Hr. MA1 ausgeübt hätten, der nachträglich als Dienstnehmer gemeldet wurde. Dies sagte auch der Bf selbst aus.

Auch betreffend dieser beiden Merkmale überwiegen im gegenständlichen Fall die Merkmale, die für eine Eigenschaft als Dienstnehmer sprechen deutlich.

Der gesamte Eindruck im gegenständlichen Fall ist, wie die belangte Behörde das in der Berufungsentscheidung dargestellt hat, vielmehr der eines Dienstverhältnisses, als der einer Tätigkeit als Selbständiger - das zeigt auch zB die vielsagende Bezeichnung des Bf als "Chef" durch einen der Fahrlehrer. Selbständige haben grundsätzlich keinen Chef, da sie

ihre Arbeiten persönlich weisungsfrei erledigen. Auch die persönlichen Weisungen betreffend Verhaltensweise wie Rauchverbot, Freundlichkeit etc (nicht jedoch sachliche Vorgaben wie die gesetzliche vorgeschriebene Autobahnfahrt etc.) sprechen für ein Dienstverhältnis. Dazu kommt, dass Fahrlehrer im Hinblick auf die Beistellung der Arbeitsmittel sowie die gesetzlich stark eingeschränkte Vertretungsmöglichkeit (Vertretung nur durch andere Fahrlehrer desselben Arbeitgebers) nach *Braunsteiner* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 47, Rz 23; Stand 1.9.2019 im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig sind.

Aus den genannten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

VII. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 11. März 2020