



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 7

GZ. RV/2616-W/07,
miterledigt RV/2615-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., ABC, vertreten durch R&E Rechtsanwaltspartnerschaft, in_DEF, gegen die Bescheide des Finanzamtes XY betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2004 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2005 nach der am 6. Juni 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2005 werden abgeändert.

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2004 wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2004 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer beim Berufungswerber (idF Bw) durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung stellte das Finanzamt fest, der Bw habe neben einer nichtselbständigen Tätigkeit in einer Bäckerei in den Streitjahren

1. aus der Vermietung von drei Eigentumswohnungen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie

2. aus einer Tätigkeit für Mag. U. D. (Atelier XYZ) in den Jahren 2002 bis 2005 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (und nicht, wie vom Bw behauptet, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) erzielt.

Dabei habe der Bw im Jahr 2004 die umsatzsteuerliche Kleinunternehmergrenze überschritten.

Mag. U. D. gab gegenüber dem Finanzamt betreffend die Tätigkeit des Bw folgende schriftliche Stellungnahme ab:

„Betrifft: Werkvertrag – Bw.

Sehr geehrte Damen und Herren!

Zum Werkvertrag Bw gebe ich folgende Stellungnahme ab:

Herr Bw erhielt den Auftrag für einzelne Produktionen Teile von Bühnenbildern oder Requisiten herzustellen. Es handelte sich dabei um genau umrissene, in sich geschlossene Werke, die bis zu einem bestimmten Termin zu liefern waren. Dies waren zum Beispiel folgende Werke:

- .) Oper_A: Herstellung von Brezel
- .) Oper_B: Herstellung einer Schablonenmalerei und Kleinplastiken für den Hauptpalast
- .) Oper_C: Steinkaschierung und Patenierung für Mauer
- .) Oper_D: Teilbühnenbild Brücke in Rost-Optik
- .) Oper_E: Bühnenbild-Bauteil „Kanal-Wand-Boden“ in Beton-Optik'
- .) Oper_F: Herstellung Obeliskens und Mittelteil Bühnenbild und Basis für Statuen'
- .) Shopping Palace T.: Steinimitationen für Brücke und Palazzo Sienna

Herr Bw war in der Einteilung seiner Arbeitszeit völlig frei und auch seinen Arbeitsort konnte er frei wählen. Wichtig war die Lieferung des vereinbarten Gegenstandes zum vereinbarten Termin.

Herr Bw konnte das Werk entweder selbst herstellen oder auch zukaufen oder von einem Dritten herstellen lassen. Es war nicht Bedingung des Auftrages, dass Herr Bw selbst das Werk herstellt. Herr Bw führte nicht Tätigkeiten durch, sondern lieferte einzelne Leistungen.

Das Entgelt richtete sich nach dem Erfolg der Arbeit. Ein völlig unbrauchbares Werkstück wäre nicht bezahlt worden.

Er war für die Abführung diverser Abgaben (ESt, USt, GSVG) selbst verantwortlich. Dies war Teil unserer Vereinbarung, und kann diese auch von anderen Subunternehmern bezeugt werden.“

Der Bw legte gegenüber Mag. U. D. Rechnungen, welche jeweils den Leistungsgegenstand mit „künstlerische Tätigkeit“ (zB an „Oper_F“) beschreiben.

Der Bw brachte für die Streitjahre Einkommensteuererklärungen ein, wobei er die Zahl der bezugsauszahlenden Stellen jeweils mit „2“ angab.

Das Finanzamt erließ mit Datum vom 29.11.2006 Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2005 sowie einen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004 (angefochtene Bescheide). In der Begründung dieser Bescheide führte das Finanzamt jeweils aus, die Veranla-

gung erfolge unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Tatsächlich existiert jedoch weder eine solche Niederschrift noch ein solcher Prüfungsbericht.

Mit Schreiben vom 2.1.2007 stellte der Bw betreffend diese Bescheide jeweils einen Antrag gemäß § 245 Abs 2 BAO auf Mitteilung der den Bescheiden ganz oder teilweise fehlenden Begründung. Weiters beantragte er die Berufungsfrist zu erstrecken, ohne jedoch einen Termin zu nennen.

Innerhalb der verlängerten Berufungsfrist brachte der Bw mit Datum vom 9.2.2007 Berufung ein (zur Begründung dieser Berufung näher sogleich unten).

Erst mit Datum vom 4.4.2007 teilte das Finanzamt dem Bw die fehlenden Bescheidbegründungen mit. Dabei führte das Finanzamt zusammengefasst im Wesentlichen aus, die aus den Rechnungen (Honorarnoten) resultierenden Einnahmen seien nicht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern aus Gewerbebetrieb.

Verluste aus Vermietung und Verpachtung seien nicht vortragsfähig.

Die Umsätze aus Gewerbebetrieb und Vermietung und Verpachtung überschritten gemeinsam die Kleinunternehmergrenze des UStG um mehr als 15 %, daher komme die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG nicht zur Anwendung.

In der Berufung wendet der Bw zusammengefasst ein, die Bescheide seien nicht begründet worden, da (wie oben dargestellt) die verwiesene Niederschrift bzw der Bericht tatsächlich nicht existierten.

Die Tätigkeit des Bw werde vom Finanzamt zu Unrecht als gewerblich beurteilt, es handle sich um eine nichtselbständige Tätigkeit. Daher sei auch die Kleinunternehmergrenze nicht überschritten worden.

Das Finanzamt habe weiters die Entgegennahme von Abgabenerklärungen für die Jahre 1999 und 2000 mit dem Hinweis auf Verjährung verweigert. Daher habe der Bw die kumulierten „Anlaufverluste“ aus Vermietung und Verpachtung (€ 3.445,75) in diesen Jahren nicht geltend machen können. Es werde daher beantragt, diese „Verluste“ im Jahr 2001 zu berücksichtigen.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Zur Begründung führte es zusammengefasst aus, bei der Vermietungstätigkeit des Bw handle es sich nicht um Liebhaberei sondern um eine Einkunftsquelle. Es sei jede Eigentumswohnung für sich zu beurteilen; dabei ergebe sich bereits innerhalb von zehn Jahren (1999 bis 2009) ein Gesamtüberschuss. „Verluste“ (ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen) aus einer nicht betrieblichen Tätigkeit wie Vermietung und Verpachtung seien nicht gemäß § 18 Abs 6 oder 7 EStG vortragsfähig, da diese Bestimmung nur Verluste aus den betrieblichen Einkunftsarten be-

treffe.

Ein Dienstverhältnis liege vor, wenn der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft schulde. Dies sei gemäß § 47 Abs 2 EStG der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehe oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu befolgen habe. Damit seien einerseits die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und andererseits die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers angesprochen. Charakteristisch für die Weisungsgebundenheit sei, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten (Werke) verspreche, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stelle. Für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sei ua die Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel charakteristisch. Ein Unternehmerwagnis, das gegen das Vorliegen einer unselbständigen Beschäftigung spreche, liege insbesondere dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, von Fleiß und Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig seien. Maßgeblich für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung sei stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen sei. Der tatsächlichen Abwicklung des Vertragsverhältnisses komme entscheidende Bedeutung zu.

