

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Ing. Thomas Millesich, Dr. Wlasakstraße 83, 2410 Hainburg a.d. Donau, über die Beschwerden vom 14. Dezember 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 25. November 2016 betreffend Einkommensteuer, (Arbeitnehmerveranlagung der Jahre 2009 bis 2013), Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bf1 (Beschwerdeführer, i.d.F. Bf.) wurde in den Jahren 2009 bis 2013 als geringfügig beschäftigter freier Dienstnehmer für den Einzelunternehmer ***1*** tätig.

Für die Jahre 2009 bis 2012 wurden dem zuständigen Finanzamt entsprechende Meldungen gemäß § 109a EStG 1988 übermittelt.

Auf Grundlage einer bei ***1*** durchgeführten GPLA-Prüfung (gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben) für die Jahre 2009 bis 2013 wurde beim Bf. ein nichtselbstständiges Beschäftigungsverhältnis ebenso festgestellt wie der Zufluß höherer, als in den, laut § 109a EStG 1988 übermittelten Meldungen dargelegten Beträge.

Auf Grundlage der GPLA-Prüfung wurden vom zuständigen Finanzamt 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf Lohnzettel für die Jahre 2009 bis 2013 ausgestellt. Da der Bf. zudem

nichtselbständige Einkünfte von der Pensionsversicherungsanstalt bezog, ergingen für diesen Zeitraum erstmals (im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung) Einkommensteuerbescheide mit Datum 25. November 2016.

In den Bescheidebegründungen wird auf das Vorliegen mehrerer Lohnzettel und die sich daraus ergebende Pflichtveranlagung verwiesen.

Die GPLA traf in ihrem Bericht vom 12. Jänner 2016 folgende, den Bf. betreffende Feststellungen:

Der Bf. sei von 3. Juli 2009 bis 11. März 2013 als geringfügig beschäftigter freier Dienstnehmer angemeldet gewesen. In seiner Zeugenbefragung habe er angegeben, dass er über ein Inserat zu dieser Tätigkeit gekommen und als Aushilfsfahrer beschäftigt geworden sei. Er habe Fahrten für die Firmen ***2*** und ***3*** unternommen und sei monatlich 5-9 Stunden, jeweils ca. 2-3 Stunden am Tag tätig gewesen. Er sei durchgehend gemeldet gewesen, wobei ihm ***1*** dazu erklärt habe, dass das dauernde an- und abmelden viel Geld kosten würde.

Seine Tätigkeit habe er mit verschiedenen Autos, je nachdem welchen Fahrer er ersetzen musste, nach Anruf von ***1*** ausgeübt. Für seine Tätigkeit habe er im Schnitt € 9,- pro Stunde erhalten. Aufgrund des Bezugs einer Pension dürfe er nur bis zur Geringfügigkeitsgrenze dazuverdienen. Sonderzahlungen (13, 14 Gehalt) habe er nicht erhalten. Die Bezahlung sei persönlich oder mittels Kuvert im Auto erfolgt.

Die Arbeitsleistung sei persönlich zu erbringen gewesen. Er habe zwar mehrmals aus terminlichen oder gesundheitlichen Gründen Aufträge abgesagt, aufgrund dessen aber befürchtet, keine Aufträge mehr zu erhalten. Die Arbeitsleistung sei kontrolliert worden.

Der Bf. habe die Arbeitszeiten aufgeschrieben, verfüge mittlerweile aber nicht mehr über die Aufzeichnungen.

Bei der Tätigkeit habe es sich um Einzelaufträge gehandelt, für die keine Einschulung erforderlich gewesen sei.

Der Bf. sei nicht zur Geheimhaltung verpflichtet gewesen, eine Konkurrenzklausel oder Vereinbarungen für die Zeit nach Beendigung des Vertragsverhältnisses habe es nicht gegeben. Hinsichtlich allfälliger Schäden am Fahrzeug wurde auf die (glaubliche) Kaskoversicherung von ***1*** verwiesen.

Betankt sei das jeweilige Fahrzeug immer bei der ***4***-Tankstelle Simmeringer Hauptstraße worden, da man dort mit Lieferschein habe tanken können. Sein Geld habe er auch manchmal bei der ***4***-Tankstelle bekommen.

1 habe lt. GPLA-Prüfer bei seiner Einvernahme vom 6. Mai 2015 ausgesagt, dass die Arbeitszeit für Fahrten bei der ***3*** zwischen 6:30 und 18:00 (17:30) liege, die Fahrer aber eine Pause eingelegt hätten.

Die Arbeitsleistung müsse nicht persönlich erbracht werden, fremde Personen könnten die Vertretung ohne seine Zustimmung übernehmen, die Mitarbeiter die Aufträge aber auch sanktionslos ablehnen. Krankenstände müssten bekannt gegeben werden, der jeweilige Fahrer

oder ***1*** würden sich um Ersatzfahrer kümmern. Der Mitarbeiter erhielte in dieser Zeit keine Entlohnung.

