

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Elisabeth Wanke über die als Beschwerde weitergeltende Berufung des MMag. ***1*** ***2***, ***3***, ***4***, vom 4.9.2013 gegen den Bescheid des damaligen Finanzamts Wien 2/20/21/22, 1220 Wien, Dr. Adolf Schärfer-Platz 2, vom 14.8.2013 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 vom 14.8.2013, Steuernummer 12 ***5***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Abgabe sind der Beschwerdevorentscheidung vom 2.9.2015 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Beschluss UFS 22.7.2013, RV/1258-W/13

Der damalige Unabhängige Finanzsenat (UFS) hob auf Grund einer Berufung vom 20.7.2011 des Berufungswerbers (Bw) und nunmehrigen Beschwerdeführers (Bf) MMag. ***1*** ***2*** die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009 vom 27.6.2011 gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz auf.

Einkommensteuerbescheid 2008 vom 14.8.2013

Mit Bescheid vom 14.8.2013 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2008 mit € 3.112,51 fest. Demnach betrugen die Einkünfte aus selbständiger Arbeit € 18.996,71 und das Einkommen € 18.119,59.

EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2008

Die Einkommensteuer
wird für das Jahr 2008

festgesetzt mit	3.112,51 €
Bisher war vorgeschrieben	0,00 €

Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von	3.112,51 €
---	------------

Dieser Betrag ist am 2013-09-23 fällig. Den Betrag, der auf Ihr Abgabenkonto zu entrichten ist, entnehmen Sie bitte der beiliegenden Buchungsmitteilung.

Das Einkommen im Jahr 2008 beträgt	18.119,59 €
--	-------------

Berechnung der Einkommensteuer :

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	18.996,71 €
--	-------------

Gesamtbetrag der Einkünfte	18.996,71 €
---	--------------------

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Kirchenbeitrag	-89,76 €

Außergewöhnliche Belastungen:

Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988)	-2.612,06 €
Selbstbehalt	1.884,70 €

Einkommen	18.119,59 €
------------------------	--------------------

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(18.119,59 - 10.000,00) \times 5.750,00 / 15.000,00$	3.112,51 €
--	------------

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	3.112,51 €
---	-------------------

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	3.112,51 €
--	-------------------

Einkommensteuer	3.112,51 €
------------------------------	-------------------

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Einkommensteuer	3.112,51 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	0,00 €

Abgabennachforderung	3.112,51 €
-----------------------------------	-------------------

Begründung:

Es wird eingeladen, künftig diese Einnahmen in der Beilage zur Einkommensteuererklärung unter Kennziffer 9050 anzugeben.

Der Bescheid wurde nicht weiter begründet.

Berufung vom 4.9.2013

Mit Schreiben vom 4.9.2013 legte der Bf Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 14.8.2013 ein und führte aus:

Begründung:

1) Im Bescheid vom 02. August 2013 -ausgestellt durch das Finanzamt 1220 Wien- wurde richtig erkannt, dass die Einkommensteuer für das Jahr 2008 mit € 0,00.- festzusetzen ist und also „gem. § 299 BAO“ aufzuheben ist. Zusätzlich ergibt sich eine Gutschrift von € 473,21.-

2) Formfehler:

Bei meinem Steuerakt von 2008 ist sowohl am 01.08.2013, als auch am 02.08.2013 sowie 14.08.2013 von je einem „Erst-Bescheid“ die Rede - dies entspricht in keinster Weise einer chronologisch logischen Abfolge und ist daher ein eindeutiger Formfehler.

Ich berufe mich also auf den Bescheid vom 02. August 2013, wo schwarz auf weiß steht, dass ich keine Einkommensteuer für 2008 bezahlen muss und ferner gegen den Bescheid vom 14. August 2013.

Zudem entspricht der Steuer-Erstbescheid vom 02.08.2013 direkt oder indirekt folgendem angeführten Bescheid:

*3) Der Landeshauptmann von Wien hat in seinem Bescheid vom 08.04.2013 (Zl. MA 40-SR ***7***/12) in zweiter Instanz der Erstinstanz gegen das ***6*** (***6***) Recht gegeben. Aufgrund meiner damaligen beruflichen Tätigkeiten hätte mich das ***6*** anstelle eines freien Dienstvertrages fest anstellen müssen. Das heisst also, dass das ***6*** für die Begleichung von Steuern als Arbeitsgeber zuständig ist.*

Antrag:

Aufgrund der ob. bez. Begründungen und Ausführungen beantrage ich die vom Finanzamt bereits festgesetzte Gutschrift von € 473,21.- aus dem sich ergebenden Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 02.08.2013 (festgesetzt mit € 0,00) umgehend auf mein folgendes Konto zu überweisen sowie die Steuerforderung vom 14.08.2013 bis zur Klärung neuerlich auszusetzen: ...