Der Bw habe erklärt, er sei bei Mag. U. D. stets unselbständig beschäftigt gewesen und habe dies ua damit begründet, dass er nahezu täglich in einem Gebäude, welches damals im Besitz des Mag. U. D. gestanden sei, gearbeitet habe. Dem sei die schriftliche Stellungnahme des Mag. U. D. entgegenzuhalten, in welcher die konkrete Tätigkeit des Bw und deren nähere Umstände umschrieben würden. Danach habe er bestimmte Teile von Bühnenbildern oder Requisiten (zB „Oper_F: Herstellung Obelisk und Mittelteil Bühnenbild auf Basis für Statuen“) bis zu einem bestimmten Termin abzuliefern gehabt, wobei die termingerechte Lieferung (dies spreche für ein Fixgeschäft) wohl ein wesentlicher Bestandteil der Vereinbarung gewesen sei. Weiters sei zu bedenken, dass ausschließlich eine abgabenbehördliche Prüfung des Mag. U. D. die selbständigen Tätigkeiten des Bw zu Tage gebracht habe. Im Rahmen dieser Prüfung hätten auch noch andere Personen ausgeforscht werden können, die ebenfalls (künstlerische) Werkstücke errichtet bzw geliefert hätten und damit ebenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hätten. Der Bw habe schließlich auch Rechnungen gelegt, wobei es sich jeweils um „Rechnungen für künstlerische Tätigkeiten“ unter Hinzufügung der Projektbezeichnung (zB „Oper_F“) gehandelt habe. Das Ausstellen von Rechnungen durch den Dienstnehmer an den Dienstgeber, versehen mit dem Zusatz „Betrag dankend erhalten“ sei für die Annahme einer unselbständigen Beschäftigung höchst unüblich, im betrieblichen bzw gewerblichen Bereich jedoch alltäglich. Es sei daher vom Vorliegen eines

Gewerbebetriebes auszugehen.

Die Umsätze hätten die Toleranzgrenze des § 6 Abs 1 Z 27 UStG überschritten. Daher sei Umsatzsteuer vorzuschreiben gewesen.

Der Bw beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Zur Begründung brachte er zusammengefasst vor, das Vorgehen des Finanzamtes, in der Begründung der angefochtenen Bescheide auf eine nicht existierende Niederschrift bzw einen nicht existierenden Bericht zu verweisen widerspreche jeglichen rechtsstaatlichen Grundsätzen. Ein Bescheid müsse eine überprüfbare Begründung enthalten. Das Nachreichen der Bescheidbegründungen entspreche nicht dem Gesetz. Es liege daher ein wesentlicher Verfahrensmangel vor.

Der Bw habe ursprünglich angenommen, die Vermietung werde zu keinen steuerlichen Einkünften führen (Liebhaberei). Daher habe er diese auch nicht in einer „denkbaren“ Einkommensteuererklärung geltend gemacht. Nunmehr sei – im Hinblick auf die positiven Gesamteinkünfte – von Liebhaberei nicht mehr auszugehen. Die Einkommensteuererklärungen des Bw für die Jahre 1999 und 2000 seien (während der abgabenbehördlichen Prüfung) vom Finanzamt wegen Verjährung nicht entgegengenommen worden. Da der Bw ursprünglich von Liebhaberei ausgegangen sei, habe er die negativen Einkünfte nicht geltend gemacht, nunmehr sei dies für die Jahre 1999 und 2000 nicht mehr möglich. Diese Verluste seien daher in den Folgejahren, zumindest durch Ausgleich mit Einkünften der selben Einkunftsquelle, zu berücksichtigen.

Betreffend die als Gewerbebetrieb qualifizierte Tätigkeit für Mag. U. D. seien die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung betreffend die grundsätzliche Charakterisierung eines Dienstnehmers zutreffend. Gemäß § 47 Abs 2 EStG seien iS einer einheitlichen Verwaltungsrechtspraxis ua auch die §§ 539 und 539a ASVG mit zu berücksichtigen. Werde der Sachverhalt rechtsrichtig gewürdigt ergebe sich, dass keine betrieblichen Einkünfte vorlägen. Der Bw sei, wie dies auch im Rahmen der Nachschau mitgeteilt worden sei, in den Betrieb seines Vertragspartners vollständig integriert und an die Vorgaben gebunden gewesen. Er habe in diesem Betrieb entsprechend den Vorgaben seines Arbeitgebers reine Arbeitsleistungen erbracht. Er habe vertragsgemäß nur seine persönliche Arbeitsleistung und kein konkretes Werk geschuldet. Er habe in diesem Zusammenhang auch angeboten, seine exakt geführten Arbeitsaufzeichnungen vorzulegen, die Übernahme in den Steuerakt sei aber von der Finanzverwaltung als nicht notwendig erachtet worden. Vorgaben, bis zu welchem Zeitpunkt bestimmte Arbeitsleistungen fertig gestellt zu sein hatten, seien lediglich durch die Natur der vom Arbeitgeber mit dessen Auftraggeber vereinbarten Verträge bedingt gewesen. Dies habe jedoch keinen Einfluss auf den Inhalt der vom Bw geschuldeten Leistung (nämlich Arbeitsleistung). Der Bw habe seine Arbeitsleistungen über Anweisung seines Vertragspartners und

ausschließlich mit dessen Arbeitsmitteln erbracht. Er habe kein Werk geschuldet, es sei ausreichend gewesen, seine Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen. Das Entgelt des Bw sei vom zeitlichen Umfang seiner Arbeitsleistung abhängig gewesen. Bei Vorliegen einer betrieblichen Tätigkeit hätten vernünftige Vertragspartner ein Fixhonorar vereinbart, dem Auftraggeber wäre in einem solchen Fall der Umfang des Arbeitseinsatzes des Werkunternehmers egal. Der Bw sei ausschließlich nach seinem persönlichen Arbeitseinsatz bezahlt worden. Bezeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sei auch, dass er über einen Zeitraum von eineinhalb Jahren nahezu in einem täglichen Ausmaß von sechs Stunden Arbeitsleistungen erbracht habe. Der Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit widerspreche auch der vereinbarte Stundenlohn von € 15. Berücksichtige man die Abgabenlast bei einer selbständigen Tätigkeit würde diesfalls ein Nettoentgelt von weniger als € 7,50 verbleiben. Zu einem solchen Stundensatz würde kein selbständiger Unternehmer seine Tätigkeit anbieten. Die Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliege, stehe nicht in der Disposition der Parteien.

Betreffend Umsatzsteuer brachte der Bw vor, dass konsequenterweise auch für das Jahr 2005 (*dieses Jahr ist nicht strittig, Anm*) von der Nichtanwendbarkeit der Kleinunternehmerregelung hätte ausgegangen werden müssen.

Betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 könnten die Einkünfte des Bw aus Vermietung nur vermindert um die Umsatzsteuer angesetzt werden.

Zudem seien die in EStG und UStG normierten Beträge und Sätze verfassungswidrig, da sie nicht valorisiert würden.

Der Unabhängige Finanzsenat hielt dem Bw die oben angeführte Stellungnahme des Mag. U. D. sowie eine Stellungnahme des Prüfers zum Vorlageantrag zur Äußerung vor.