Die Arbeitsleistung werde durch das Feedback vom Kunden kontrolliert.

Arbeitsaufzeichnungen, wie im Rahmenvertrag mit der ***3*** geregelt seien geführt, aber nach der Abrechnung weggeschmissen worden. Der jeweilige Fahrer führe kein Fahrtenbuch, man könne aber anhand der Kilometerstände, der Serviceintervalle bzw. der Tankrechnungen auf die gefahrenen Kilometer schließen.

Bei den Modalitäten der Transporte (Reihenfolge, zeitliche Zustellung) sei der Fahrer grundsätzlich frei.

1 sei zur Vorlage von Aufzeichnungen über die Leistungen aufgefordert worden (Vorhalt vom 30. Mai 2015), er habe der Behörde aber mit Fax vom 28. April 2015 erläutert, über keine solchen zu verfügen, da Stundenaufzeichnungen, Tourenpläne bzw. Grundaufzeichnungen zur Berechnung des Honorars nicht geführt worden seien.

Die GPLA habe anhand der Tankmenge und der durchschnittlichen jährlichen Kilometerleistung einen Verbrauch vom 8 Litern/100km errechnet und die Berechnung ***1*** vorgelegt.

Dieser habe erläutert, dass die Mitarbeiter und er selbst die Fahrten durchgeführt hätten und dafür eine Gesamtkilometerleistung von rd. 10.500km/Jahr errechnet.

Der Verbrauch liege lt. ***1*** bei 10-12 Litern, die Kilometersätze würden von monatlich 16.000km (2009) auf 13.500km (2013) sinken.

Die GPLA qualifizierte den Bf. als vollversicherten Dienstnehmer gemäß § 4 Abs. 2 ASVG.

Der Bf. habe neben seiner Tätigkeit für ***1*** keine weiteren Arbeitsleistungen für andere Dienst- bzw. Arbeitgeber ausgeübt. Er habe sich nicht um die Auftragsakquisition kümmern müssen und die Tätigkeit nicht im Rahmen einer Gewerbeberechtigung ausgeübt.

Er habe eine festgelegte Tour befahren (***3*** und ***2***) und sich dafür des Fahrzeugs von ***1*** bedient.

Dem Einwand, dass man keine Möglichkeit gehabt habe, Aufträge abzulehnen, komme keine praktische Bedeutung zu, da sich der Bf. bewusst gewesen sei, welche Folgen eine Ablehnung gehabt hätte.

Die Möglichkeit einer Vertretung sei zwar theoretisch möglich gewesen, in der Praxis aber nicht vorgekommen, habe sich doch in der Buchhaltung kein Hinweis auf die Bezahlung von Gehilfen gefunden.

Da der Bf. nicht in der Betriebsräumlichkeiten von ***1*** tätig geworden sei, habe er auch keine Kenntnis von allfälligen Geschäfts- bzw. Betriebsgeheimnissen erlangen können.

Zur Kalkulation wurde erläutert, dass die Angaben von ***1*** (Fahrten über 500km pro Tag) nicht nachvollziehbar seien.

Er habe in den Monatsabrechnungen für 2009 tägliche Kilometerleistungen zwischen 706 und 735 Kilometer angegeben.

Der Bf. habe angeführt, maximal 3 Tage (5-9 Stunden pro Monat, 2-3 Stunden am Tag) bei

1 beschäftigt gewesen zu sein.

1 habe in seiner Vernehmung betreffend den Bf. ausgesagt:

„Den habe ich, obwohl er wirklich selten gefahren ist, durchgängig rennen lassen, weil das ganze Ab- und Anmelden immer ein Zirkus ist. Wenn ich den schnell gebraucht hätte, wäre nämlich die Zeit nicht gewesen ihn anzumelden.“

Aufgrund der Aussage von ***1***, wonach er ausschließen könne, dass nicht angemeldete Fahrer beschäftigt wurden sowie des Umstandes, dass die Ersatzautos bzw. ab März 2010 das Kfz mit dem Kennzeichen ***5*** keinem (weiteren) Dienstnehmer zugeordnet werden konnte, ging das Prüfungsorgan davon aus, dass Fahrleistungen dieser Fahrzeuge vom Bf. erbracht worden waren.

Eine genaue Auflistung, welches Fahrzeug welchem Dienstnehmer zugeordnet worden sei, sei ***1*** im Zuge der Schlussbesprechung übergeben worden.

Auf Basis des getankten Treibstoffs (für die Ersatzwagen) von 278,7 Liter wurde für Juli 2009 eine Kilometerleistung von 3.483,75 Kilometer ermittelt.

