

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Elisabeth Traxler über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Gneist Consulting Team WN Steuerberatung GmbH, Pottendorfer Straße 169, 2700 Wr. Neustadt, vom 11. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 11. Februar 2010, betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist - als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung (§ 86 Abs. 1 EStG 1988) -, ob Reinigungsarbeiten im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) durchgeführt worden sind und ob die an einen Dienstnehmer ausbezahlten Kilometergelder steuerfrei (§ 26 Z 4 EStG 1988) sind.

In seinem zur Begründung der angefochtenen **Bescheide vom 11. Februar 2010** verwiesenen (und ebenfalls mit 11. Februar 2010 datierten) Bericht hat das Finanzamt dazu nur ausgeführt "Nachversteuerung von Aushilfskräften (Reinigungsarbeiten)" bzw. "abgabenpflichtige Kilometergelder für die Fahrt Wohnung-Arbeitsstätte" (betreffend des Dienstnehmers H).

Seine dagegen eingebrachte **Berufung vom 11. März 2010** hat der Bf. wie folgt begründet:

Zur Nachversteuerung von Reinigungskräften: Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse würden die Kriterien für die Selbständigkeit deutlich überwiegen. Die betreffenden Personen seien nicht organisatorisch in den Betrieb eingegliedert gewesen. Sie seien nicht an die Einhaltung von festgelegten Zeiten gebunden gewesen. Sie hätten sich jederzeit vertreten lassen können, was mitunter auch vorgekommen sei. Sie hätten aus

eigenen Rechnungen bzw. Zahlungsbelege ausgestellt. Nach Auffassung des Bf. liege daher eine selbständige Tätigkeit vor, entweder in Form eines Werkvertrages oder in Form eines freien Dienstverhältnisses (dieses sei erst ab 1.1.2010 DB-pflichtig).

Zur Nachversteuerung der Kilometergelder: Die Annahme des Prüfers, dass dabei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durchgeführt worden seien, sei zu Unrecht erfolgt. Tatsächlich seien die Kilometergelder für Fahrten im betrieblichen Interesse ausbezahlt worden. Ausgangspunkt sei immer der Dienstort Wr. Neustadt gewesen, die Rückkehr sei auch immer an den Dienstort erfolgt. Der Wohnort St. Margarethen sei durch diese Fahrten überhaupt nicht tangiert worden. Die Dauer der Fahrten habe regelmäßig unter drei Stunden gelegen (Taggelder seien daher nicht ausbezahlt worden). Schon aus der zeitlichen und örtlichen Lagerung der Fahrten sei es ausgeschlossen, dass es zu einer Vermengung mit Fahrten zum Wohnort gekommen sei. Im Übrigen seien auch die Aufzeichnungen eindeutig.

Im **Vorhalt vom 29. März 2010** hat das Finanzamt dazu wie folgt Stellung genommen:

Zu den Reinigungskräften: Dabei handle es sich um stundenweise beschäftigte Personen, die sowohl in Wr. Neustadt als auch in der Filiale in Pötttsching tätig geworden seien. Diese Reinigungskräfte hätten keinen Gewerbeschein, seien mit den angeblich selbständigen Einkünften steuerlich nicht erfasst und würden kein eigenes Material verwenden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lägen bei aushilfsweisen Reinigungsarbeiten für gewöhnlich nichtselbständige Einkünfte vor. Falls daher behauptet werde, dass es im gegenständlichen Fall anders gelagerte Verhältnisse gäbe, werde der Bf. eingeladen, die entsprechende Vertragsgestaltung offenzulegen: Verträge, Inhalt der Vereinbarungen, Rechnungen, Auszahlungsbelege, Namen und Adressen (damit Befragungen durchgeführt werden könnten).

Weiters werde der Bf. eingeladen, sich zur Glaubwürdigkeit der Behauptung zu äußern, dass die Reinigungskräfte zeitlich flexibel agieren und sich dabei auch noch vertreten lassen könnten: Haben die Reinigungskräfte eigene Schlüssel für die Räumlichkeiten gehabt oder seien sie an die Geschäftszeiten gebunden gewesen?

Sei eine Vertretung von den Reinigungskräften jemals selbst gestellt und bezahlt worden? Seien die Reinigungskräfte nur im Büro oder auch in der Wohnung des Bf. tätig gewesen? In der Berufung werde vorgebracht, entweder Werkvertrag oder freies Dienstverhältnis: Welche Art von Vereinbarung sei abgeschlossen worden, wenn nicht einmal der Auftraggeber den Vertragsinhalt kenne?