In dieser Stellungnahme des Prüfers wird zusammengefasst ausgeführt, § 539 ASVG setze Umgehungsabsicht voraus. Diese könne aber nur vorliegen, wenn beide Vertragspartner ein unselbständiges Dienstverhältnis gewollt hätten und dies durch rechtsgeschäftliche Gestaltung zu umgehen versucht hätten. Sowohl die Feststellungen der Betriebsprüfung bei Mag. U. D. als auch die von diesem übermittelte Stellungnahme ließen auf selbständige Arbeit schließen. Die Abgrenzung zwischen einem Arbeitsverhältnis auf Werkvertragsbasis oder auf Basis eines freien Dienstvertrages sei im gegenständlichen Fall schwierig. Auf Grund der Feststellungen im Rahmen der Betriebsprüfung bei Mag. U. D., der mehrere Künstler auf Werkvertragsbasis beschäftigt habe, sei von einem Werkvertrag auszugehen. Hilfsweise sei ein freier Dienstvertrag anzunehmen. Für letzteren sprächen folgende Indizien:

Arbeitszeit: gestaltbar

Auslagenersatz: Auftraggeber oder Auftragnehmer

Bereitstellung Betriebsmittel: Auftraggeber

Entlohnung: Zeitlohn

Rechtsnatur: Dauerschuldverhältnis

Unternehmerwagnis: gering

Weisungsgebundenheit: sachlich

Bauarbeiter und Pfuscher, die etwa neben ihrer nichtselbständigen Tätigkeit Arbeiten ohne gewerberechtliche Befugnis verrichteten und dabei ihre Arbeitszeit selbst bestimmen könnten (Schwarzarbeit), stünden nicht in einem Dienstverhältnis (VwGH 12.1.1983, 81/13/0095).

In steuerlicher Hinsicht sei das Vorliegen eines Dienstverhältnisses jedenfalls nach § 47 Abs 2 EStG zu beurteilen. Die sozialversicherungsrechtliche Qualifikation sei nicht maßgeblich. Eine nichtselbständige Tätigkeit eines Künstlers liege hingegen vor, wenn der Künstler für eine Rolle engagiert wäre und eine fixe Entlohnung erhalte (VwGH 10.4.1985, 84/13/0004). Daraus folge, dass eine Entlohnung auf Stundenbasis sehr wohl für eine selbständige Tätigkeit spreche.

Es sei zu bezweifeln, dass der Bw sich vor Vertragsabschluss Gedanken über die Abgabenlast gemacht habe.

Auch für das Jahr 2005 sei ein Umsatzsteuerbescheid erlassen worden, die Veranlagung sei erklärungsgemäß erfolgt. Die Einkünfte aus Vermietung seien dabei als unter die Kleinunternehmerregelung fallend eingestuft worden. Daher sei dieser Bescheid auch unangefochten geblieben.

Da im Streitfall das Zufluss-Abfluss-Prinzip zur Anwendung komme und im Jahr 2004 keine Umsatzsteuer bezahlt worden sei, seien die Einkünfte für dieses Jahr insoweit auch nicht zu kürzen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes legte der Bw Originalkalender für die Jahre 2003 bis 2005 vor und führte zusammengefasst aus, entgegen den Aussagen des Mag. U. D. sei er nicht selbständiger Subunternehmer, sondern Dienstnehmer gewesen. Er habe kein abgrenzbares, eigenständiges Werk zu liefern gehabt, sondern seine Arbeitskraft geschuldet. Er habe an mehreren Projekten gemeinsam mit vielen weiteren Personen mitgearbeitet. Es entspreche nicht den Tatsachen, dass er jene Teilstücke, die von ihm für das jeweilige Gesamtprojekt hergestellt worden seien, nach eigenem Gutdünken und in der von ihm angedachten Art und Weise habe herstellen können. Auch habe er bei der Wahl seines Arbeitsplatzes und beim Einsatz seiner Arbeitskraft nicht frei disponieren können. Vielmehr habe er im Betrieb des Mag. U. D. mit dessen Betriebsmitteln und anhand vorgegebener Pläne und Skizzen ausschließlich seine Arbeitskraft zur Verfügung gestellt. Im Krankheitsfall „(bei anderen ‚Subunternehmern‘)“ seien Ersatzarbeitskräfte allein durch Mag. U. D. angeworben und zur Verfügung gestellt worden. Eine Vertretungsmöglichkeit habe allenfalls auf dem Papier bestanden.

Das gesamte Arbeitsmaterial sei von Mag. U. D. zur Verfügung gestellt worden. Sofern dieses im Einzelfall nicht vorhanden gewesen sei, sei von Mag. U. D. Bargeld zur Verfügung gestellt worden. Dieses sei zum Ankauf von Material verwendet worden, wobei der entsprechende Beleg samt Restgeld retourniert worden sei. Bei einigen Unternehmen, wie etwa bei der Firma T.-Farben in A-Stadt habe auf Lieferschein des Mag. U. D. eingekauft werden können.

Es klinge „fast ironisch, wenn“ in der Stellungnahme des Mag. U. D. vorgebracht werde, der Bw hätte „die von ihm herzustellenden Teile auch zur Gänze zukaufen und (offensichtlich an Mag. U. D.) weiterverkaufen“ können. Es dränge sich die Frage auf, auf welcher Basis ein solcher Weiterverkauf wohl stattgefunden hätte, wenn doch eine Entlohnung auf Stundenbasis vereinbart gewesen sei.

Die Ausführungen betreffend Nichtentlohnung von vollkommen unbrauchbaren Werken seien falsch. Die zu fertigenden Teile seien nach exakten Vorgaben hergestellt worden.

In den vorgelegten Originalkalendern sei die für Mag. U. D. geleistete Zeit erfasst worden. Augenscheinlich zeige sich hier, dass der Bw im Betrieb des Mag. U. D. systematisch und organisatorisch eingegliedert gewesen sei.

Zur Stellungnahme des Prüfers brachte der Bw vor, es sei zutreffend, dass für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses immer § 47 Abs 2 EStG maßgeblich sei. Es sei dabei entscheidend, welche Merkmale überwiegen würden. Entscheidend seien die Kriterien „Weisungsgebundenheit gegenüber Arbeitgebern“ und „Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers“. Sei danach noch keine klare Abgrenzung möglich, sei unter Heranziehung weiterer Kriterien das Gesamtbild der tatsächlich verwirklichten Vereinbarung zu beurteilen.

Der Bw habe nur seine Arbeitskraft, jedoch keinen Arbeitserfolg geschuldet. Dies auch entgegen den Ausführungen des Mag. U. D., welcher naturgemäß an einer Qualifizierung als Werkvertrag interessiert sei. Die Fertigstellung bis zu einem bestimmten Termin und die Einhaltung dieses vorgegebenen Termins sei für das Kriterium „Zielschuldverhältnis“, aus welchem sodann ein Werkvertragsverhältnis abgeleitet werden könne, nicht ausreichend. Weisungsgebundenheit und organisatorische Eingliederung des Bw seien klar zu erkennen. Auch fehle es am Unternehmerrisiko, weil zwar im Krankheitsfall das versprochene Entgelt ausgefallen wäre, die bisher erbrachten Teilleistungen jedoch zu entlohnen gewesen seien, denn es sei ja ohnehin nur die Arbeitszeit geschuldet worden.