Zum Vergleich der Arbeitszeit wurde ein weiterer Mitarbeiter herangezogen, dessen Arbeitszeit bei einer Kilometerleistung von 3.474,25 Kilometer 208,25 Stunden betrug und dem Bf. wurde auf dieser Grundlage ebenfalls eine Arbeitszeit von 208,25 Stunden zugeordnet. Der Arbeitslohn ergab sich nach Darstellung der GPLA-Prüfung durch Heranziehung des LKW-Kollektivvertrags für ‚Güterbeförderung Arbeiter‘ mit einer Normalarbeitszeit von 40 Stunden pro Woche (173 Stunden pro Monat) sowie zusätzlich 35,25 Überstunden, wurde samt Zuschlägen errechnet und den Besteuerungsgrundlagen zugrunde gelegt.

Mit Eingaben vom 14. Dezember 2016 (Eingang 21. Dezember 2016) erhob der Bf.

Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2009 bis 2013.

Neben der Umqualifizierung seiner Einkünfte seien auf Grundlage der GPLA-Prüfung Schwarzzahlungen von ***1*** festgestellt worden. Diese Umqualifizierung sei bezogen auf seine Person ebenso zurückzuweisen wie die Annahme, dass er Empfänger von Schwarzzahlungen gewesen sei.

Da er geringfügig beschäftigt gewesen sei und sich der Arbeitsanfall kurzfristig ergeben habe, sei eine wiederkehrende An- und Abmeldung umständlich gewesen.

Dass er seine Arbeitsaufzeichnungen nicht aufgehoben habe sei damit erklärlich, dass die Entlohnung als in Ordnung befunden worden sei und nur wenige Arbeitnehmer ihre Arbeitsaufzeichnungen für einen längeren Zeitraum aufbewahren würden.

Einziger Anhaltspunkt der Prüfer sei der Umstand, dass ein Fahrzeug keinem anderen Dienstnehmer habe zugeordnet werden können.

Ein Blick auf die Lieferscheine der Tankstellen würde ergeben, dass er die Fahrzeuge nicht bzw. äußerst selten betankt habe.

Zudem weise der Bf. auf seinen gesundheitlichen Zustand hin, der eine anstrengende Tätigkeit für einen längeren Zeitraum ohne gesundheitliche Gefährdung nicht möglich erscheinen lasse.

Er habe sich im gegenständlichen Zeitraum oftmals in stationärer und ambulanter Behandlung befunden und könne nur Wegstrecken zwischen 50 und 300 Meter schmerzfrei zurücklegen. Der Bf. stellte den Antrag, die von der GPLA übermittelten Lohnzettel zu stornieren, durch die ursprünglich von ***1*** übermittelten zu ersetzen und die Einkommensteuer für die einzelnen Jahre mit jeweils € 0,- festzusetzen.

Alternativ seien die Lohnzettel richtig zu stellen, da von der GPLA bei der Ermittlung der Lohnsteuer auf den Abzug der Sozialversicherungsbeiträge vergessen und die ***1*** vorgeschriebene Lohnsteuer nicht in Abzug gebracht worden sei.

Den Beschwerden wurden Erledigungsansätze der GPLA-Prüfung betreffend der ausgestellten Lohnzettel, der Lohnkonten sowie Kalkulationen des Prüforgans (Liter, Durchschnittsverbrauch, Stunden, Entgelt) ebenso beigelegt wie Nachweise über ambulante bzw. stationäre ärztliche Behandlungen.

Die Beschwerden wurden mit Beschwerdevorentscheidungen vom 26. April 2019 (gesonderte Begründung vom 25. April 2019) als unbegründet abgewiesen.

Der Dienstgeber ***1*** habe betreffend den Bf. für die Kalenderjahre 2009 bis 2012 keine Lohnzettel sondern Meldungen gemäß § 109a EStG 1988 übermittelt.

Nach einer Darstellung des GPLA-Berichtes erläutert die Behörde zu den übermittelten ärztlichen Unterlagen, dass stationäre Aufenthalte vom 10. Juni 2010 bis 16. Juni 2010 sowie 18. Oktober 2011 bis 20. Oktober 2011 nachgewiesen worden seien. Die Dauer der Aufenthalte sowie der ambulanten Behandlungen sei als nicht wesentlich für die von der GPLA angesetzte Arbeitszeit zu erachten.

Der Bf. sei laut Versicherungsdatenauszug bis dato in der Branche (**6**, **7**, **8** GmbH) geringfügig beschäftigt.

Da keine neuen Beweise vorgelegt worden seien, schließe sich das Wohnsitzfinanzamt sowohl hinsichtlich der Qualifikation der Einkünfte als auch der Höhe derselben den im Prüfbericht getroffenen Feststellungen an.

Zum Alternativantrag (Berücksichtigung von Sozialversicherungsbeiträgen als Werbungskosten bzw. einbehaltener Lohnsteuer) wurde erläutert, dass das Betriebsstättenfinanzamt festgestellt habe, dass durch den Dienstgeber keine Lohnsteuer gemeldet oder abgeführt worden sei, weshalb kein durch Steuerabzug einbehaltener Betrag zu berücksichtigen war.

