

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache N.N., Adr.Bf., über die Beschwerden vom 26. März 2018, eingegangen bei der belangten Behörde am 29. März 2018, gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 22. März 2018 betreffend *Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 bis 2015*, Steuernummer xxx, zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert und die Einkommensteuer wie in den Beschwerdevereinscheidungen wie folgt festgesetzt:

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2012 festgesetzt mit 1.042,00 Euro.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2013 festgesetzt mit 1.634,00 Euro.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2014 festgesetzt mit 837,00 Euro.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2015 festgesetzt mit 0,00 Euro.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind den Beschwerdevereinscheidungen des Finanzamtes vom 30. August 2018 (Jahr 2013) und vom 31. August 2018 (Jahre 2012, 2014 und 2015) zu entnehmen und bilden diese einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer [in Folge: Bf.] reichte für die Beschwerdejahre die *Einkommensteuererklärungen 2012 bis 2015* elektronisch ein. Der Bf. erklärte 2012 Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nichtselbständiger Arbeit, in den Jahren 2013 bis 2015 Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Die belangte Behörde setzte in den **Erstbescheiden** die Einkommensteuer wie folgt fest:

Einkommensteuerbescheid 2012 vom 14. Juni 2013: -1.094,00 Euro (Gutschrift),

Einkommensteuerbescheid 2013 vom 16. Juni 2014: -198,00 Euro (Gutschrift),

Einkommensteuerbescheid 2014 vom 01. März 2016: 0,00 Euro,

Einkommensteuerbescheid 2015 vom 15. Mai 2017: 0,00 Euro.

Die belangte Behörde **nahm** mit Bescheiden vom 10. Jänner 2018 aufgrund einer Feststellung in der GPLA-Außenprüfung bei der Firma Z.Z. (Umqualifizierung des Bf. vom Werkvertragsnehmer zum Dienstnehmer für die Jahre 2012 bis 2015) und den in weiterer Folge deshalb ausgestellten Lohnzettel die Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2012 bis 2015 **wieder auf** und erließ **neue Sachbescheide**.

Mit den Einkommensteuerbescheiden 2012 bis 2015, alle datiert 10. Jänner 2018, wurde die Einkommensteuer wie folgt neu festgesetzt:

Einkommensteuer 2012: 13.622,00 Euro,

Einkommensteuer 2013: 18.542,00 Euro,

Einkommensteuer 2014: 19.931,00 Euro,

Einkommensteuer 2015: 17.974,00 Euro.

Mit Bescheiden gem. **§ 299 BAO** vom 22. März 2018 hob die belangte Behörde die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2015 vom 10. Jänner 2018 auf und erließ **neue Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2015**.

Die Einkommensteuer 2012 wurde iHv. 8.681,00 Euro,

die Einkommensteuer 2013 iHv. 13.793,00 Euro,

die Einkommensteuer 2014 iHv. 15.079,00 Euro und

die Einkommensteuer 2015 iHv. 12.014,00 Euro neu festgesetzt.

In der jeweiligen Begründung wurde gleichlautend ausgeführt, dass die bisher erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb dieselbe Tätigkeit, für die durch die GPLA ein Lohnzettel eingestellt worden sei, betreffen würden. Dh die Einnahmen seien durch die Wiederaufnahme doppelt erfasst.

Der Bf. brachte durch seine steuerliche Vertretung mit Schreiben 26. März 2018 **Beschwerden** ein und begründete diese damit, dass der Bf. als Paketzusteller tätig sei und seine Einnahmen und Ausgaben bisher als Gewerbetreibender in der Einkommensteuererklärung bekannt gegeben habe. Diese seien auch veranlagt worden. Bei einer GPLA auf Seiten seines Auftraggebers sei er jedoch als nichtselbständig eingestuft und daher die Einnahmen über den Lohnzettel bekannt gegeben worden. Bei den Einnahmen handle es sich jedoch lediglich um seinen Umsatz und es seien noch die dazugehörigen Ausgaben als Werbungskosten abzuziehen. Es handle sich um Werbungskosten in Höhe von insgesamt 18.778,92 Euro. Für das Jahr 2012 stehe dem Bf. als Dienstnehmer zusätzlich auch die Pendlerpauschale für eine Strecke von 58 km in Höhe von 2.568,00 Euro und der Pendlereuro iHv. 116,00 Euro zu.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** 30. August 2018 (Jahr 2013) und vom 31. August 2018 (Jahre 2012, 2014 und 2015) änderte die belangte Behörde die Bescheide ab und setzte die Einkommensteuer folgendermaßen neu fest:

Einkommensteuer 2012: 1.042,00 Euro (Abgabengutschrift 7.639,00 Euro),

Einkommensteuer 2013: 1.634,00 Euro (Abgabengutschrift 12.159,00 Euro),

Einkommensteuer 2014: 837,00 Euro (Abgabengutschrift 14.242,00 Euro),

Einkommensteuer 2015: 0,00 Euro (Abgabengutschrift 12.014,00 Euro).