Es sei ein Stundenlohn von 15 € vereinbart gewesen. Die Bestätigung mittels Honorarnote gelte lediglich als Zahlungsbestätigung. Es habe dazu eine Vorlage in elektronischer Form unter den „Subunternehmern“ kursiert, die von diesen allen verwendet worden sei. Die Vereinbarung von 15 € müsse sohin als Nettolohnvereinbarung verstanden werden.

Betreffend die Vermietungstätigkeit brachte der Bw vor, die Nichtabgabe von Steuererklärungen

gen sei nicht aus böser Absicht erfolgt. Vielmehr habe er aus Unkenntnis die Tilgungen als Aufwand berücksichtigt, wodurch sich bei der Kalkulation negative Ergebnisse eingestellt hätten. Er sei daher davon ausgegangen, dass bis zur Tilgung der Kredite für den Ankauf und die Instandsetzung der Eigentumswohnungen keine steuerlichen Einkünfte lukriert werden könnten. Erst im Zuge der Nachschau habe er einen steuerlichen Vertreter beauftragt. Nunmehr habe sich ergeben, dass auf Grund der langen Dauer der Absetzung für Abnutzung iSd § 16 EStG bereits wesentlich früher ein positives Gesamtergebnis vorliegen werde (Tilgung nicht als Ausgabe, sondern nur die AfA). Die eigentlich in den Jahren 1999 und 2000 zu erfassen gewesenen negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien daher unberücksichtigt geblieben. Nunmehr liege Verjährung für diese Jahre vor. ... Er weise in diesem Zusammenhang auf den Prüfungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 26.2.2010, B 192/09 hin, in welchem die Beschränkung des Verlustvortrages auf die betrieblichen Einkunftsarten auf seine Verfassungsmäßigkeit überprüft werde.

Der Unabhängige Finanzsenat führte eine mündliche Verhandlung durch. In dieser Verhandlung gab der Bw an:

„Ich bin von Beruf Bäcker.

Ich bin handwerklich geschickt und konnte deswegen die Arbeiten für Mag. D. ausführen. Ich kenne Herrn Mag. D. über einen Bekannten und wurde angesprochen, ob ich mithelfen könnte. Meine Tätigkeiten bestanden daraus, Holzarbeiten zu machen und Bühnenbilder zu bauen und zu bemalen.

Zu Arbeitsbeginn um 9 Uhr wurde konkret gesagt was gemacht werden soll.

Die Arbeiten fanden in T.-Ort statt (A-Straße), in einer Halle (Mag. D. nennt das Atelier). Diese Halle ist sehr hoch, es gibt auch einen Kran.

Ich habe keine Werkstatt. Ich konnte mir nicht aussuchen welche Arbeiten ich ausführe, es wurde täglich eingeteilt. Man wusste, wer welche Arbeiten kann, darauf wurde bei der Einteilung Rücksicht genommen. Nachdem ich nicht ein hervorragender Maler war, wurde ich handwerklich eingesetzt. Ich musste kein eigenes Werkzeug und Arbeitsmaterial mitnehmen. Diese Arbeitsmittel waren schon dort vorhanden.

Die Arbeiten dauerten bis etwa 17 oder 18 Uhr.

Mir wurden die Arbeiten von Mag. D. vorgegeben. Die Arbeiten wurden von Mag. D. überwacht. Wenn etwas nicht seinen Vorstellungen entsprach, musste ich das ändern.

Es gab Pläne, an die ich mich halten musste. Diese stammten von Mag. D.. Wenn bestimmte Arbeitsabläufe meine Anwesenheit erforderten, konnte ich nicht früher gehen. Zum Beispiel wenn Bühnenbilder angefertigt wurden, musste ich warten bis diese trocken waren, um sie dann weiter zu bemalen, das wäre später technisch nicht mehr möglich gewesen.

Die Arbeiten mussten bis zu einem bestimmten Zeitpunkt fertig sein, daher konnte man nicht einfach gehen. Da es so viel Arbeit gab, hat es im Normalfall meine ganztägige Anwesenheit erfordert. Zum Teil musste auch am Wochenende gearbeitet werden. Pausen wurden meistens zu Mittag gemacht, gemeinsam mit den anderen.

Meine Anwesenheit wurde kontrolliert, ob sich Mag. D. Aufzeichnungen darüber gemacht hat, weiß ich nicht, ich habe mir in einem Kalender Aufzeichnungen darüber gemacht.

Ich habe jeweils für ein bestimmtes Projekt für Mag. D. gearbeitet, wenn ein solches abgeschlossen war, hat er mich gefragt, ob ich beim nächsten Projekt wieder mitarbeiten möchte.

Ich hätte meine Tätigkeit auch vorzeitig durch Kündigung beenden können.

Ich wurde nach Stunden bezahlt und hätte im Fall einer Kündigung meine bisher gearbeiteten Stunden bezahlt bekommen.

Im Fall meiner Verhinderung hätte Mag. D. für Ersatz gesorgt. Ich konnte mich nicht vertreten lassen bzw war das auch nicht erforderlich.

Ich habe keine Hilfskräfte verwendet.

Ich musste die Arbeiten persönlich erbringen. Im Fall meiner Verhinderung wäre ich nicht bezahlt worden (zB Beinbruch).

Wenn meine Arbeit nicht den Vorstellungen von Mag. D. entsprachen, musste ich diese ausbessern. Dies wurde aber mit dem normalen Stundensatz bezahlt. Ich musste dies nicht auf meine Kosten ausbessern.

Bei den einzelnen Projekten, bei denen ich mitgearbeitet habe, ist nicht immer von vornherein festgestanden, was genau für mich zu tun sein wird, aber es war vorherzusehen, dass es sich um bauliche Arbeiten handeln wird, weil dies meiner Befähigung entspricht.

Es war nicht jedes Mal von Vornherein klar, welche Teile der Bühnenbilder ich herstellen soll, dies war unterschiedlich, manchmal wusste man noch gar nichts, manchmal wusste man es schon ziemlich konkret. Es konnte sich zwischendurch auch noch ändern. Es war jedoch vorhersehbar, dass es sich um bauliche Arbeiten handeln wird (zB Strukturen aufkleben).

Ich habe 15 € pro Stunde erhalten.

Ich wusste im Vorhinein nicht konkret, wie viel ich für die jeweiligen Projekte bezahlt bekommen werde. Das hing von der Anzahl der erforderlichen Stunden ab. Der Fertigstellungstermin war allerdings vorgegeben. Aus diesem konnte man eine gewisse Orientierung betr. die zu erwartende Bezahlung vorhersehen. Ich habe keine Kostenvoranschläge gemacht.

Es wurde nicht vorher besprochen, welchen Betrag ich genau für die Mitwirkung bei den einzelnen Projekten bekommen sollte. Nur der Betrag pro Stunde war vereinbart. Es gab keinen schriftlichen Vertrag zwischen Mag. D. und mir.

Mir sind keine Aufwendungen durch meine Tätigkeit entstanden. Ausgenommen Kilometergeld, wenn wir mit dem eigenen Pkw z.B. nach G.-Ort oder nach K.-Ort fahren mussten.

Im Normalfall habe ich aber in T.-Ort gearbeitet, das ist die Nachbarortschaft von meinem Wohnort.