Die Inanspruchnahme des Arbeitnehmers als Steuerschuldner beim Lohnsteuerabzug sei gemäß § 83 EStG 1988 i.V.m. § 41 Abs. 1 EStG 1988 zulässig.

Eine Berücksichtigung von Sozialversicherungsbeiträgen als Werbungskosten könne nicht erfolgen, nachdem solche weder einbehalten noch tatsächlich entrichtet worden seien.

Mit Eingabe vom 27. Mai 2019 beantrage der Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Im Zuge der GPLA-Prüfung seien die Dienstverhältnisse aller beim Dienstgeber beschäftigten Arbeitnehmer willkürlich erhöht worden. Seitens des Dienstgebers sei erklärt worden, dass

man die sogenannten Schwarzzahlungen nicht irgendwie den beschäftigten Dienstnehmern zuordnen könne, da es auch Dienstnehmer gegeben habe, die nicht an dem betrügerischen System teilgenommen hätten. Die Anregung, die Lohnabgaben dem Dienstgeber pauschal vorzuschreiben und nicht den einzelnen Dienstnehmern direkt zuzuordnen sei von der GPLA verworfen worden.

Der Bf. sei auf Grund seiner gesundheitlichen Situation nicht in der Lage gewesen, mehr als geringfügig tätig zu werden, was sogar die Wr.GKK bescheidmäßig festgestellt habe.

Wenn die Behörde in der Beschwerdeentscheidung erkläre, dass er bis dato bei mehreren Dienstgebern geringfügig beschäftigt gewesen sei, so sei dazu anzuführen, dass er aus diesen Tätigkeiten in den Jahren 2014 bis 2018 einen Verdienst von gesamt € 6.245,12, d.h.

durchschnittlich monatlich € 104,09 erzielt habe. Dies entspreche bei kollektivvertraglicher Entlohnung einer monatlichen Stundenanzahl von 10-12 Stunden. Dass er in den Jahren davor monatlich mehr als 40 Stunden gearbeitet haben solle, entbehre jeglicher Grundlage.

Die Darstellung, wonach weder Sozialversicherungsbeiträge noch Lohnsteuer einbehalten worden sei, sei nicht zutreffend. ***1*** seien im Zuge der GPLA-Prüfung sowohl Sozialversicherungsbeiträge wie auch Lohnsteuer vorgeschrieben worden. Nach der Argumentation des Finanzamtes würden bei insolventen Firmen Dienstnehmer nachträglich für nicht abgeführte Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge haften.

Die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurde beantragt.

Mit einem weiteren Schreiben vom 10. Juli 2020 erläutert der Bf., dass er im Zeitraum 2009 bis 2014 regelmäßig im Krankenhaus und danach auf REHA gewesen sei. Er befinde sich seit 2008 in ärztlicher Konsultation und habe die als ***3***-Fahrer erforderlichen körperlichen Tätigkeiten (tägliches ein- und ausladen von 100-150 Kisten mit Medikamenten, Lieferung über z.T. (für ihn) weitere Entfernungen (100-200 Meter) bzw. über Stufen) nicht bewältigen können.

Der Bf. wurde mit Vorhalt vom 14. Jänner 2022 vom Bundesfinanzgericht ersucht, Nachweise über seine körperlichen Beeinträchtigungen (Pensionsbescheid, Unterlagen über stationäre und Ambulante Behandlungen) vorzulegen.

Der Bf. kam dieser Aufforderung mit Eingabe vom 26. Jänner 2022 nach.

Mit Beschluß vom 28. Jänner 2022 wurde das Finanzamt aufgefordert, weitere Fragen bis 21. Februar 2022 zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen.

Vorgehalten wurde der Behörde, dass ***1*** in seiner Beschuldigteneinvernahme mehrere Personen hinsichtlich des Empfangs von Schwarzzahlungen belastet hatte, nicht aber den Bf. Keiner Würdigung sei auch die Aussage von ***1*** unterzogen worden, wonach er selbst Transporte gefahren ist bzw. Fahrzeuge auch Subfirmen überlassen hat. Schließlich wurde erläutert, dass der Bf. in seiner Zeugenaussage auch seine Lebenshaltungskosten und die Bestreitung derselben (die ohne die von ***1*** bezogenen Einkünfte getragen werden

konnten) von der Behörde unwidersprochen dargelegt hat und um Stellungnahme ersucht. Letztlich sollten Belege (Lieferscheine) vorgelegt werden, aus denen ersichtlich sei, dass und wieviele Betankungen vom Bf. vorgenommen wurden.

Zudem wurden der Behörde einzelne, vom Bf. übermittelte Unterlagen, seinen Gesundheitszustand betreffend, vorgelegt.