Zur Begründung wurde jeweils ausgeführt, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der mit dem steuerlichen Vertreter aufgenommenen Niederschrift bzw. unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Vorhalteverfahrens erfolge.

Für das Jahr 2012 wurde zusätzlich darauf verwiesen, dass der Anspruch auf den Pendlereuro erst ab 2013 gelte.

Mit Schreiben vom 30. September 2018 brachte der Bf. durch seine steuerliche Vertretung den Antrag auf **Vorlage** der Beschwerde ein, da bei einer GPLA die Einnahmen des Bf. in einen Bruttolohn umgewandelt worden seien. In diesem Bruttolohn seien auch sonstige Bezüge gem. § 67 EStG iHv. 5.267,90 Euro (2012), 6.583,33 Euro (2013), 7.345,26 Euro (2014) und 6.857,14 Euro (2015) enthalten. Es werde beantragt die begünstigte Besteuerung auf die angeführten sonstigen Bezüge zu berücksichtigen. Lediglich der verbleibende Restbetrag wäre dem Normaltarif zu unterwerfen. Die Werbungskosten und Pendlerpauschalen seien, wie in den Bescheiden bereits enthalten, zu berücksichtigen.

Aufgrund des beim Bundesfinanzgericht zu RV/2100493/2018 – und in Folge beim Verwaltungsgerichtshof zu Ra 2021/15/0108 – anhängigen Verfahrens hinsichtlich der Feststellungen der GPLA-Prüfung bei der Firma Z.Z. setzte die belangte Behörde das Verfahren gem. **§ 271 Abs. 1 BAO** aus.

Die belangte Behörde setzte nach der höchstgerichtlichen Entscheidung das anhängige Beschwerdeverfahren fort und **legte** am 06. Oktober 2022 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung **vor**. Im **Vorlagebericht** verwies sie darauf, dass die Revision gegen die BFG Entscheidung RV/2100493/2018, in welcher auch der Bf. als Dienstnehmer qualifiziert worden sei, vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 13. Dezember 2021, Ra 2021/15/0108, zurückgewiesen worden sei.

In der Stellungnahme führte die belangte Behörde aus, aus § 67 Abs. 1 EStG sei erkennbar, dass die sonstigen Bezüge neben dem laufenden Arbeitslohn bezahlt werden müssen. Gem. VwGH vom 20. September 2001, Zl. 98/15/0085, würden sonstige Bezüge gem. § 67 Abs. 1 EStG nur vorliegen, wenn sie sich sowohl durch den Rechtstitel, aus dem der Arbeitnehmer den Anspruch ableiten könne, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden würden. Im gegenständlichen Fall seien monatliche Zahlungen aufgrund von Gutschriften durch den Leistungsempfänger geleistet worden. Daher

sei weder ein Rechtstitel, aus dem der Anspruch abgeleitet werden könne, noch eine Unterscheidung zu den laufenden Bezügen erkennbar.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Aufgrund der Feststellungen in einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben [GPLA] für die Jahre 2011 bis 2015 bei der Firma Z.Z., der ein Auslieferungslager betrieb und Zustellfahrer beschäftigte, wurden Werkvertragsnehmer, u.a. der Bf., zu Dienstnehmern umqualifiziert [vgl. BFG-Akt OZ 18: Beschluss VwGH]. Seitens der Firma Z.Z. erfolgte die Abrechnung mittels Gutschriften, die Überweisungen erfolgten monatlich [s. BFG Erkenntnis vom 03.08.2021, RV/2100493/2018].

In Folge wurden Lohnzettel für die Jahre 2012 bis 2015 ausgestellt, die Verfahren Einkommensteuer 2012 bis 2015 wiederaufgenommen und neue Sachbescheide mit 10. Jänner 2018 erlassen. Nach Berichtigungen gem. § 299 BAO vom 22. März 2018 brachte der Bf. gegen die wiederum neu erlassenen Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2015 Beschwerden inkl. Jahresabschlüsse ein [BFG-Akt OZ 5-8: Beschwerden mit Jahresabschlüssen] und wurden in den Beschwerdevorentscheidungen für alle Jahre die beantragten Werbungskosten und das Pendlerpauschale berücksichtigt. Der ebenfalls beantragte Pendlereuro wurde – wie gesetzlich vorgesehen – erst ab dem Jahr 2013 berücksichtigt [BFG Akt OZ 9-12: BVEs 2012-2015].