Ich habe deswegen Rechnungen gelegt, weil Mag. D. mir gesagt hat, dass ich das so machen soll. Es gab dafür Muster. Ich habe das auf meinem Computer entsprechend dem Muster selbst geschrieben. Ich habe nicht für andere Auftraggeber/Arbeitgeber derartige Arbeiten ausgeführt. Ich war jedoch durchgehend während des Streitzeitraumes bei der Bäckerei beschäftigt. Nachts habe ich als Bäcker gearbeitet tagsüber bei Mag. D..

Über Vorhalt der Stellungnahme von Mag. D. gebe ich an:

So wie ich zuvor beschrieben habe, war meine Zusammenarbeit mit Mag. D., seine Angaben sind unzutreffend.

Ich habe im Übrigen auch nicht Brezel für die Oper Oper_A hergestellt, sondern Lebkuchen, die dann auf das Hexenhaus geklebt wurden. Ich durfte dies anfertigen, weil ich Bäcker bin. Die Anzahl der Tage, die ich für Mag. D. gearbeitet habe, kann ich nicht mehr angeben, dies ist aus dem Kalender ersichtlich.

Über Frage des Vertreters der Ampspartei, ob er sich die Arbeit frei einteilen konnte, weil er vorher angegeben hatte, im Falle einer erforderlichen Arztbesuches, hätte er schon zum Arzt gehen können, gibt der Bw an:

Ich habe für solche Zwecke ohne Problem der Arbeit fern bleiben können. Für diese Zeit wurde ich dann auch nicht bezahlt. Im Übrigen war es jedoch wie vorher angegeben, dass ich um 9 Uhr begonnen habe.

Frage des Vertreters der Amtspartei:

Hätten Sie auch einen Vertreter schicken können?

Antwort des Bw:

Darüber wurde nie mit Mag. D. gesprochen. Derartiges war nicht vereinbart.

Im Fall meiner Verhinderung hätte sich Mag. D. um Ersatz gekümmert.

Frage des steuerlichen Vertreters:

Gab es manchmal Zeiten, wo es sehr großen Termindruck gab, was ist da geschehen?

Ja, diese Zeiten gab es. Mag. D. hat in diesen Fällen zusätzliches Personal besorgt.

Frage des Vertreters der Amtspartei:

Wollte Mag. D. einen Kostenvoranschlag jemals von ihnen?

Antwort: Nein.

Frage des Vertreters der Amtspartei: Sie haben manchmal an Samstagen und Sonntagen gearbeitet, wurde das anders honoriert?

Antwort: Nein, ich habe immer 15 € pro Stunde bekommen.

Frage des steuerlichen Vertreters:

Gab es andere dort tätige Personen, auf die die Beschreibung in der Stellungnahme von Mag. D. zutrifft?

Antwort: Wie die anderen bezahlt wurden, weiß ich nicht. Im Regelfall wurden die anderen dort Tätigen auch um 9 Uhr eingeteilt. Wenn man einen Arbeitsauftrag hatte, der sich über mehrere Tage zog, erfolgte in der Früh keine spezielle Einteilung, bis diese abgeschlossen war. Man wusste ohnehin was zu tun war.

Frage des steuerlichen Vertreters:

Wie kam man auf den Betrag von 15 €.

Antwort: Mag. D. hat diesen Betrag vorgeschlagen und ich war damit einverstanden, in der Bäckerei habe ich auch 15 € verdient (netto).

Frage des steuerlichen Vertreters: Wurde über die Versteuerung gesprochen.

Antwort: Nein, 15 € wurde ausgemacht, sonst wurde nichts besprochen.

Weiters wird die Vermietungstätigkeit des Bw erörtert.

Der Referent erläutert, dass seitens des Finanzamtes nunmehr Zweifel daran bestehen, dass es sich bei der Wohnung in der E.-Gasse 28/09 um eine Einkunftsquelle handelt. Vom Finanzamt seien Prognoserechnungen vorgelegt worden. Der Referent händigt dem Bw eine Kopie dieser Prognoserechnungen aus.

Der steuerliche Vertreter erklärt, es sei nicht sicher, dass es sich bei den drei Wohnungen um drei einzelne wirtschaftliche Einheiten handelt. Eine genaue Aufschlüsselung der verschiedenen Aufwendungen sei unter Umständen nicht sinnvoll möglich. Das müsste man sich im Detail noch anschauen.

Der steuerliche Vertreter behält sich vor zu dieser Frage allenfalls eine Stellungnahme abzugeben."

In dieser Stellungnahme brachte der Bw vor, der vom Finanzamt vorgelegten Prognoserechnung sei grundsätzlich zuzustimmen, auch wenn diese eine ex-post-Betrachtung darstelle. Der Meinung des Finanzamtes, dass es sich bei der Wohnung in der E.-Gasse 28/09 um

Liebhabelei handle, sei zu folgen.

Gemäß § 6 LVO sei diese Liebhabereibeurteilung auch für die Umsatzsteuer heranzuziehen, da es sich um eine Tätigkeit iSd § 1 Abs 2 LVO handle. Unabhängig von der Beurteilung der Tätigkeit des Bw als gewerblich oder nichtselbständig bleibe dadurch jedoch unter Berücksichtigung der 15%-Toleranzregel die Kleinunternehmergrenze des § 6 Abs 1 Z 27 UStG gewahrt. Die gesamten Umsätze seien daher unecht steuerbefreit.

Für den Fall der Beurteilung der strittigen Einkünfte des Bw als solche aus nichtselbständiger Arbeit sei einer Einstufung der Einkünfte als solche ohne Lohnsteuerabzug und Vorschreibung der gesamten Lohnsteuer an den Bw entgegenzuhalten, dass im Streitfall eine Nettovereinbarung vorliege. Der Dienstnehmer müsse sich darauf verlassen können, dass die Lohnsteuerbestandteile ordnungsgemäß einbehalten und abgeführt würden, der Dienstgeber für die Abfuhr hafte und diese Abgaben bei der Berechnung einer allfälligen Lohnsteuernachzahlung bzw Einkommensteuernachzahlung zu berücksichtigen seien.

In einer Äußerung brachte das Finanzamt dazu vor, es sei dem Bw zuzustimmen, dass bei einer kleinen Vermietung die Beurteilung als Liebhaberei auch für die Umsatzsteuer gelte. Die Umsätze für das Jahr 2004 setzten sich wie folgt zusammen:

	USt-Bescheid		Neu
N-Gasse, P.	5.292,01		5.292,01
E.-Gasse 28/10	4.679,97		4.679,97
E.-Gasse 28/09	3.208,00	Liebhabelei	0,00
Vermietung gesamt	13.179,98		9.971,98
Gewerbebetrieb	15.796,40		15.796,40
Steuerbarer Umsatz	28.976,38		25.768,38

Toleranzregelung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG idF vor BGBl 101/2006:

	22.000,00
15%	<u>3.300,00</u>
	25.300,00

Die Toleranzgrenze sei somit sehr wohl überschritten.

Weiters gehe das Finanzamt nach wie vor davon aus, dass der Bw betriebliche Einkünfte erzielt habe. Etwa habe er angegeben, er hätte für Arztbesuche jederzeit ohne Probleme der Arbeit fern bleiben können und wäre für diese Zeit auch nicht bezahlt worden. Es habe keinen Feiertagszuschlag für Wochenendarbeit gegeben. Dies spreche gemeinsam mit den vom Finanzamt bereits getroffenen Feststellungen jedenfalls für eine betriebliche Tätigkeit.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender **Sachverhalt** steht fest:

Der Bw war in den Streitjahren nichtselbständig in einer Bäckerei beschäftigt.

