

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die vorsitzende Richterin Mag. Aloisia Bergauer und die beisitzende Richterin Mag. Andrea Ebner sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Johannes Denk und Friedrich Nagl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BONAFIDE Treuhand- und Revisionsgesellschaft m.b.H., Berggasse 10, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 17. Oktober 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 11. Oktober 2011 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2009 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung beschlossen:

Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs. 1 lit a Bundesabgabenordnung (BAO) als nicht zulässig zurückgewiesen.

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 9 in Verbindung mit Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

Feststellungen

Am 31. März 2008 übermittelte die Beschwerdeführerin die Steuererklärung sowie die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2006 an die belangte Behörde und erklärte Einkünfte aus selbstständiger Arbeit iHv EUR 14.204,22 sowie negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv EUR 214,70.

Am 31. Jänner 2009 übermittelte die Beschwerdeführerin die Steuererklärung sowie die Einnahmen- Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2007 an die belangte Behörde und erklärte Einkünfte aus selbstständiger Arbeit iHv EUR 13.738,25 sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv EUR 243,80.

Am 30. November 2009 übermittelte die Beschwerdeführerin die Steuererklärung sowie die Einnahmen- Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2008 an die belangte Behörde und erklärte Einkünfte aus selbstständiger Arbeit iHv insgesamt EUR 13.526,30, davon EUR 14.526,30 aus ihrer selbstständigen Tätigkeit für die Organisation der Arztpraxis ihres Ehegatten und

EUR -1.000,00 aus ihrer selbstständigen Tätigkeit als Geralogin sowie negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv EUR 523,58.

Am 15. Dezember 2010 übermittelte die Beschwerdeführerin die Steuererklärung sowie die Einnahmen- Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2009 an die belangte Behörde und erklärte Einkünfte aus selbstständiger Arbeit iHv insgesamt EUR 18.000,01, davon EUR 17.134,89 aus ihrer selbstständigen Tätigkeit für die Organisation der Arztpraxis ihres Ehegatten und EUR 865,12 aus ihrer selbstständigen Tätigkeit als Geralogin sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv EUR 130,30.

Mit Bescheid vom 22. Juli 2011 erteilte die belangte Behörde einen Außenprüfungsauftrag gemäß § 147 BAO betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2009. Dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 7. Oktober 2011 sind auszugsweise folgende Feststellungen zu entnehmen:

"Tz. 1: Einkünfte aus Nichtselbstständiger Arbeit

*In Anlehnung an die ergangenen Bescheide nach der Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates (GZ.RV/1590-W/06, RV/1879-W/06, RV/1949-W/06) vom 16.4.2007 und des Erkenntnisses des VwGH (Zl.2007/13/0054-7) vom 29.9.2010 beim Ehegatten (=Arbeitgeber) ***Dr. X***, werden die Zahlungen an die Ehegattin den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zugeordnet. Die Tätigkeit der Abgabepflichtigen im Zusammenhang mit der Ordination wird im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt.*

Der Gehalt wird unter Zugrundelegung der vorgelegten Berechnungsliste der steuerlichen Vertretung wie folgt festgesetzt:

	2006	2007	2008	2009
<i>Gehalt lt Berechnung Steuerberater</i>	13.375,98	13.777,26	15.190,57	17.616,29
<i>- Sozialversicherungsbeiträge</i>	-5.735,38	-5.454,46	-5.362,62	-5.660,71
<i>Einkünfte aus Nichtselbstständiger Arbeit</i>	7.640,60	8.322,80	9.827,95	11.955,58
<i>- Werbungskostenpauschale § 16(3) EStG</i>	-132,00	-132,00	-132,00	-132,00
<i>Einkünfte lt Steuerbescheid</i>	7.508,60	8.190,80	9.695,95	11.823,58

Tz. 2 Werkvertrag 2009 - Geralogin

[...]

Einkünfte aus Selbstständiger Arbeit lt. BP 1.121,76

[...]"

Mit Bescheiden vom 11. Oktober 2011 legte die belangte Behörde der Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2009 die Einkünfte aus selbstständiger und nichtselbstständiger Arbeit entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung zugrunde und setzte die Einkommensteuer folglich für die Jahre 2006 bis 2009 mit jeweils EUR 0,00 fest.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 17. Oktober 2011 (nunmehr als Beschwerde zu bezeichnen), in der die Beschwerdeführerin ausführte, dass die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit nicht als solche aus nichtselbstständiger Arbeit zu qualifizieren seien. Die Feststellungen der Betriebsprüfung seien dahingehend tatsachenwidrig und unrichtig, weil sie den überwiegenden Teil ihrer Tätigkeit in freier Zeiteinteilung und ohne örtliche Gebundenheit an die Ordinationsräumlichkeiten erledigen habe können, zumal in den Ordinationsräumlichkeiten kein Arbeitsplatz zur Verfügung gestanden sei.