Bescheid des (damaligen) Bundesministeriums für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz

Mit Bescheid des (damaligen) Bundesministeriums für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz (BMASK) vom 4.10.2013 wurde folgende Entscheidung getroffen:

*Der Berufung des ***6***s Wien, ..., gegen den Bescheid des Landeshauptmannes von Wien vom 08.04.2013, MA 40 - SR ***7***/2012, betreffend Pflichtversicherung von Herrn MMag. ***1*** ***2*** aufgrund seiner Tätigkeit für das ***6*** Wien wird nach § 66 Abs. 4 AVG keine Folge gegeben und der angefochtene Bescheid bestätigt.*

Zur Begründung wurde unter anderem ausgeführt:

*Mit Bescheid vom 10.07.2012, VA-VR ***8***/Str/12-Scha, stellte die Wiener Gebietskrankenkasse (im Spruchpunkt 1) fest, dass Herr MMag. ***1*** ***2***, VSNR ***9***, aufgrund seiner Tätigkeit für das ***6*** Wien, im Folgenden auch: ***6***, in der Zeit von 21.04.2008 bis 31.07.2009 der Voll- (Kranken-, Unfall-, Pensions-)versicherungspflicht nach §4 Abs. 1 Z 1 in Verbindung mit Abs. 2 ASVG und der Arbeitslosenversicherungspflicht nach § 1 Abs. 1 lit a AIVG unterlag. Gleichzeitig wurde (in Spruchpunkt 2 des Bescheides) festgestellt, dass Herr MMag. ***2*** aufgrund dieser Tätigkeit nicht der Pflichtversicherung nach § 4 Abs. 4 ASVG und der Arbeitslosenversicherungspflicht nach § 1 Abs. 1 lit a ASVG unterlag.*

Zur Begründung führte die Gebietskrankenkasse im Kern aus, dass zur persönlichen bzw. wirtschaftlichen Abhängigkeit folgende Merkmale vorlägen

- festgelegte Kurszeiten sind einzuhalten*
- die Tätigkeit ist am festgelegten Kursort abzuhalten*
- die Arbeitszeit wird in Form einer Stundenliste durch den Koordinator des ***6*** festgehalten*
- der Arbeitsablauf ist durch Kurszeiten und die vom AMS definierten Kursziele vorgegeben*
- eine regelmäßige, durchgehende Beschäftigung ist üblich*
- sämtliche Betriebsmittel werden in der Regel vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt*

*Bezüglich der Einbindung in die Organisationsstruktur des Arbeitgebers sei festzuhalten, dass die in den Ausschreibungen definierten Anforderungsprofile für die Abhaltung der Kurse keine individuelle Gestaltung des Kursablaufes [zu]lassen würden. Die im Berichtswesen angeführte detaillierte Tagesplanung sowie die wöchentliche Berichterstattung würde eine organisatorische Eingliederung der Trainer in die betrieblichen Abläufe des Arbeitgebers zwingend voraussetzen. Eine eigenständige Gestaltung des Arbeitsablaufs und der Arbeitsfolge sei ausgeschlossen. Ebenso würden vom AMS unangekündigte Kontrollen der Tätigkeit der Trainer durchgeführt und dokumentiert. Eine Vertretung erfolge tatsächlich aus einem TrainerInnenpool bzw. des BF! organisiere die Vertretung, die Vertretung würde tatsächlich nicht von TrainerInnen organisiert oder bezahlt. Die Sachverhaltsfeststellungen der Gebietskrankenkasse stützen sich im Wesentlichen auf die Aussagen des Herrn MMag. ***2*** zu den konkreten Arbeitsbedingungen bzw. Abläufen sowie den im Akt ausführlichen befindlichen Bericht über eine am 22.11.2011 durchgeführte Erhebung der Gebietskrankenkasse. Aus den festgestellten Merkmalen ergäbe sich, dass die Merkmale einer persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit in jedem Fall überwiegen. Die Gebietskrankenkasse verweist auch auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes,*

wonach TrainerInnen von AMS-Kursen als Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 2 zu qualifizieren sind (VwGH vom 20.10.2010 2007/08/0145).