Neben dieser Beschäftigung erzielte er in den Jahren 2002 bis 2005 Einkünfte aus einer Tätigkeit für Mag. U. D. (Atelier XYZ).

Weiters vermietete er zunächst zwei, später drei Eigentumswohnungen.

Die Tätigkeit des Bw für Mag. U. D. stellte sich wie folgt dar:

Mag. U. D. war verantwortlich für die Herstellung von Bühnenbildern und Requisiten (für Opernaufführungen in G.-Ort, zB Oper_A, Oper_B, Oper_C, Oper_D, Oper_E, Oper_F).

Weiters war er iZm dem Shopping Palace T. tätig.

IZm diesen Aufträgen war der Bw für Mag. D. tätig, wobei die Tätigkeit des Bw im Wesentlichen daraus bestand, Holzarbeiten zu machen und Bühnenbilder zu bauen und zu bemalen. Es handelte sich dabei um keine künstlerische, sondern um eine handwerkliche Tätigkeit.

Der Bw war mit derartigen Arbeiten ausschließlich für Mag. D. tätig; er war jedoch daneben durchgehend bei einer Bäckerei beschäftigt. Nachts arbeitete der Bw als Bäcker, tagsüber bei Mag. D..

Die Arbeiten fanden hauptsächlich in T.-Ort, einem Nachbarort des Wohnortes des Bw, in einer von Mag. D. als Atelier bezeichneten Halle des Mag. D. statt. Diese Halle ist sehr hoch, es gibt dort auch einen Kran.

Der Bw verfügte selbst über keine eigene Werkstatt.

Er musste für seine Tätigkeit für Mag. D. weder eigenes Werkzeug noch Arbeitsmaterial mitnehmen oder beistellen. Diese Arbeitsmittel waren schon am Arbeitsort vorhanden oder wurden gelegentlich vom Bw auf Rechnung des Mag. D. besorgt.

Die Tätigkeit des Bw erstreckte sich in den Streitjahren jeweils über viele Wochen, tw Monate, zB 29.4.2003 – 26.5.2003, 9.6.2003 – 24.7.2003, 9.2.2004 – 12.7.2004, 7.3.2005 – 2.5.2005.

Der Bw arbeitete gewöhnlich von Montag bis Freitag, idR zumindest vier Stunden, häufig aber sieben, neun oder mehr Stunden; gelegentlich auch an Samstagen und Sonntagen.

Arbeitsbeginn war idR um 9 Uhr bzw 9.30 Uhr; die Arbeiten dauerten oft bis etwa 17 oder 18 Uhr.

Wenn bestimmte Arbeitsabläufe die Anwesenheit des Bw erforderten, konnte er nicht früher gehen. Etwa wenn Bühnenbilder angefertigt wurden musste er warten, bis diese trocken wa-

ren, um sie dann weiter zu bemalen, da dies technisch später nicht mehr möglich gewesen wäre.

Pausen wurden meistens zu Mittag gemacht, gemeinsam mit den Anderen.

Die Anwesenheit des Bw wurde kontrolliert. Der Bw selbst machte sich in einem Kalender Aufzeichnungen über seine Arbeitszeit. Ob Mag. D. ebenfalls Aufzeichnungen führte war nicht feststellbar.

Bei den einzelnen Projekten, bei denen der Bw mitarbeitete, stand nicht immer von vornherein fest, was genau für ihn zu tun sein werde. Es war nicht jedes Mal von Vornherein klar, welche Teile der Bühnenbilder der Bw herstellen sollte, dies war unterschiedlich, manchmal wusste er noch gar nichts, manchmal wusste er es schon ziemlich konkret. Dies konnte sich zwischendurch auch noch ändern. Es war jedoch vorherzusehen, dass es sich um bauliche Arbeiten handeln werde (zB Strukturen aufkleben), weil dies der Befähigung des Bw entspricht.

Zu Arbeitsbeginn erhielt der Bw konkrete Anweisungen, welche Arbeiten er machen sollte. Der Bw konnte sich nicht aussuchen welche Arbeiten er auszuführen hatte.

Es wurde täglich eingeteilt. Da bekannt war, wer welche Arbeiten kann, wurde darauf bei der Einteilung Rücksicht genommen. Da der Bw kein hervorragender Maler ist, wurde er handwerklich eingesetzt.

Im Regelfall wurden die anderen für Mag. D. Tätigen ebenfalls in der Früh eingeteilt.

Wenn sich ein Arbeitsauftrag über mehrere Tage zog, erfolgte in der Früh keine spezielle Einteilung, bis dieser Auftrag abgeschlossen war, da der Betreffende ohnehin wusste, was zu tun war.

Die Lieferung bestimmter Werke war nicht vereinbart.

Der Bw hatte keine bestimmten Fertigstellungstermine einzuhalten.

Es gab für die durchzuführenden Arbeiten vorgegebene Pläne und Skizzen, an die sich der Bw halten musste. Diese Pläne stammten von Mag. D..

Die Arbeiten wurden von Mag. D. vorgegeben und überwacht.

Wenn die Arbeiten des Bw nicht den Vorstellungen von Mag. D. entsprach, musste der Bw dies ändern bzw ausbessern. Diese Tätigkeit wurde aber mit dem normalen Stundensatz bezahlt. Der Bw musste dies nicht auf seine Kosten ausbessern.

Der Bw arbeitete jeweils für ein bestimmtes Projekt für Mag. D.. War ein solches Projekt abgeschlossen, fragte Mag. D. den Bw, ob er beim nächsten Projekt wieder mitarbeiten wollte.

Der Bw hätte die Möglichkeit gehabt, seine Tätigkeit durch Kündigung vorzeitig zu beenden. Im Fall einer Kündigung hätte der Bw die bis dahin gearbeiteten Stunden bezahlt bekommen.

Im Fall einer Verhinderung des Bw hätte Mag. D. für Ersatz gesorgt.

Gelegentlich gab es Zeiten, in welchen sehr großer Termindruck herrschte. In diesen Fällen besorgte Mag. D. zusätzliches Personal.

Der Bw konnte sich nicht vertreten lassen, derartiges war nicht vereinbart. Eine Vertretung war allerdings auch nicht erforderlich. Eine allfällige Vertretungsmöglichkeit wurde nie mit Mag. D. besprochen.

Für Zwecke zB eines Arztbesuches konnte der Bw ohne Problem der Arbeit fern bleiben. Für diese Zeit wurde er dann allerdings auch nicht bezahlt.

Im Fall einer längeren Erkrankung hätte der Bw die bis dahin gearbeiteten Stunden bezahlt bekommen.

Der Bw verwendete keine Hilfskräfte. Er musste die Arbeiten persönlich erbringen. Im Fall seiner Verhinderung (zB Beinbruch) wäre der Bw nicht bezahlt worden.

Der Bw wurde nach geleisteten Stunden bezahlt. Er erhielt für seine Tätigkeit einheitlich 15 € pro Stunde, auch für Arbeiten an Samstagen und Sonntagen.