Die Beschwerde wurde von der belangten Behörde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 26. Jänner 2012 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht beantragte die belangte Behörde die Zurückweisung der Beschwerde betreffend die Jahre 2006 bis 2009, weil nur der Spruch des Bescheides Anfechtungsgegenstand sein könne, sich die Beschwerde jedoch ausschließlich gegen die Begründung richte. Darüber hinaus würden in den Streitjahren insgesamt die Merkmale eines Angestelltenverhältnisses gegenüber den Merkmalen eines Werkvertragsverhältnisses überwiegen.

Am 20. Juli 2021 fand auf Antrag der Beschwerdeführerin vor dem Bundesfinanzgericht eine mündliche Verhandlung statt. Die Ladung zur mündlichen Verhandlung vom 18. Juni 2021 wurde der belangten Behörde am 21. Juni 2021 und der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin am 23. Juni 2021 nachweislich zugestellt. Zur mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 20. Juli 2021 sind die Verfahrensparteien nicht erschienen.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes.

In der Beschwerde wird vorgebracht, der Betriebsprüfungsbericht vom 7. Oktober 2011 sei tatsachenwidrig, weil entgegen der Feststellung in Tz 1 weder der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates noch dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zu entnehmen sei, dass die Einkünfte der Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Tätigkeit in der Ordination ihres Ehegatten solche aus nichtselbstständiger Arbeit gewesen seien.

Dem ist zu entgegnen, dass sich der Unabhängige Finanzsenat in der den Ehegatten der Beschwerdeführerin betreffenden Entscheidung vom 16. April 2007, RV/1590-W/06, RV/1879-

1880-W/06, RV/1949-W/06, insbesondere ab Seite 52 mit den Abgrenzungsfragen zwischen selbstständiger und nichtselbstständiger Tätigkeit der Beschwerdeführerin in der Ordination ihres Ehegatten auseinandersetzt. Auf Seite 56 kommt der Unabhängige Finanzsenat in der Folge zum Schluss, dass insgesamt die Merkmale eines Angestelltenverhältnisses gegenüber jenen eines Werkvertragsverhältnisses überwiegen würden. Beispielhaft wird die betriebliche Eingliederung der Arztgehilfinnentätigkeit der Beschwerdeführerin in den Ordinationsbetrieb des Arztes sowie der Umstand, dass die Beschwerdeführerin kein Unternehmerwagnis trage, angeführt. In weiterer Folge wies der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde gegen die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. April 2007 als unbegründet ab (siehe VwGH 29. September 2010, 2007/13/0054).

Auf Seite 3 der im RIS abrufbaren Entscheidung führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass „*die belangte Behörde [...] im angefochtenen Bescheid unter näherer Auseinandersetzung mit der Tätigkeit der Ehefrau des Beschwerdeführers als Ordinationshilfe zur Beurteilung gelangt [ist], dass diese Tätigkeit entgegen dem Anschein des dafür abgeschlossenen Werkvertrags (mit einem vereinbarten Entgelt samt Honorarbeteiligung zuzüglich Umsatzsteuer bei grundsätzlich fehlender Bindung an eine Arbeitszeit) ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt nach (vor allem auch einer Eingliederung in den Betrieb des Beschwerdeführers) im Rahmen eines Dienstverhältnisses (vgl. § 47 Abs. 2 EStG 1988) ausgeübt wurde. Die Beschwerde tritt den diesbezüglichen, **nicht als unschlüssig zu erkennenden Feststellungen** nicht entgegen.*“

Für das Bundesfinanzgericht sind die in Tz 1 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung vom 7. Oktober 2011 getroffenen Feststellungen somit nicht als tatsachenwidrig und unrichtig zu erkennen. Die darin festgestellten Gehaltszahlungen, denen die Berechnungen der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin zu Grunde liegen, werden seitens der Beschwerdeführerin nicht moniert.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

Rechtliche Beurteilung

§ 250 Abs. 1 BAO in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung BGBl Nr 151/1980 lautete:

“(1) Die Berufung muß enthalten:

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;*
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;*
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;*
- d) eine Begründung.”*

Dieselben Voraussetzungen gelten nunmehr auch für die seit 1. Jänner 2014 nach § 250 Abs. 1 BAO idF BGBl I Nr 14/2013 zu erhebende Bescheidbeschwerde.

Da nur der Spruch eines Bescheides der Rechtskraft fähig ist (vgl. zB VwGH 21. Juni 1977, 2183, 2184/75), kann nur der Spruch (Teile des Spruches) Anfechtungsgegenstand iSd § 250 Abs. 1 lit b BAO sein (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 250 Tz 7).