Gegen diesen Bescheid erhob Herr MMag. ***1*** ***2***, vertreten durch Dr. ***10*** ***11***, rechtzeitig und zulässig Einspruch. Dieser stützt sich im Wesentlichen auf den Inhalt der zwischen ihn und dem ***6*** abgeschlossenen schriftlichen Vereinbarungen, die insbesondere folgende Punkte enthalten:

- der Auftragnehmer erbringt die vertragsgegenständlichen Leistungen auf Grund eigener Kenntnisse selbständig und weisungsungebunden
- der Auftragnehmer erhält seine konkreten Aufträge von der zuständigen Ansprechperson des ***6*** Wien
- die Ablehnung eines konkreten Auftragsteiles im Rahmen dieses Vertrages durch den Auftragnehmer bleibt jedenfalls sanktionslos
- der Auftragnehmer hat das Recht und nach Übernahme eines konkreten Auftrages auch die Pflicht, sich durch geeignete Personen vertreten zu lassen, wobei sich der Auftragnehmer selbständig um die Vertretung kümmert, die dem ***6*** rechtzeitig bekanntzugeben ist, zwischen dem ***6*** und dieser Vertretung kommt entweder ein eigenständiges Vertragsverhältnis zustande oder aber der Auftragnehmer sorgt selbst für deren Bezahlung
- der Auftragnehmer übernimmt vom ***6*** Wien die selbständige und eigenverantwortliche Durchführung von Dienstleistungen folgender Art: ***12***, ***13*** für Anfängerinnen und Fortgeschrittene
- für seine Tätigkeit erhält der Auftragnehmer ein Pauschathonorar von 21,- Euro pro Unterrichtseinheit
- die Ausführungen im Informationsblatt für Honorarkräfte des ***6*** Wien in Bezug auf das Vorgehen im Bereich Sozialversicherung wird hingewiesen, sie sind Bestandteil der Vereinbarung
- der Auftragnehmer ist berechtigt, nicht verpflichtet im Zuge der vertragsgegenständlichen Tätigkeit nach Maßnahme freier Kapazitäten die schulungs- und büromäßigen Einrichtungen des ***6*** zu nutzen, es gibt dabei jedoch keinen Anspruch auf einen bestimmten Arbeitsplatz

Nach dem Einspruchsvorbringen bleibe unerfindlich, weshalb diese Vertragspassagen mit dem tatsächlich gehandhabten Geschehensablauf nicht in Einklang stehen sogen.

Weiters werden im Einspruch folgende Argumente vorgebracht

- Aus dem Umstand, dass bei Herrn MMag. ***2*** keine eigene Betriebsstruktur festgestellt werden konnte, sei nicht abzuleiten, dass er Dienstnehmer im Sinne des § 4

Abs. 2 ASVG gewesen sei, daraus sei nur abzuleiten, dass er kein selbständiger Unternehmer sei.

- *Die freie Tätigkeit ergäbe sich dadurch, dass nicht der konkrete Arbeitsablauf vorgesehen sei, sondern der Mitarbeiter selbst bestimmen könne, welche didaktischen Mittel er einsetze.*
- *Ob ein Überwiegen der persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit vorgelegen sei, sei nach dem Gesamtbild im Einzelfall zu prüfen. Der Umstand der Bindung an einen bestimmten Kursort sei dabei nicht alleine aussagekräftig, wesentlich sei, dass sich der Vertragspartner nach Gutdünken vertreten habe fassen können. Ob der Vertreter durch den Beschäftigten oder den Empfänger der Arbeitsleistung entlohnt werde, sei dabei ohne Bedeutung.*
- *Die Anwesenheits- und Stundenlisten haben sich nicht auf die Kontrolle des Trainers, sondern die Anwesenheit der Kursteilnehmer bezogen, bzw. seien nur für die Leistungserfassung und Bestimmung des Honorars notwendig gewesen und nicht mit einer Anwesenheitskontrolle zu verwechseln.*

*Diesem Einspruch gab der der Landeshauptmann von Wien im hier angefochtenen Bescheid vom 08.04.2013, GZ MA 40 – SR ***7***/12, keine Folge und bestätigte den angefochtenen Bescheid. In der Begründung werden die Sachverhaltsfeststellungen der Gebietskrankenkasse im Wesentlichen wiederholt und ausgeführt, dass der Einspruchswerber zwar die Sachverhaltsfeststellungen der Kasse genügt habe, inhaltlich aber lediglich vorgebracht habe, Herr MMag. ***2*** hätte sich vertreten lassen können bzw. sei nicht in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gestanden, somit sei eigentlich die rechtliche Beurteilung bekämpft. Wesentliche Elemente um zu einer anderen Sachverhaltsfeststellung zu gelangen, seien nicht angeboten worden. im Bescheid wies die Einspruchsbehörde auch darauf hin, dass in zahlreichen Entscheidungen jeglicher Instanzen (z.B. BMSG vom 04.05.2005, ***14***/0001-II/A/32005 - zum gleichen Dienstgeber) in vergleichbaren Fällen von einem Dienstverhältnis ausgegangen worden sei, auch die jüngste Rechtsprechung (z.B. VwGH vom 28.03.2012, 2009/08/0010) könne keinen anderen rechtlichen Schluss zulassen. als ein echtes Dienstverhältnis festzustellen.*