Der Bw erstellte keine Kostenvoranschläge.

Es war kein Fixhonorar vereinbart.

Es wurde nicht vorher besprochen, welchen Betrag der Bw genau für die Mitwirkung bei den einzelnen Projekten bekommen sollte. Nur der Betrag pro Stunde war vereinbart.

Der Bw wusste im Vorhinein nicht konkret, wie viel er für die jeweiligen Projekte bezahlt bekommen werde. Das hing von der Anzahl der erforderlichen Stunden ab. Der Fertigstellungstermin war allerdings vorgegeben (Opernpremiere). Aus diesem Termin konnte man eine gewisse Orientierung betreffend die zu erwartende Bezahlung gewinnen.

Der Betrag von 15 € pro Stunde wurde von Mag. D. vorgeschlagen, der Bw war damit einverstanden, in der Bäckerei verdiente er auch 15 € netto.

Über die Besteuerung wurde nicht gesprochen.

Es gab keinen schriftlichen Vertrag zwischen Mag. D. und dem Bw.

Dem Bw entstanden durch seine Tätigkeit keine Aufwendungen, ausgenommen Kilometergeld, wenn er mit dem eigenen Pkw zB nach G.-Ort oder nach K.-Ort fahren musste.

Eine laufende Bezahlung des Bw erfolgte nicht, vielmehr rechnete er im Allgemeinen zum Projektende mit Rechnungen jeweils über seine Tätigkeit ab. Gelegentlich dürfte es zu Zwischenabrechnungen (Teilzahlungen) gekommen sein.

Diese Rechnungen führen als Leistungsgegenstand jeweils an: „Rechnung für künstlerische Tätigkeiten an“ zB „Oper_B.“.

Darunter findet sich jeweils der Hinweis: „Betrag dankend am ... erhalten“ [Unterschrift]

Diese Rechnungen enthalten keinen Hinweis auf die mit den abgerechneten Leistungen verbundene Anzahl von Arbeitsstunden des Bw.

Umsatzsteuer wurde in den Rechnungen nicht ausgewiesen.

Die Rechnungslegung erfolgte, weil Mag. D. dem Bw gesagt hatte, dass er das so machen sollte.

Es gab für diese Rechnungen Muster. Der Bw schrieb auf seinem Computer entsprechend dem Muster selbst die Rechnungen.

Vermietung:

Der Bw vermietete im Streitzeitraum zunächst zwei, ab dem Jahr 2002 drei Eigentumswohnungen. Dabei handelte es sich bei den Wohnungen N-Gasse, P. und E.-Gasse 28/10 um Einkunftsquellen.

Die Vermietung der Wohnung E.-Gasse 28/09 lässt innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren keinen Gesamtüberschuss erwarten.

Diese Feststellungen gründen sich auf folgende Beweiswürdigung:

Der Unabhängige Finanzsenat folgt den glaubwürdigen und nachvollziehbaren Angaben des Bw anlässlich seiner Befragung in der mündlichen Berufungsverhandlung.

Dabei sprachen insbesondere die vorgelegten Stundenaufzeichnungen (Kalender) sowie der Umstand, dass die Höhe des jeweiligen Honorars diesen Stundenaufzeichnungen entsprach für eine Bezahlung nach geleisteten Stunden.

Die Höhe des Stundensatzes von 15 € ergibt sich einerseits aus dem Vorbringen des Bw, andererseits jedoch auch aus den Zeitaufzeichnungen. Setzt man die aufgezeichneten Stunden mit den vom Bw gelegten „Rechnungen“ in Beziehung, ergibt sich ein Stundensatz von 15 €.

Damit war auch glaubwürdig, dass seitens des Bw keine Kostenvoranschläge gelegt wurden.

Aus den vom Bw vorgelegten Taschenkalendern ist auch der festgestellte zeitliche Umfang der Tätigkeit des Bw ersichtlich.

Die Höhe der vom Bw in den einzelnen Jahren erzielten „Einkünfte“ aus seinen einzelnen Vermietungen und seiner Tätigkeit für Mag. D. ist unstrittig.

Rechtlich folgt daraus:

Nichtselbständige Tätigkeit oder Gewerbebetrieb:

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 Abs 2 EStG 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.

Der Begriff des Dienstverhältnisses ist durch § 47 EStG nicht abschließen definiert, sondern wird als Typusbegriff durch eine Vielzahl von Merkmalen bestimmt, die nicht alle in der gleichen Intensität ausgeprägt sein müssen (*Doralt*, EStG⁶, § 47 Tz 19 mwN).

Entscheidend ist das Gesamtbild der Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (*Doralt*, EStG⁶, § 47 Tz 25 mwN). Der Vertragswille der Parteien ist nicht maßgebend, die Besteuerung muss den tatsächlichen Umständen entsprechen (*Doralt*, EStG⁶, § 47 Tz 26). Legt ein Steuerpflichtiger Rechnungen iSd UStG, schließt dies ein Dienstverhältnis nicht aus, weil die Rechnungen auch zu Unrecht ausgestellt sein können (*Doralt*, EStG⁶, § 47 Tz 27)

Die vom Gesetz angeführten Kriterien sind „Weisungsgebundenheit“ (womit nicht die sachliche, sondern die persönliche Weisungsgebundenheit gemeint ist) und „Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers“. Ist nach diesen Kriterien noch keine klare Abgrenzung möglich, ist anhand weiterer Merkmale zu beurteilen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder die Merkmale der Nichtselbständigkeit überwiegen. Als solche weitere Merkmale gelten das Fehlen eines Unternehmerwagnisses, keine Vertretungsbefugnis sowie laufende Lohnzahlungen (*Doralt*, EStG⁶, § 47 Tz 56 f).

Für ein Dienstverhältnis spricht ein persönliches Weisungsrecht; dieses fordert einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und charakteristisch dafür, dass der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft schuldet. Ein persönliches Weisungsrecht ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit (*Doralt*, EStG⁶, § 47 Tz 37 und 39).

Nach den Feststellungen unterlag der Bw einem solchen persönlichen Weisungsrecht, da er idR jeweils zu Arbeitsbeginn für bestimmte Arbeiten eingeteilt wurde, Arbeitsbeginn und Pausen geregelt waren, seine Arbeit durch den Arbeitgeber überwacht wurde und er die Arbeiten persönlich erbringen musste. Denn die Übernahme der Verpflichtung, jeweils zugewiesene Arbeiten zu übernehmen, spricht für eine persönliche Weisungsgebundenheit (*Doralt*, EStG⁶, § 47 Tz 39).

In den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist ein Arbeitnehmer insbesondere dann eingegliedert, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Arbeitsplatz und die Arbeitsmittel zur Verfügung stellt. Weiters ist das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit zu berücksichtigen, ebenso wie die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden.

Der Bw hat das gesamte Arbeitsmaterial sowie die erforderlichen Werkzeuge zur Verfügung gestellt bekommen, ebenso einen Arbeitsplatz. Die durchzuführenden Arbeiten hatten nach den Plänen von Mag. U. D. zu erfolgen. Arbeitsbeginn war im Allgemeinen jeweils um 9.00 Uhr bzw 9.30 Uhr, der Bw war während der Dauer seiner Tätigkeit jeweils täglich, zumeist ganztätig an seinem Arbeitsplatz tätig. Im Regelfall (wenn er nicht etwa einen Arzttermin hatte) war er zur Anwesenheit verpflichtet, Mag. U. D. überwachte die Arbeiten des Bw. Die Tätigkeit erstreckte sich häufig durchgehend über Wochen bzw Monate.