Zu den Kilometergeldern: Im Zuge der Prüfung sei festgestellt worden, dass bei Herrn H das Pendlerpauschale zu hoch angesetzt worden sei, da die Entfernung zwischen St. Margarethen (Wohnort) und Pöttelsdorf (Filiale des Bf.; der Dienstnehmer sei mit der Kommunalsteuer dort gemeldet) nur 25 km betrage, aber das Pendlerpauschale für eine Entfernung über 40 km beantragt worden sei. Daraufhin habe der Bf. mit Schreiben vom 17.11.2009 bekannt gegeben, dass Herr H nicht nur in Pöttelsdorf tätig sei, sondern auch zwei- bis dreimal pro Woche in Wr. Neustadt (Betriebsstandort) anwesend sein müsse und in diesen Fällen vom Wohnort aus direkt nach Wr. Neustadt fahre. Daher sei eine Nachversteuerung des großen Pendlerpauschales unterblieben, die

Kilometergelder für die Fahrtstrecke von der Filiale Pöttelsdorf zum Betriebsstandort Wr. Neustadt, jeweils 37,6 Kilometer, seien daher als steuerpflichtig behandelt worden (Februar, März, April, Mai, August, September und Dezember 2006 seien diese 37,6 km je siebenmal verrechnet und daher jeweils Kilometergelder in Höhe von € 98,96 für 263,20 Kilometer steuerfrei ausbezahlt worden).

Zum Einwand in der Berufung, dass schon aus der zeitlichen und örtlichen Lagerung der Fahrten ausgeschlossen sei, dass es zu einer Vermengung mit Fahrten zum Wohnort gekommen sei: Aus den Reiseabrechnungen sei ersichtlich, dass nur Kilometergelder für die Fahrtstrecke Pöttelsdorf - Wr. Neustadt ausbezahlt worden seien, die auf der Fahrtstrecke St. Margarethen - Wr. Neustadt liege. Dem do. Vorbringen zufolge (Schreiben vom 17.11.2009) fahre Herr H zwei- bis dreimal pro Woche direkt von seinem Wohnort nach Wr. Neustadt. Nach Ansicht des Finanzamtes handle es sich daher um Kilometergelder für einen Teil der Fahrtstrecke Wohnung - Arbeitsstätte und somit um steuerpflichtigen Arbeitslohn. Dass an diesen Tagen weitere Dienstreisen stattgefunden hätten, sei aus den Aufzeichnungen nicht ersichtlich.

Von der dem Bf. eingeräumten Möglichkeit, dazu (bis zum 30.04.2010) Stellung zu nehmen, hat dieser nicht Gebrauch gemacht.

Seine (in diesen Punkten abweisende) **Berufungsvorentscheidung vom 10. Mai 2010** hat das Finanzamt wie folgt begründet:

Reinigungskräfte: Nach Wiedergabe des Vorhaltes vom 29. März 2010 hat das Finanzamt ausgeführt, dass der Bf. dazu nicht Stellung genommen habe und dass daher über die Berufung nach der Aktenlage entschieden werde: Die Reinigungskräfte seien echte Dienstnehmer, da sie kein Unternehmerrisiko getragen hätten und die Tätigkeit persönlich und zu vorgegebenen Zeiten erbracht worden sei.

Nachversteuerung von Kilometergeldern: Nach Wiedergabe des Vorhaltes vom 29. März 2010 hat das Finanzamt nur ausgeführt, dass für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Kilometergelder nur steuerpflichtig abgerechnet werden können.

In seinem **Vorlageantrag vom 14. Juni 2010** hat der Bf. (nur) die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Den Ausführungen des Finanzamtes in seiner Berufungsvorentscheidung ist der Bf. nicht entgegen getreten.

Über die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung wurde erwogen:

Reinigungskräfte

Gemäß § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind ua. auch Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen (Abs. 2 leg. cit.).

Die in § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthaltene Definition des Dienstverhältnisses ist eine eigenständige des Steuerrechtes; sie ist weder dem bürgerlichen Recht, noch dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Durch sie soll ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, ein Zustand umschrieben werden (VwGH vom 22. Jänner 1986, Zl. 84/13/0015; vom 31. März 1987, Zl. 84/14/0147). Bei der Beurteilung, ob eine Leistungsbeziehung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt, kommt es daher weder auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung des Vertragswerkes an (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071, vom 28. April 2004, Zl. 2000/14/0125, vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079, vom 4. März 1986, Zl. 84/14/0063), noch darauf, wie eine Rechtsbeziehung auf anderen Gebieten, wie beispielsweise dem Sozialversicherungsrecht, Gewerberecht oder dem Ausländerbeschäftigungsgesetz, zu beurteilen ist (VwGH vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200; vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191; vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071). Wird daher von den Vertragspartnern ausdrücklich ein „freier Dienstvertrag“ begründet, steht dies der Qualifikation der Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit dann nicht entgegen, wenn das tatsächlich verwirklichte Geschehen überwiegend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 spricht (so auch: VwGH vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079; vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0078).