*Gegen diesen Bescheid hat das ***6*** Wien, vertreten durch Dr. ***10*** ***11***, rechtzeitig und zulässig Berufung erhoben, in der beantragt wird den Bescheid aufzuheben bzw. die Rechtssache zur Verfahrensergänzung zurückzuverweisen. Inhaltlich stützt sich die Berufung (in Wiederholung der Einspruchsargumente) auf die von Herrn MMag. ***2*** wiederholt unterschriebenen („Honorar“)vereinbarungen. Diese hätten nach der dazu zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 08. Oktober 1991, 90/08/0057) die Vermutung der Richtigkeit für sich, und durch diese würden die Aussagen des Herrn MMag. ***2***, er hätte sich nur aus dem Trainerpool vertreten lassen dürfen widerlegt. Herr MMag. ***2*** sei auch nicht in den Betriebsorganismus integriert gewesen und habe hinsichtlich Arbeitszeit und -ort bzw. des Arbeitsablaufes keinerlei Weisungen erhalten.*

Das Bundesministerium für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz hat über die vorliegenden Berufungen wie folgt erwogen:

I. Gesetzliche Grundlagen:

...

II. Im gegenständlichen Fall ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Herr MMag. ***1*** ***2*** war unbestritten tatsächlich im verfahrensgegenständlichen Zeitraum für das ***6*** Wien als ***13***trainer im Bereich der „***12***-***13*** für arbeitlose Anfänger und Fortgeschrittene“ in ... unter Ausnützung der dortigen Infrastruktur tätig. Für diese Tätigkeit erhielt Herr MMag. ***2*** ein Honorar von 21,-- Euro pro Stunde, diesbezüglich wurden zwischen MMag. ***2*** und der dem ***6*** regelmäßig (Honorar)vereinbarungen abgeschlossen. Unabhängig von den in diesen Vereinbarungen vorgesehenen Vertretungsmöglichkeiten fand eine Vertretung des Herrn MMag. ***2*** faktisch nur durch Personen eines Trainerpools des ***6*** statt. Die Arbeitsleistung wurde (unbestritten) zu den Kurszeiten in den Räumen des ***6*** erbracht. Die Anwesenheit sowie die Fortschritte der Kursteilnehmer mussten elektronisch festgehalten werden. Weisungen hinsichtlich des Arbeitsablaufes erhielt Herr MMag. ***2*** von Frau ***15*** und Frau ***16***r.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den vorliegenden Akten.

...

III. Rechtliche Beurteilung:

Einleitend ist klarzustellen, dass die zu beurteilende Vortragstätigkeit das Herrn MMag. ***2*** - unabhängig von der in den Vereinbarungen gewählten Bezeichnung seiner Person als „Auftragnehmer“ - keinesfalls die „Erbringung eines Werkes“ als im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung darstellt. Vielmehr war Herr MMag. ***2*** jeweils auf bestimmte Zeit zur Dienstleistung für einen anderen (den Dienstgeber) gegen ein erfolgsunabhängiges Entgelt in Höhe von 21,-- Euro pro Stunde verpflichtet.

...

Jedenfalls hatte Herr MMag. ***2*** im Hinblick auf die einzuhaltenden Arbeitsvorgaben nicht die Möglichkeit, den insoweit vorgegebenen Ablauf der Arbeit jederzeit selbst zu regeln und auch zu ändern.

...

Beschwerdevorentscheidung vom 2.9.2015

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 2.9.2015 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2008 mit € 2.596,19 ausgehend von einem Einkommen von € 17.531,80 (darin enthalten Einkünfte aus selbständiger Arbeit von € 3.001,92 und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von € 15.460,44) fest:

EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2008

Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO

Aufgrund der Beschwerde vom 05.09.2013 wird der Bescheid vom 14.08.2013 geändert.

Die Einkommensteuer

wird für das Jahr 2008

festgesetzt mit	2.596,19 €
-----------------------	------------

Bisher war vorgeschrieben	3.112,51 €
---------------------------------	------------

Die Fälligkeit des festgesetzten Betrages ändert sich nicht.