Die Qualifikation eines bestimmten wirtschaftlichen Erfolges unter eine bestimmte Einkunftsart gehört nicht zum (bindenden) Spruch, sondern zur Begründung des Bescheides, sodass davon auch keine bindende Rechtskraftwirkung ausgehen kann (vgl. zuletzt etwa VwGH 27. Juni 2018, Ra 2016/15/0072).

Soweit sich die Beschwerde vom 17. Oktober 2011 gegen die unrichtigen Feststellungen des Außenprüfungsberichtes vom 7. Oktober 2011 richtet, ist dem zu entgegen, dass das Bundesfinanzgericht nach der in freier Beweiswürdigung vorgenommenen Sachverhaltsfeststellung keine Tatsachenwidrigkeit zu erkennen vermag. Vielmehr wurden die seitens der Beschwerdeführerin im Rahmen der Außenprüfung vorgelegten Gehaltsberechnungen den streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheiden zu Grunde gelegt. Die gegenständliche Beschwerde wendet sich ausschließlich gegen die allenfalls unrichtige Qualifikation der Einkünfte aus der Tätigkeit der Beschwerdeführerin betreffend die Organisation der Arztpraxis ihres Ehegatten als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (statt aus selbstständiger Arbeit). Durch eine allenfalls unrichtige Qualifikation der genannten Einkünfte in einem Bescheid ohne Auswirkung auf die Besteuerung wird ein Abgabepflichtiger in seinen subjektiv-öffentlichen Rechten jedoch nicht verletzt (vgl. VwGH 28. November 2007, 2006/14/0057).

Mit dem FVwGG 2012, BGBl I Nr 14/2013, wurde mit 1. Jänner 2014 gemäß § 293a BAO ein Antragsrecht auf Bescheidberichtigung geschaffen, wenn die Angabe der Einkunftsart in der Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) eines Abgabenbescheides rechtliche Interessen der Partei (§ 78 BAO) verletzt. Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich, dass die Änderung primär aufgrund der Judikatur im Sozialversicherungsrecht erfolgt ist, wonach eine Bindung der Sozialversicherung an die Qualifikation der Einkünfte in Einkommensteuerbescheiden besteht (vgl. VwGH 24. Jänner 2006, 2003/08/0231). Die bloße unrichtige Qualifikation unter eine Einkunftsart ist regelmäßig nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht anfechtbar (vgl. in ständiger Rechtsprechung VwGH 28. November 2007, 2006/14/0057), weshalb der Gesetzgeber nunmehr bei rechtlichem Interesse der Partei (insbesondere aufgrund des Sozialversicherungsrechtes) ein Antragsrecht auf Berichtigung der Bescheidbegründung vorgesehen hat (vgl. EBRV 2007 BlgNR XXIV. GP 21).

Da das Antragsrecht nach § 293a BAO erst am 1. Jänner 2014 geschaffen wurde, ist die mit 17. Oktober 2011 erhobene Beschwerde seitens des Bundesfinanzgerichtes nicht in einen solchen Antrag umzudeuten. Darüber hinaus hätte über einen solchen Antrag erstmalig das zuständige Finanzamt zu entscheiden, was im Beschwerdefall nicht erfolgt ist.

Beschwerdesache vor dem Bundesfinanzgericht ist somit die gegen die Qualifikation der Einkünfte aus der Tätigkeit der Organisation der Arztpraxis des Ehegatten der Beschwerdeführerin als solche aus nichtselbstständiger Arbeit gerichtete Beschwerde vom 17. Oktober 2011, die sich folglich (bloß) gegen die Begründung der Einkommensteuerbescheide der Jahre 2006 bis 2009 richtet. Eine ausschließlich gegen die Begründung eines Bescheides gerichtete Bescheidbeschwerde (bzw. vormals Berufung) ist als unzulässig zurückzuweisen (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 260 Tz 14).

Vor dem Hintergrund, dass die Qualifikation eines bestimmten wirtschaftlichen Erfolges unter eine bestimmte Einkunftsart nicht zum (bindenden) Spruch eines Bescheides gehört und nur ein solcher Anfechtungsgegenstand iSd § 250 Abs. 1 lit b BAO sein kann, wird die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2009 als nicht zulässig zurückgewiesen.

Die Beschwerdeführerin ist darauf hinzuweisen, dass für die Stellung des Antrages nach § 293a BAO gesetzlich keine Antragsfrist normiert ist (vgl. weiterführend *Ritz*, BAO⁶, § 293a Tz 5).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil die Entscheidung 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.

Dass eine bloß gegen die Bescheidbegründung gerichtete Beschwerde zurückzuweisen ist, ergibt sich aus der oben näher dargelegten ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. etwa VwGH 27.06.2018, Ra 2016/15/0072 und 28. November 2007, 2006/14/0057), weswegen eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht gegeben ist.

Wien, am 26. Juli 2021