Eine Beantwortung des Beschlusses durch das Finanzamt unterblieb.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 ist Arbeitnehmer eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

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...

Gemäß § 167 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Gemäß § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind lohnsteuerpflichtige Einkünfte zu veranlagern, wenn der Steuerpflichtige andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt.

§ 23 Z 1 EStG 1988 lautet:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:

1. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Die Einkommensteuer beträgt jährlich gemäß § 33 EStG 1988 bis zu einem Einkommen von € 10.000,- (2009) bzw. € 11.000,- (2010-2013) null Euro.

Fraglich ist gegenständlich, welcher Einkunftsart die aus der Tätigkeit des Bf. für ***1*** bezogenen Einkünfte zuzuordnen sind sowie die Höhe der aus der Tätigkeit resultierenden Einkünfte.

I. Einkunftsart

Zur Abgrenzung der Tätigkeiten sind der Definition des § 47 (2) EStG 1988 zwei Tatbestandsmerkmale zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen:

- a) - die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber sowie
- b) - die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers.

In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl. Hofstätter/Reichl Einkommensteuer § 47 Rz. 23 m.w.N.).

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis sind nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit.

a) Weisungsgebundenheit

Hofstätter/Reichl Einkommensteuer § 47 Rz. 24ff führen zur Merkmalsausprägung ‚Weisungsgebundenheit‘ näher aus:

Kriterium für das Vorliegen von Weisungsgebundenheit ist, ob die dem Beauftragten nach der Eigenart der Tätigkeit zukommende Bewegungsfreiheit Ausfluss seines eigenen Willens ist oder aber Ausfluss des Willens des Auftraggebers (VfGH 1. 3. 2001, G 109/00).

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH 28. 5. 2015, 2013/15/0162; 20. 1. 2016, 2012/13/0095; 29. 6. 2016, 2013/15/0281).

Von der sich in persönlicher Abhängigkeit äußernden Weisungsgebundenheit, die durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet ist und zu einer weitreichenden Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit führt, ist das sachliche bzw. technische Weisungsrecht zu unterscheiden, das im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und das sich lediglich auf die vereinbarte Werkleistung bezieht und somit nur auf den Arbeitserfolg gerichtet ist, während das persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher Abhängigkeit und persönlicher Gebundenheit hervorruft (VwGH 14. 6. 1988, 88/14/0024; 21. 6. 1994, 94/14/0041; 19. 9. 2007, 2007/13/0071; 28. 5. 2015, 2013/15/0162; 20. 1. 2016, 2012/13/0095).

Nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen muss die

Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge haben, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich idR zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne hierdurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH 21. 12. 1993, 90/14/0103, § 47 EStG 1988 E 2; 23. 5. 2000, 97/14/0167, aaO E 42; 20. 12. 2000, 99/13/0223, aaO E 47).

Eine sachliche oder technische Weisungsgebundenheit, die sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Arbeitsleistung bezieht, begründet für sich allein kein Dienstverhältnis (VwGH 14. 6. 1988, 88/14/0024).‘

Das BFG geht davon aus, dass der Bf. die Zustellertätigkeit für***1***e als Ersatzfahrer ausübte, indem er nach telefonischer Kontaktaufnahme durch diesen bei Ausfall eines Stammfahrers tätig wurde.

Die Tätigkeit bestand in der Erbringung von Einzelaufträgen und erforderten keine Einschulung.

Hinsichtlich der Arbeitsleistung divergieren die Aussagen des Bf. un***1***le:

Während der Bf. erklärte seine Arbeitsleistung persönlich erbringen zu müssen erläutert***1***le in seiner Aussage, dass die Fahrer sich auch vertreten lassen konnten. Mitarbeiter konnten Aufträge sanktionslos ablehnen, auch fremde Personen konnten die Vertretung ohne seine Zustimmung übernehmen.

Der Bf. lehnte mehrmals Aufträge ab, erklärte aber auch Bedenken gehabt zu haben, bei Absagen vo***1***le nicht mehr angefordert zu werden.

Eine persönliche Arbeitspflicht fehlt dann, wenn einem Beschäftigten ein "sanktionsloses Ablehnungsrecht" zukommt, wenn er also die Leistung bereits übernommener Dienste jederzeit nach Gutdünken ganz oder teilweise sanktionslos ablehnen kann.

Festzustellen ist dazu, dass vom Bf. abgelehnte Aufträge im Zeitraum 2009 bis 2013 zu keiner Einstellung von Auftragsvergaben durc***1***le führten, woraus abzuleiten ist, dass eine persönliche Arbeitspflicht nicht vorlag.

Zur Abwicklung der Transporte erläutert***1***le, dass sich diese bei der ***9*** von selbst ergaben und die Fahrer bei den übrigen Aufträgen völlig frei agieren konnten.