Das Einkommen im Jahr 2008 beträgt	17.531,80 €
---	-------------

Berechnung der Einkommensteuer :

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	3.001,92 €
--	------------

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
---	--

Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	15.460,44 €	15.460,44 €
---	-------------	-------------

Gesamtbetrag der Einkünfte	18.462,36 €
---	--------------------

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
---------------------------------------	----------

Kirchenbeitrag	-89,76 €
----------------------	----------

Außergewöhnliche Belastungen:

Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes

(§ 34 (4) EStG 1988)	-2.612,06 €
----------------------------	-------------

Selbstbehalt	1.831,26 €
--------------------	------------

Einkommen	17.531,80 €
------------------------	--------------------

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:

$(17.531,80 - 10.000,00) \times 5.750,00 / 15.000,00$	2.887,19 €
---	------------

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	2.887,19 €
---	-------------------

Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
----------------------------	-----------

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	2.596,19 €
--	-------------------

Einkommensteuer	2.596,19 €
------------------------------	-------------------

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Einkommensteuer	2.596,19 €
------------------------------------	------------

Bisher festgesetzte Einkommensteuer	-3.112,51 €
---	-------------

Abgabengutschrift	516,32 €
--------------------------------	-----------------

Zur Begründung wurde ausgeführt:

*Zu Ihrer Beschwerdebegründung wird informiert, dass infolge der Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO am 02.08.2013 eine unverhältnismäßig hohe Gutschrift auf Ihrem Abgabenkonto entstand, weil vor dem "ersten" Erstbescheid keine Vorauszahlungen an Einkommensteuer entrichtet wurden, was jedoch nicht dazu führt, dass Sie für das Kalenderjahr 2008 weder Lohn- noch Einkommensteuer für die Bezüge des ***6*** zu entrichten haben.*

*Beim "zweiten" Erstbescheid als Folge der ersatzlosen Bescheidaufhebungen gem. § 299 BAO war die Entscheidung des Landeshauptmannes noch nicht bekannt und die Bezug des ***6*** wurden als selbständige Einkünfte angesetzt.*

*Infolge der Anerkennung der Bezüge des ***6*** als Lohnbezug durch Entscheidung des Landeshauptmannes werden diese als Lohnbezug anerkannt und als solche versteuert, was nun zu einer geringeren Steuerbelastung als die Wertung der ***6***-Bezüge als selbständige Einkünfte führt.*

Vorlageantrag vom 2.10.2015

Über FinanzOnline stellte der Bf am 2.10.2015 Vorlageantrag:

*Beschwerde Schreiben Finanzamt vom 02.09.2015 (***9***)*

Hiermit berufe ich innerhalb der Berufungsfrist gegen ob. bez. Bescheid und die verpflichtende Zahlung bis Oktober 2015.

*Dies wird damit begründet, dass einerseits ich mich im Privatkonkurs befinde (Bezirksgericht Wien Innere Stadt, vom ***17***) und ein Zahlungsplan bis 2022 vereinbart wurde.*

*Als Selbstständiger hätte ich andererseits niemals am ***6*** gearbeitet, ich entschied mich damals als freier Dienstnehmer, da nur die Option Selbstständiger bzw. Freier Dienstnehmer wählbar war, das ***6*** hätte mich anstellen müssen (siehe dazu auch die Erkenntnis des Wiener Landeshauptmanns).*

Sämtliche Steuern sind daher meiner Meinung nach von den registrierten Kursinstituten als Dienstgeber zu fordern und nicht von mir als Dienstnehmer.

*Ich lege überdies mit sofortiger Wirkung meine Steuernummer 12 ***5*** zurück, da ich neben der Notstandshilfe keinerlei andere Einnahmen mehr habe.*

Vorlage

Mit Bericht vom 18.12.2015 legte das Finanzamt die Berufung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte unter anderem aus:

Inhaltsverzeichnis zu den vorgelegten Aktenteilen (Aktenverzeichnis)

Beschwerde

1 Beschwerde 04.09.2013

Bescheide

2 Einkommensteuer (Jahr: 2008) (Est.) 14.08.2013

Beschwerdevorentscheidung

3 BVE 02.09.2015

4 RSa zur BVE 04.09.2015

Vorlageantrag

5 Vorlageantrag 02.10.2015

Vorgelegte Aktenteile

6 BFG Bescheid 22.07.2013

7 Bescheid BMASK 04.10.2013

8 Berechnung Einkünfte 2008 02.11.2015

Sachverhalt und Anträge

Sachverhalt:

*Der Berufungswerber ersucht um Anerkennung von nichtselbständigen Einkünften aus den Vortrags- und Schulungstätigkeiten am ***6*** Wien.*

Die Erstbescheide vom 27.06.2011 und die BVE vom 20.07.2011 wurden am 01.08. und 02.08.2013 (nach UFS Verfahren RV/1258-W/13) aufgehoben. Ein neuer Erstbescheid erging am 14.08.2013 – es wurde erklärungsgemäß veranlagt.