Dass der Bf. das Vertragsverhältnis als Werkvertrag oder als freien Dienstvertrag verstanden wissen will, kommt daher keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu. Entscheidend ist vielmehr, ob die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen dem Tatbild des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entsprechen (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071, vom 28. April 2004, Zl. 2000/14/0125, vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079), wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 26 zu § 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Das Finanzamt hat - vom Bf. unwidersprochen geblieben - zum Sachverhalt ausgeführt, dass die Reinigungskräfte stundenweise beschäftigt gewesen sind, dass sie keinen Gewerbeschein hatten und dass sie kein eigenes Arbeitsmaterial verwendet haben (Vorhalt vom 29. März 2010 bzw. Berufungsvorentscheidung vom 10. Mai 2010). Feststellungen zum Beispiel dahingehend, dass als Werk deutbare Leistungen geschuldet bzw. erbracht worden wären - das könnte darauf schließen lassen, dass die Tätigkeit selbständig ausgeübt worden ist - hat weder das Finanzamt getroffen, noch wurde ein solcher Sachverhalt vom Bf. vorgebracht. Eine stundenweise Beschäftigung bedeutet jedoch, dass die Reinigungskräfte dem Bf. ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt haben und spricht daher für das Vorliegen von Dienstverhältnissen. Dass die Reinigungskräfte

keinen Gewerbeschein hatten und auch nicht ihr eigenes Arbeitsmaterial verwendet haben lässt ebenfalls nicht darauf schließen, dass sie ihre Tätigkeit selbständig ausgeübt hätten. In der Beschwerde hat der Bf. vorgebracht, dass die Reinigungskräfte nicht organisatorisch in seinen Betrieb eingegliedert gewesen seien. Welcher Sachverhalt den Bf. zu dieser Schlussfolgerung geführt hat, hat er jedoch zur Gänze offen gelassen. Dem Einwand des Bf., die Reinigungskräfte seien nicht an festgelegte Zeiten gebunden gewesen, wird entgegen gehalten, dass das Fehlen einer fixen Arbeitszeit ein Dienstverhältnis nicht zwangsläufig ausschließt (so auch: VwGH vom 16. Februar 1994, Zl. 90/13/0251). Die vom Bf. ganz allgemein behauptete Vertretungsbefugnis schließt angesichts des Umstandes, dass der Bf. gänzlich offen gelassen hat, wie diese konkret ausgestaltet gewesen sein soll, das Vorliegen von Dienstverhältnissen nicht aus. Zusammenfassend gelangt das Bundesfinanzgericht daher zu dem Ergebnis, dass die Reinigungskräfte ihre Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) ausgeübt haben. Dies entspricht - bei der dargestellten Sachverhaltslage - auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise. So hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in mehreren Entscheidungen die Dienstnehmereigenschaft von Reinigungskräften bestätigt (VwGH vom 18. Dezember 2013, Zl. 2009/13/0230, vom 28. September 2004, Zl. 2000/14/0094 vom 24. September 2003, Zl. 2000/13/0182, vom 22. April 1992, Zl. 88/14/0082, vom 21. Februar 1984, Zlen. 83/14/0102, 0109 und 0110 vom 25. Mai 1982, Zl. 3038/78).

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt der gewünschte Erfolg zu versagen.

Kilometergelder

Der Wohnort des Dienstnehmers H befindet sich in St. Margarethen, er hat in der Filiale in Pöttelsdorf und zwei- bis dreimal wöchentlich auch am Betriebsstandort in Wr. Neustadt gearbeitet. Daher wurde für Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte das Pendlerpauschale für Entfernungen über 40 Kilometer (St. Margarethen - Wr. Neustadt) berücksichtigt. Die Strecke Pöttelsdorf - Wr. Neustadt ist Teil dieser Fahrtstrecke. Der Bf. hat für Fahrten von Pöttelsdorf nach Wr. Neustadt Kilometergelder steuerfrei ausbezahlt.

Die Berücksichtigung der Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erfolgt durch den Verkehrsabsetzbetrag nach § 33 Abs. 5 Z. 1 EStG 1988 und das Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988. Über die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte hinausgehende Aufwendungen eines Dienstnehmers finden in ihrer tatsächlichen Höhe, in der Regel bemessen mit dem Kilometergeld, Berücksichtigung (VwGH vom 22. November 2006, Zl. 2004/15/0130, und vom 8. Februar 2007, Zl. 2004/15/0102). Folgerichtig ist im gegenständlichen Fall daher auch zu prüfen, ob dem Dienstnehmer durch die Zurücklegung der Fahrtstrecke von Pöttelsdorf nach Wr. Neustadt Aufwendungen entstanden sind, die nicht schon durch den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale abgegolten sind. Unstrittig ist, dass die Strecke Pöttelsdorf - Wr. Neustadt Teil der Strecke ist, wofür der Dienstnehmer den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale erhalten hat. Damit sind auch die für diesen Teil der Strecke

Wohnung - Arbeitsstätte entstanden Aufwendungen abgegolten. Das Finanzamt hat daher die dafür ausbezahlten Kilometergelder zu Recht nachversteuert.

Der Beschwerde war daher auch in diesem Punkt der gewünschte Erfolg zu versagen.

Zur Revision (Art. 133 Abs. 4 B-VG)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nur dann zulässig, wenn zu einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt oder wenn die Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet worden ist oder wenn das Bundesfinanzgericht in seinem Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Zu der Frage, wann ein Dienstverhältnis (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) vorliegt, gibt es eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, diese ist einheitlich und das Bundesfinanzgericht ist davon nicht abgewichen. Gleiches gilt für die Frage nach der Berücksichtigung von Aufwendungen für Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 23. November 2017