Selbst wenn dies nicht zutreffen sollte, wenn dem Bf. somit ein Tourenplan bzw. die zu fahrende Route vorgegeben wurde (wie von der Behörde angenommen), ist darin ein technisches Weisungsrecht zu erblicken, dass im Gegensatz zu einem persönlichen Weisungsrecht keine wirtschaftliche Abhängigkeit indiziert.

Dafür spricht auch, dass aufgrund der vom Bf. seit 2008 bezogenen Pension die ihm von seiner

Tätigkeit für ***1*** (gemäß Meldungen nach § 109a EStG 1988) zufließenden Beträge (deren Höhe vom BFG als erwiesen angenommenen werden, s. unten) nur einen geringen Anteil seiner Gesamteinkünfte (rd. 11%-13,5%) ausmachten.

Der Bf. befand sich in keiner erkennbaren wirtschaftlichen Abhängigkeit von ***1***.

Selbst bei Einstellung seiner Tätigkeit als Aushilfsfahrer ist davon auszugehen, dass seine Lebenshaltungskosten gedeckt waren.

b) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus

Gemäß Hofstätter/Reichl § 47 Rz. 25 liegt dann kein Dienstverhältnis vor, wenn es an einer organisatorischen Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers fehlt (VwGH 17. 9. 1989, 85/13/0099; 13. 12. 1989, 88/13/0209).

„Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens stellt somit ein wesentliches Indiz für ein Dienstverhältnis dar (VwGH 9. 11. 1994, 93/13/0310, § 47 EStG E 117).“

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 28 Mai 2015, 2013/15/0162 erwogen:

„Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl. wiederum das hg. Erkenntnis vom 29. Juli 2010, mwN).

Der zeitlichen und organisatorischen Eingliederung in den Unternehmensbereich des Arbeitgebers wird dann keine wesentliche Bedeutung zukommen, wenn die Arbeitsleistung, zu der der Arbeitnehmer verpflichtet ist, überwiegend oder gänzlich außerhalb örtlicher Einrichtungen, die dem Arbeitgeber zugerechnet werden können, erbracht wird (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Oktober 1994, 90/14/0184, VwSlg. 6928/F).“

Der Bf. war, wie auch von der Behörde dargestellt, nicht in den Betriebsräumen von ***1***, sondern ausnahmslos im Außendienst tätig.

Krankenstände mussten vom Bf. nicht bekannt gegeben werden.

Disziplinarische Maßnahmen waren nicht vorgesehen.

Obgleich, von der GPLA-Prüfung dargestellte Sachverhaltselemente

- der Umstand, dass der Bf. nur gegenüber ***1*** tätig wurde;
 - dem Bf. wurden Aufträge zugeteilt, er musste sich nicht um die Akquisition kümmern;
 - dem Bf. wurde für die Ausübung seiner Tätigkeit wesentliche Betriebsmittel (Kfz) zur Verfügung gestellt (im Schadensfall wurde die Versicherung von ***1*** ersatzpflichtig);
- Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen, geht das BFG in Abwägung aller vorliegenden Umstände von einer überwiegend die Merkmale eines freien Dienstverhältnisses aufweisenden Tätigkeit des Bf. aus.

II. Höhe der Einkünfte

Die Behörde sah es auf Grundlage der Ergebnisse der GPLA-Prüfung als erwiesen an, dass der Bf. höhere Einkünfte als vom ehemaligen Dienstnehmer gemeldet, erzielt hatte.

Begründet wurde dies damit, dass der Einzelunternehmer ***1*** im Zuge der bei seinem Unternehmen abgehaltenen Prüfung eingestanden hatte, an seine als Fahrer tätigen Beschäftigten höhere Zahlungen (Schwarzzahlungen) als den Unterlagen zu entnehmen und den Behörden gemeldet, getätigt zu haben.

Die GPLA-Prüfung ermittelte in der Folge auf Grundlage

- der von ***1*** angemeldeten Fahrzeuge;
- der laut Buchungsbelegen betankten Fahrzeuge;
- der Tankmenge anhand von Buchungsbelegen;
- der laut Monatsabrechnungen der ***9*** gefahrenen Kilometer, auf welchen der Fahrer, das Datum der Fahrt, das Kennzeichen des Fahrzeuges, die gefahrene Stundenanzahl und die Kilometer der Tour eingetragen waren sowie
- der auf Tankbelegen aufscheinenden Unterschriften der Fahrer (soweit diese leserlich waren) einen durchschnittlichen Kraftstoffverbrauch von 8 Liter/100km und darauf aufbauend die Berechnungsbasis für die Ermittlung des Anspruchslohnes für die einzelnen Fahrer.

Da die Ersatzautos von ***1***, sowie das Fahrzeug mit dem Kennzeichen ***5*** (ab März 2010) keinem anderen Fahrer zugeordnet werden konnte, wurde in freier Beweiswürdigung angenommen, dass Lieferungen mit diesen Fahrzeugen vom Bf. durchgeführt wurden.