Der Berufungswerber vertritt die Ansicht, dass er keine Steuer zu entrichten hat und hat abermals Beschwerde erhoben, worauf die Sachbearbeiterin eine neue BVE (02.09.2015) erließ mit geringeren Beträgen (siehe Excel- Datei). Der Steuerpflichtige erhebt daraufhin abermals das Rechtsmittel der Beschwerde.

Die BVE vom 02.09.2015 enthält leider falsche Beträge, die richtigen Beträge wären der Exceldatei zu entnehmen.

Beweismittel:

Siehe Inhaltsverzeichnis.

Stellungnahme:

Das FA begehrt eine teilweise Stattgabe mit Abänderung der BVE hinsichtlich der falschen Beträge.

Es liegt nunmehr ein Bescheid vom Bundesministerium für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz vor, welchem zu entnehmen ist, dass der Steuerpflichtige als Dienstnehmer zu qualifizieren wäre und somit nichtselbständige Einkünfte vorliegen.

Es kann jedoch keine Lohnsteueranrechnung erfolgen, da auch keine Lohnsteuer einbehalten wurde.

Berechnung

Folgende Berechnung war beigeschlossen:

[...]

Unzuständigkeitsanzeige

Die Vorlage wurde am 17.12.2015 der Gerichtsabteilung 1037 zugeteilt. Diese erklärte sich am 28.6.2021 unter Hinweis auf Punkt 3.3.3. der Geschäftsverteilung 2015 für unzuständig, worauf der Beschwerdeakt am 28.6.2021 bei der Gerichtsabteilung 1085 einlangte.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Streitpunkte

Aus der Berufung ergibt sich, dass folgende Punkte ursprünglich strittig waren:

1. Zulässigkeit des Einkommensteuerbescheids 2008 vom 14.8.2013.
2. Einstufung der Einkünfte vom ***6*** als solche aus selbständiger Arbeit (FA) oder als solche aus nichtselbständiger Arbeit (Bw).
3. Bei nichtselbständiger Arbeit Fehlen der Voraussetzung für eine Veranlagung.

Nach dem Vorlageantrag ist lediglich strittig,

1. ob die Einkommensteuer dem Bf vorgeschrieben werden darf, obwohl er sich seit dem Jahr 2015 in Privatkonkurs befindet;
2. ob der Umstand, dass es sich bei den Einkünften vom ***6*** um solche aus nichtselbständiger Arbeit handelt, eine Nachforderung der Einkommensteuer (Lohnsteuer) beim Bf ausschließt.

Keine entschiedene Sache

Dem Einkommensteuerbescheid 2008 vom 14.8.2013 steht nicht das Hindernis der entschiedenen Sache entgegen.

Der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 27.6.2011 und die Berufungsvorentscheidung vom 25.7.2011 wurden mit Beschluss UFS 22.7.2013, RV/1258-W/13 aufgehoben. Die Buchungen auf dem Abgabenkonto des Bf vom August 2013 sind buchungstechnische Folge dieses Beschlusses. Da mit dem Einkommensteuerbescheid ein Betrag von € 7.009,38 und mit der Beschwerde vorentscheidung ein Betrag von € 3.391,33 vorgeschrieben wurden, diese Bescheide aber zufolge des Beschlusses des UFS aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sind, waren buchungstechnisch diese Belastungen zu stornieren (Daten aus dem Abgabensinformationssystem):

E1	27.06.2011	Erstbescheid	7.009,38
	20.07.2011	Berufung g. Bescheid v. 27.06.2011 eingelangt	
	25.07.2011	BVE	3.391,33
	01.08.2013	§ 299 Aufhebung Bescheid vom 25.07.2011 händischer Bescheid	
	02.08.2013	§ 299 Aufhebung Bescheid vom 27.06.2011 händischer Bescheid	
	21.07.2011	Erklärung eingelangt	
E1	14.08.2013	Erstbescheid	3.112,51
	05.09.2013	Beschwerde g. Bescheid v. 14.08.2013 gescannt	
	02.09.2015	* BVE	2.596,19
	02.10.2015	Vorlageantrag eingelangt	

Dem angefochtenen Bescheid vom 14.8.2013 stand kein rechtskräftiger vorangegangener Bescheid entgegen, da die vorangegangenen Bescheide durch die Aufhebung durch den UFS aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sind. Er wurde daher auf Grund des Beschlusses UFS 22.7.2013, RV/1258-W/13 zu Recht erlassen.

Nichtselbständige Einkünfte

Mittlerweile steht fest, dass die Einkünfte vom ***6*** in steuerlicher Hinsicht solche aus nichtselbständiger Arbeit waren.