Im Vorlageantrag wies der Bf. durch seine steuerliche Vertretung sonstige Bezüge und Bezüge zum Normaltarif aus und beantragte die begünstigte Besteuerung auf die angeführten sonstigen Bezüge zu berücksichtigen. Die Aufteilung in laufende („Bezüge Normaltarif“) und sonstige Bezüge wurde durch die steuerliche Vertretung rechnerisch ermittelt [vgl. BFG-Akt OZ 13: Vorlageantrag].

Im Verfahren der Firma Z.Z. erging nach dem abweisenden Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 03. August 2021, RV/2100493/2018, in welchem u.a. das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sowie die monatlichen Abrechnungen der Firma mittels Gutschriften festgestellt wurde, und der dagegen eingebrachten außerordentlichen Revision am 13. Dezember 2021, Ra 2021/15/0108, die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs zur Frage, ob die Kriterien nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 und damit Dienstverhältnisse vorliegen. Der Verwaltungsgerichtshof wies die Revision mit Beschluss zurück und bestätigte die Würdigung des Bundesfinanzgerichts, dass die Kriterien des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt sind, da die Zustellfahrer – u.a. der Bf. – bei der Ausübung ihrer Tätigkeit in die im Betrieb des Revisionswerbers bestehenden betrieblichen Abläufe eingegliedert waren und diese Tätigkeit auch weisungsgebunden ausgeübt haben [BFG-Akt OZ 18: Beschluss VwGH].

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die im Akt einliegenden Unterlagen (insbes. Daten Steuerakt, Jahresabschlüsse, Vorlageantrag), sowie auf die festgestellten Sachverhalte in den Judikaten VwGH 13.12.2021, Ra 2021/15/0108, und BFG 03.08.2021, RV/2100493/2018.

Die genannten Unterlagen stellen Beweismittel gem. § 166ff BAO dar und liegen diese der rechtlichen Würdigung des Bundesfinanzgerichts zugrunde.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Verfahrensgegenständlich vor dem Bundesfinanzgericht ist ausschließlich die Frage, ob in den festgestellten und von beiden Verfahrensparteien nicht bestrittenen Einnahmen iHv. 36.875,33 Euro (2012), 46.083,33 Euro (2013), 51.416,80 Euro (2014) und 48.000,00 Euro (2015) sonstige Bezüge enthalten sind.

Nicht beschwerdegegenständlich sind die im Zuge des Beschwerdeverfahrens für die Jahre 2012 bis 2015 vom Bf. beantragten und in den Beschwerdevorentscheidungen auf Grundlage der eingereichten Unterlagen anerkannten Werbungskosten und Pendlerpauschalen (ab 2013 inkl. Pendlereuro). Das Bundesfinanzgericht sieht diesbezüglich keinen Anlass von der rechtlichen Würdigung der belangten Behörde abzugehen.

Der Bf. argumentiert, dass aufgrund der GPLA-Prüfung die Einnahmen in einen Bruttolohn umgewandelt worden seien. In diesem Bruttolohn seien jeweils auch sonstige Bezüge gem. § 67 EStG 1988 enthalten und dieses seien entsprechend zu berücksichtigen.

Die belangte Behörde hingegen vertritt die Rechtsmeinung, dass die monatliche Zahlungen aufgrund von Gutschriften durch den Leistungsempfänger – ursprünglich wurde ein Werkvertrag abgeschlossen – geleistet worden seien. Daher sei weder ein Rechtstitel, aus dem der Anspruch abgeleitet werden kann, noch eine Unterscheidung zu den laufenden Bezügen iSd. § 67 Abs. 1 EStG 1988 erkennbar.

§ 67 Abs. 1 EStG 1988 sieht für "sonstige Bezüge", welche ein Arbeitnehmer *„neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber“* erhält, *„insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen)“*, eine begünstigte Besteuerung mit gestaffelten Steuersätzen vor.