Maßgeblich für die Zurechnung war dabei auch die Aussage von ***1***, wonach er ausgeschlossen hat, dass nicht angemeldete Fahrer für ihn tätig wurden sowie der Umstand, dass der Bf. von 3. Juli 2009 bis 11. März 2013 durchgehend als geringfügig beschäftigter freier Dienstnehmer bei ihm angemeldet war.

Der Bf. gab dazu in seiner Zeugeneinvernahme bekannt, Touren für die Firma ***2*** und ***3*** unternommen zu haben.

Die Betankung erfolgte bei der ***4*** Tankstelle auf der Simmeringer Hauptstraße, im Zuge dessen Lieferscheine erstellt wurden.

Das BFG sieht sich aus folgenden Gründen veranlasst, von den von der GPLA-Prüfung getroffenen Feststellungen zur Höhe der Einkünfte abzugehen:

Im Zuge der Beschuldigtenvernahme vom 6. Mai 2015 gab ***1*** u.a. zu Protokoll:

„Es ist tatsächlich zu sogenannten Schwarzzahlungen gekommen und bekommen haben...“ (7 Personen (jeweils namentlich erwähnt)).

Bezüglich Herrn (Person 8) weiß ich ganz ehrlich nicht mehr, ob es da zu Schwarzzahlungen gekommen ist.

Ich kann mich bezüglich des Herrn (Person 9) wirklich nicht mehr erinnern, ob es bei diesem zu Schwarzzahlungen gekommen ist, aber wenn der das in seiner Vernehmung so angegeben hat, kann es schon so gewesen sein.“

Der Bf. wurde in diesem Zusammenhang nicht genannt.

Gesamt wurden (lt. Bp.-Bericht ***1***, Tz. 16) für den Zeitraum 2009 bis 2013 13 Fahrern Schwarzzahlungen zugerechnet.

Zur Tätigkeit des Bf. erklärte ***1*** in der Vernehmung:

„Frage: Bf. arbeitet laut seiner Aussage „im Durchschnitt 5-9 Stunden pro Monat, ungefähr 2-3 Stunden am Tag“. Warum ist er durchgehend von 3.7.2009 bis 11.3.2013 angemeldet?“

Antwort: Den habe ich, obwohl er wirklich selten gefahren ist, durchgängig rennen lassen, weil das ganze An- und Anmelden immer ein Zirkus ist. Wenn ich den schnell gebraucht hatte, wäre nämlich die Zeit nicht gewesen ihn anzumelden.“

Die GPLA-Prüfung zog aus der Aussage den Schluß, dass die An-/Abmeldungen *„wie es das ASVG vorsieht“* zu erfolgen hätten und das *„Argument“* von ***1*** (für die durchgehende Anmeldung des Bf.) nicht zielführend sei. Die Aussage zur Arbeitsleistung des Bf., ***1*** führte dazu aus, dass dieser nur sehr selten gefahren ist, unterlag keiner Würdigung durch die Behörde.

Für das Bundesfinanzgericht ist nicht ersichtlich, weshalb ***1*** gerade hinsichtlich des Bf. unzutreffende Aussagen getätigt haben sollte.

Es ist weiters nicht einsichtig, weshalb die GPLA-Prüfung aufgrund nicht zuordenbarer Ersatzfahrzeuge zu anderen Personen von einer (ausschließlichen) Nutzung durch den Bf. ausging, was dazu führte, dass auf kalkulatorischer Grundlage eine Vollbeschäftigung (40 Stunden) und darüber hinaus von der Leistung einer nicht unbeträchtlichen Anzahl von Überstunden (der Bf. soll an mehreren Monaten 58 Überstunden (im März 2012 sogar 83 Überstunden) geleistet haben), ausgegangen wurde.

Die angenommene Arbeitsleistung entspräche in diesem Fall bei durchschnittlich 21,5 Arbeitstagen/Monat 10,7 bzw. 11,9 Stunden/Tag und stünde in krassem Gegensatz zu den Ausführungen von ***1***.

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 28. Mai 2015 gab ***1*** bekannt, dass das Fahrzeug mit dem Kennzeichen W 38038 U, also jenes, dass dem Bf. für Transporte zugerechnet worden war, nicht für Transportleistungen und zumindest teilweise nicht betrieblich genutzt wurde.

Das vom Bf. vorgebrachte Argument, wonach eine Überprüfung der Lieferscheine dazu führen würde, dass die Fahrzeuge äußerst selten oder nie von ihm betankt wurden, blieb von der Behörde unbeachtet. Lieferscheine, die die Unterschrift des Bf. trugen, wurden dem BFG über Anforderung nicht vorgelegt.

Gemäß den Ap.-Bericht betreffend ***1*** (Tz. 9) gab dieser an, 3-4 Kleintransporter sowie im Normalfall 1 Kombi im Einsatz gehabt zu haben.