Einkommensteuerveranlagung

Es ist richtig, dass bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die Lohnsteuer als Einkommensteuer grundsätzlich gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 durch Abzug vom Arbeitslohn zu erheben ist. Der Steuerabzug vom Arbeitslohn ist eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer (vgl. Braunsteiner in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 47 Anm 3).

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Der Arbeitgeber haftet dem Bund gemäß § 82 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Gemäß § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer Steuerschuldner beim Lohnsteuerabzug.

Die Haftung des Arbeitgebers ändert nichts daran, dass Steuerschuldner beim Lohnsteuerabzug der Arbeitnehmer und nicht der Arbeitgeber ist (vgl. Knecht in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 78 Anm 5). Der Abzug der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber ist nur eine Erhebungsform der Einkommensteuer, weil bei einem Einkommen, das nur aus nichtselbständigen Einkünften besteht, eine Veranlagung nicht durchgeführt werden muss (VwGH 23.9.2010, 2007/15/0206). Steuerschuldner ist der Arbeitnehmer (vgl. VwGH 25.1.2000, 96/14/0080; VwGH 25.11.2010, 2007/15/0130). Die Haftung setzt die Schuld eines anderen voraus, es handelt sich um das Entstehenmüssen für eine fremde Abgabenschuld (vgl. Knecht in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 82 Anm 8). Diese fremde Abgabenschuld ist jene des Bf.

§ 83 EStG 1988 lautet in der für das Jahr 2008 maßgebenden Fassung BGBl. I Nr. 99/2007:

§ 83. (1) Der Arbeitnehmer ist beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner.

(2) Der Arbeitnehmer wird unmittelbar in Anspruch genommen, wenn

- 1. die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 vorliegen,*
- 2. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 99/2007)*
- 3. die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung gemäß § 18 Abs. 4 vorliegen,*
- 4. eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs. 2) durchgeführt wird,*
- 5. eine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn (§ 47) nicht erhoben hat.*

§ 41 EStG 1988 lautet in der für das Jahr 2008 maßgebenden Fassung BGBl. I Nr. 99/2007:

§ 41. (1) Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn

1. *er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt,*
2. *im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.*
3. *im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7 oder 8 zugeflossen sind,*
4. *in einem Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr berücksichtigte besondere Verhältnisse gemäß § 63 Abs. 1 nicht in der ausgewiesenen Höhe zustehen,*
5. *der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag berücksichtigt wurde, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen.*
6. *der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat oder seiner Meldepflicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 nicht nachgekommen ist.*

§ 39 Abs. 1 dritter Satz ist anzuwenden.

(2) Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, so erfolgt eine Veranlagung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen. Der Antrag kann innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt werden. § 39 Abs. 1 dritter Satz ist anzuwenden.

(3) Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, ist von den anderen Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu 730 Euro abzuziehen. Der Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte 730 Euro übersteigen.

(4) Bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bleiben Bezüge, die nach § 67 Abs. 1 oder § 68 steuerfrei bleiben oder mit dem festen Satz des § 67 oder mit den Pauschsätzen des § 69 Abs. 1 zu versteuern waren, außer Ansatz. Die Steuer, die auf die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels im Sinne des § 67 Abs. 1 und 2 entfällt, ist aber neu zu berechnen. Übersteigen die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 die Freigrenze von 2.000 Euro, beträgt die Steuer unter Anwendung des § 67 Abs. 12 6% des 620 Euro übersteigenden Betrages. Die Steuer beträgt jedoch höchstens 30% des 2.000 Euro übersteigenden Betrages. Ungeachtet des vorläufigen Steuerabzugs gemäß § 69 Abs. 2 und 3 gilt ein Siebentel dieser Bezüge als ein Bezug, der mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 zu versteuern war und von dem 6% Lohnsteuer einbehalten wurde. Ein Siebentel der Bezüge gemäß § 69 Abs. 5 gilt als Bezug, der mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 zu versteuern ist.

Selbst wenn der Bf, wie er andeutet, auch von den anderen Einrichtungen, für die er neben dem ***6*** im Jahr 2008 tätig gewesen war, lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen hätte, wäre gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 eine Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2008

vorzunehmen gewesen. Tatsächlich hat der Bf aber neben den lohnsteuerpflichtigen Einkünften vom ***6*** auch selbständige Einkünfte bezogen, die mehr als € 730,00 betragen haben. Es liegt daher der Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vor.

Bei einer Pflichtveranlagung nach § 41 Abs. 1 EStG 1988 ist, wie ausgeführt, gemäß § 83 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 der Arbeitnehmer unmittelbar in Anspruch zu nehmen.