Eine eigene Definition des Begriffes der "sonstigen Bezüge" enthält die gesetzliche Bestimmung nicht.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 nur unter der doppelten Bedingung vor, dass sie erstens im Rechtstitel und darüber hinaus zweitens auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von

den laufenden Bezügen zu unterscheiden sind (vgl. VwGH 25.07.2018, Ro 2017/13/0005; VwGH 20.02.2008, 2005/15/0135).

Sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 sind solche, die nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum – idR. ein Monat (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0097) – geleistet werden, sondern die der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Lohn bezahlt, was aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein muss (vgl. VwGH 25.03.2015, 2011/13/0015). Zudem müssen Leistungen aus mehreren Lohnzahlungszeiträumen abgegolten werden (VwGH 20.02.2008, 2005/15/0135, mwN.)

Als Rechtstitel für sonstige Bezüge sind Gesetz, Kollektivvertrag, Dienstordnung, Dienstvertrag, andere vertragliche Festsetzungen oder auch Regierungsbeschluss zu nennen (vgl. *Kirchmayr/Schaunig* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴, § 67 Tz 9).

Die nachträgliche rein rechnerische Aufteilung des Gesamtbezuges in laufende und sonstige Bezüge kann mangels eindeutig erkennbarer Unterscheidungsmerkmale zwischen laufenden und sonstigen Bezügen nicht als ausreichende Grundlage für die Anwendung der im § 67 EStG festgesetzten Lohnsteuersätze angesehen werden (vgl. VwGH 19.11.1969, 1157/68).

Wie aus dem Sachverhalt ersichtlich, hat der Bf. monatliche Zahlungen aufgrund von Gutschriften erhalten. Diese Einnahmen stellen – zufolge der Qualifikation der Tätigkeit des Bf. als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit – laufende Bezüge dar. Darüberhinausgehende weitere Zahlungen sind weder dem Sachverhalt zu entnehmen, noch wurden sie vom Bf. behauptet. Die Abgrenzung der laufenden von den geltend gemachten sonstigen Bezügen erfolgte vielmehr durch ein nachträgliches Herausrechnen der sonstigen Bezüge aus den Gesamteinnahmen durch die steuerliche Vertretung des Bf. Wie aus der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur ersichtlich, kann keine begünstigte Besteuerung erfolgen, wenn keine Auszahlung des Bezuges neben (also zusätzlich zu) den laufenden Bezügen erfolgt. Auch ist eine rein rechnerische Aufteilung nicht ausreichend. Somit ist die Bedingung, dass sich die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheidet, nicht gegeben. Zur Voraussetzung des Vorliegens eines Rechtstitels ist darauf zu verweisen, dass zwischen dem Dienstgeber und dem Bf. ursprünglich ein Werkvertrag abgeschlossen wurde. Eine sonstige schriftliche Vereinbarung, woraus sich der Anspruch auf sonstige Bezüge ergeben würde, wurde nicht vorgelegt, noch wurde die Existenz einer solcher behauptet. Entsprechend ist auch die zweite Bedingung, dass sich die sonstigen Bezüge durch den Rechtstitel, aus dem der Arbeitnehmer den Anspruch ableiten kann, deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden, nicht erfüllt.

Es liegen somit die von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs geforderten Merkmale des gesonderten Rechtstitels und der von den laufenden Bezügen unterschiedlichen Auszahlung im Beschwerdefall nicht vor und war daher dem Antrag auf Berücksichtigung der begünstigten Besteuerung auf die vermeintlichen sonstigen Bezüge nicht zu folgen.

Da im gegenständlichen Verfahren ausschließlich die Frage der Aufteilung der nichtselbstständigen Einkünfte in sonstige Bezüge mit begünstigter Besteuerung und in laufende Bezüge zum Normaltarif strittig war und in diesem Erkenntnis die Rechtsmeinung der belangten Behörde, wie sie in den Beschwerdeentscheidungen vertreten wurde, vom Bundesfinanzgericht bestätigt worden ist, war die Berechnung der Beschwerdeentscheidungen vom 30. bzw. 31. August 2018 dem gegenständlichen Erkenntnis zu Grunde zu legen. Im nunmehrigen Erkenntnis wurde deshalb den Beschwerden „teilweise Folge“ gegeben, weil sich die Einkommensteuer in diesen Beschwerdeentscheidungen aufgrund der Berücksichtigung der Werbungskosten und der Pendlerpauschalen (ab 2013 inkl. Pendlereuro) gegenüber den beschwerdegegenständlichen Erstbescheiden vom 22. März 2018 verringert hat.

2.2. 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.

Da das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs folgt, liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung beizumessen ist. Die (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Graz, am 17. September 2024