Weiters erklärte er, dass das eingesetzte Personal durchschnittlich 150-200 Stunden im Einsatz

war, er selbst zahlreiche Transporte durchgeführt hat und zudem, dass den Subfirmen (die in Tz. 1 des Ap.-Berichtes angeführt wurden) die restlichen, nicht benützten KFZ zur Verfügung gestellt wurden, da diese mit ihren Fahrzeugen oft nicht das Auslangen fanden.

Auswertungen der von der ***9*** übermittelten Unterlagen ergaben lt. Prüforgan, dass Fahrer eingesetzt wurden, die laut Lohnkonten nicht mehr beschäftigt wurden bzw. dass Fremdleistungsfirmen aufschienen, für die in der Buchhaltung kein Aufwand erfasst wurde. Es ist durchaus denkbar, dass die Fahrzeuge von ***1*** selbst gefahren bzw. Subunternehmen zur Verfügung gestellt wurden.

Nicht unbeachtet zu bleiben hat schließlich auch der Umstand, dass der Bf. unter Vorlage einer Vielzahl von Unterlagen auf seinen schlechten körperlichen Zustand (in der Zeit von 2009 bis 2014 wurden 12 Stents im Herz bzw. den Beinen implantiert) hingewiesen hat, der es ihm nach seinen Aussagen unmöglich macht, weiter als 50-300 Meter schmerzfrei zu gehen.

Die Ausführungen des Bf. lassen es als unwahrscheinlich erscheinen, dass er die von der Ap. angenommene Tätigkeit in Vollbeschäftigung ausgeübt hat, erhielt er doch seit dem Jahr 2008 eine Invaliditätspension.

Aus alldem ergibt sich, dass den Aussagen des Bf. sowie im Wesentlichen auch den Aussagen des ***1*** Glauben zu schenken ist.

Daraus folgt, dass der Bf. im fraglichen Zeitraum Einkünfte aus freier Dienstnehmer gemäß § 4 Abs. 4 ASVG von ***1*** als Fahrer bezog, die sich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 23 Z 1 EStG 1988 darstellen.

Die Einkünfte wurden der Behörde in den Jahren 2009 bis 2012 gemäß § 109a EStG 1988 bekannt gegeben.

Nach § 1 der Verordnung des Bundesminister für Finanzen betreffend Mitteilungen gemäß § 109a EStG 1988 (BGBl II 417/2001) haben Unternehmer sowie Körperschaften des öffentlichen und privaten Rechtes den Abgabenbehörden für natürliche Personen und Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit die in § 109a Abs. 1 Z 1 bis 4 EStG 1988 genannten Daten mitzuteilen, soweit diese eine der in § 1 Abs. 1 Z 1 bis 8 der genannten Verordnung angeführten Leistungen außerhalb eines Dienstverhältnisses (§ 47 EStG 1988) erbringen. Zu diesen Leistungen gehören nach § 1 Abs. 1 Z 8 der Verordnung auch die vom Berufungswerber im Rahmen eines freien Dienstvertrages erbrachten Leistungen.

Die Meldungen gemäß § 109a EStG 1988 erfolgten für die einzelnen Jahre in folgender Höhe:

2009 € 293,45;

2010 € 1.220,38;

2011 € 974,67;

2012 € 1.196,01;

Für das Jahr 2013 erfolgte trotz Beschäftigung bis vom 1.1.2013 bis 11.3.2013 keine Meldung. Die Höhe der Einkünfte für 2013 wird in Anlehnung an die im Jahr 2012 erzielten Einkünfte im Schätzungsweg für 2,5 Monate (Beschäftigung vom 1.1.2013 bis 11.3.2013) i.H.v. $(1.196,01/12 \cdot 2,5)$ mit € 249,17 ermittelt.

Die Einkünfte des Bf. stellen sich wie folgt dar:

	2009	2010	2011	2012	2013
	€	€	€	€	€
<u>Einkünfte aus Gw.</u>					
§ 109a EStG N	293,45	1.220,38	974,67	1.196,01	249,17
§ 109a EStG S					1.169,42
Einkünfte aus nsA (PVA)	7.711,82	7.798,68	7.892,28	8.105,40	8.251,32
Summe Einkünfte	8.005,27	9.019,06	8.866,95	9.301,41	9.669,91

Da die Summe der Einkünfte (und somit auch das Einkommen) unter € 10.000,- (2009) bzw. € 11.000,- (2010-2013) und daher unter der tarifmäßigen Steuerfreigrenze lagen, betrug die Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 in den gegenständlichen Jahren jeweils € 0,- und hatte somit (auch unter Bedachtnahme des Pflichtveranlagungsstatbestandes des § 41 EStG 1988) eine Veranlagung zu unterbleiben.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden

1.1. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das gegenständliche Erkenntnis war auf Sachverhaltsebene zu entscheiden. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Die Revision war daher als nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 2. März 2022