§ 46 EStG 1988 lautet in der für das Jahr 2008 maßgebenden Fassung BGBl. I Nr. 84/2002:

§ 46. (1) Auf die Einkommensteuerschuld werden angerechnet:

- 1. Die für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen,*
- 2. die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen.*

Eine Anrechnung von Kapitalertragsteuer ist auch insoweit vorzunehmen, als die Kapitalerträge unter den Veranlagungsfreibetrag nach § 41 Abs. 3 fallen, aber ohne Anwendung des Freibetrages keine oder eine geringere Einkommensteuer zu erheben wäre. Lohnsteuer, die im Haftungsweg (§ 82) beim Arbeitgeber nachgefordert wurde, ist nur insoweit anzurechnen, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde.

(2) Ist die Einkommensteuerschuld kleiner als die Summe der Beträge, die nach Abs. 1 anzurechnen sind, so wird der Unterschiedsbetrag gutgeschrieben.

Die Anrechnung von Lohnsteuer nach § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 setzt voraus, dass diese tatsächlich einbehalten worden ist (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 46 Anm 8 m.w.N.). Dies war hier aber nicht der Fall. Deshalb kann auch keine einbehaltene Lohnsteuer angerechnet werden.

Privatkonkurs

Ein Privatkonkurs hat, abgesehen davon, dass dieser erst im Jahr 2015 erfolgt ist, keinen Einfluss auf die Abgabenfestsetzung und ist bei der Abgabeneinhebung zu berücksichtigen.

Berechnung

Der Bf hat die vom Finanzamt vorgenommene Berechnung als solche nicht bekämpft. Das Finanzamt ist im angefochtenen Bescheid von einem Einkommen von € 18.119,59 ausgegangen, in der Beschwerdevorentscheidung von einem Einkommen von € 17.531,80.

Im Vorlagebericht verweist das Finanzamt darauf, dass jeweils falsche Beträge angesetzt worden seien. Die in der Neuberechnung des Finanzamts angesetzten nunmehrigen Beträge

sind teilweise schlüssig, teilweise nicht. Nach diesen Berechnungen ergäben sich selbständige Einkünfte von € 6.559,38 und nichtselbständige Einkünfte von € 15.536,00. Mit dem Bf wurden diese Beträge vom Finanzamt, soweit ersichtlich, niemals erörtert.

Die vom Finanzamt neu angenommenen Beträge beruhen teilweise auf einer Neuverteilung der Aufwendungen auf selbständige und nichtselbständige Einkünfte im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO, wobei ein pauschaler Prozentsatz herangezogen wurde und bisher unstrittige Aufwendungen teilweise überhaupt nicht mehr berücksichtigt werden. Andererseits wurden auch die Bruttoeinnahmen neu angesetzt. Hieraus ergäbe sich voraussichtlich eine Abänderung des angefochtenen Bescheids zu Ungunsten des Bf.

Um diese neuen Beträge zu prüfen, wäre ein weiteres Ermittlungsverfahren erforderlich, zu dem dem Bf Parteiengehör zu gewähren wäre. Die Anwendung eines Pauschalsatzes mag bei einzelnen Aufwendungen zutreffen, bei anderen wäre zuerst zu untersuchen, worum es sich genau handelt und erst dann eine allfällige Aufteilung vorzunehmen.

Im Hinblick auf die bisherige Verfahrensdauer erscheinen weitere Erhebungen nicht zweckmäßig. Der Unabhängige Finanzsenat hat mit Beschluss UFS 22.7.2013, RV/1258-W/13 bereits einmal einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 infolge fehlender Ermittlungen aufgehoben und dem Finanzamt unter anderem ausdrücklich aufgetragen, „die Höhe der jeweiligen Einkünfte nachvollziehbar festzustellen“. Es ist anzunehmen, dass das Finanzamt bei Erlassung des nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheids für das Jahr 2008 und danach bei Erlassung der Beschwerdeverentscheidung diesem das Finanzamt bindenden Auftrag auch nachgekommen ist. Zusätzliche Ermittlungen erst im Vorlagestadium des fortgesetzten Verfahrens kommen daher nicht in Betracht.

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass die vom Finanzamt in der Beschwerdeverentscheidung angesetzten Beträge – jedenfalls im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO – zutreffen.

Teilweise Stattgabe

Der als Beschwerde weitergeltenden Berufung ist daher wie in der Beschwerdeverentscheidung gemäß § 279 BAO teilweise Folge zu geben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe ist auf die Beschwerdeverentscheidung zu verweisen.

Nichtzulassung der Revision

Eine Revision ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig, wenn ein Erkenntnis 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.

Die (ordentliche) Revision ist nicht zulassen, da keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Die Entscheidung folgt der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 5. Juli 2021