Der Bw verfügte weder über einen eigenen Betrieb noch über eine eigene Werkstätte oder über eigene Arbeitsmittel. Er war nicht für andere Arbeitgeber/Auftraggeber tätig.

Damit war der Bw jedoch im geschäftlichen Organismus des Mag. U. D. eingegliedert.

Da sowohl die Weisungsgebundenheit als auch die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers vorliegen, kommt dem Unternehmerwagnis sowie den anderen zusätzlichen Kriterien nur mehr eine geringe Bedeutung zu.

Kein Unternehmerwagnis trägt der Steuerpflichtige, wenn er nach geleisteten Arbeitsstunden entlohnt wird und die mit der Tätigkeit verbundenen Spesen und Auslagen (Aufwendungen) nicht selbst tragen muss (*Doralt*, EStG⁶, § 47 Tz 65 f).

Beides ist im Streitfall erfüllt. Der Bw hatte somit auch kein Unternehmerrisiko zu tragen.

Die allfällige Vertretungsmöglichkeit (welche nach den Feststellungen ohnehin nicht vorlag) und die nicht laufend erfolgte Entlohnung treten damit im Streitfall hinter die übrigen Kriterien zurück.

Nach Angaben des Mag. U. D. hätte der Bw die „Werke“ auch zukaufen oder von einem Dritten herstellen lassen können. Wie es jedoch möglich sein sollte, die angeführten Werke (etwa Steinkaschierung und Patenierung für Mauer) am Markt zuzukaufen, ist nicht ersichtlich.

Unter Abwägung aller Umstände des Streitfalles überwiegen damit die Merkmale des Dienstverhältnisses.

Der Bw hat daher aus seiner Tätigkeit für Mag. U. D. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt.

Die Berufung erweist sich damit insoweit als berechtigt.

Dies vermag dem Bw allerdings nur hinsichtlich Umsatzsteuer zum Erfolg zu verhelfen (siehe dazu sogleich unten).

Nachholwirkung der Veranlagung:

Der Arbeitnehmer ist zwar Steuerschuldner, doch kann die Abgabenbehörde ihn grundsätzlich nicht für die auf den Arbeitslohn entfallende Lohnsteuer in Anspruch zu nehmen. Wird allerdings der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt, dann kommt es zu einer Nachholwirkung der Veranlagung: Ein zu niedrig oder nicht durchgeführter Lohnsteuerabzug ist zu korrigieren (*Doralt*, EStG¹⁵, § 83 Tz 1, 4). Da im Streitfall eine Veranlagung erfolgte, kommt es zu der genannten Nachholwirkung.

Einkunftsart:

Gemäß § 198 Abs 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Kein Spruchbestandteil, sondern ein Begründungselement des Einkommensteuerbescheides ist die Qualifikation eines bestimmten wirtschaftlichen Erfolges unter eine bestimmte Einkunftsart. Da die Einreihung eines bestimmten Gewinnes unter eine bestimmte Einkunftsart im Einkommensteuerbescheid - im Gegensatz zum Feststellungsbescheid - nicht zum Spruch, sondern nur zur Begründung des Bescheides gehört, kann von dieser Einreihung auch keine bindende Rechtskraftwirkung ausgehen. Durch eine allenfalls unrichtige Qualifikation bestimmter Einkünfte in einem Bescheid wird ein Abgabepflichtiger daher in seinen subjektiv-öffentlichen Rechten nicht verletzt (VwGH 16.12.2010, 2007/15/0257 mwN).

Durch die Qualifikation der Einkünfte aus der Tätigkeit für Mag. U. D. als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ergeben sich keine Auswirkung auf die Höhe des Einkommens oder auf die Höhe der Einkommensteuer.

Umsatzsteuer:

Da es sich bei der Tätigkeit des Bw für Mag. U. D. um eine nichtselbständige Tätigkeit handelte, unterliegt diese nicht der Umsatzsteuer. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid ist daher abzuändern.

Verfahrensfehler:

Die vom Bw gerügten Verfahrensfehler wurden im Rechtsmittelverfahren saniert.

Liebhabeerei:

Gemäß § 2 Abs 4 der Liebhabereiverordnung (LVO) liegt Liebhaberei bei Betätigungen gemäß § 1 Abs 2 LVO dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht iSd vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen iSd § 1 Abs 2 Z 3 LVO (Bewirtschaftung von ua Eigentumswohnungen) gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Bei den vom Bw vermieteten drei Eigentumswohnungen handelt es sich um drei wirtschaftliche Einheiten. Es ist daher jede Wohnung gesondert zu beurteilen.

Bei den Wohnungen N-Gasse, P. und E.-Gasse 28/10 handelt es sich unstrittig um Einkunftsquellen.

Hingegen ist bei der Wohnung E.-Gasse 28/09 innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren keinen Gesamtüberschuss zu erwarten. Bei dieser Vermietung handelt es sich daher um Liebhaberei.

Die aus dieser Vermietung erzielten Verluste sind daher einkommensteuerlich unbeachtlich.

Höhe der Einkünfte aus Vermietung:

	Einkünfte aus Vermietung bisher	Ezilingasse 28/09	Einkünfte aus Vermietung lt BE
2001	-3.995,16	-4.229,00	233,84
2002	-3.222,74	-1.542,00	-1.680,74
2003	1.421,50	-1.329,46	2.750,96
2004	1.140,27	-1.863,32	3.003,59
2005	1.486,06	-1.013,47	2.499,53

Verlustvortrag:

Der Bw begehrt einen Verlustvortrag iZm seinen Einkünften aus Vermietung. Gemäß § 18 Abs 6 und 7 EStG kommt ein Verlustvortrag (Verlustabzug) nur iZm betrieblichen Einkunfts-

arten in Betracht. Bei einer Vermietung handelt es sich jedoch um eine außerbetriebliche Einkunftsart.

Der Berufung bleibt daher insoweit der Erfolg versagt.

Verfassungswidrigkeit:

Soweit der Bw die Verfassungswidrigkeit der Sätze im EStG und UStG rügt, ist darauf zu verweisen, dass die Abgabenbehörden auch allenfalls verfassungswidrige Vorschriften bis zu deren allfälliger Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof anzuwenden haben. Dem genannten Vorbringen des Bw kann daher insoweit nicht näher getreten werden.

Soweit der Bw auf das Gesetzesprüfungsverfahren betreffend die Beschränkung des Verlustvortrages auf die betrieblichen Einkunftsarten verweist, wurde darüber im Erkenntnis vom 30.9.2010, G 35/20 entschieden und die Wortfolge „- wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und“ in § 18 Abs 6 EStG als verfassungswidrig aufgehoben. Diese Aufhebung sollte mit 31.12.2011 in Kraft treten.

Mit den BudgBeglG, BGBl I Nr 111/2010 wurde allerdings § 18 Abs 6 EStG in seiner bisherigen Form neuerlich eingeführt. Diese Neueinführung ist am 1.1.2011 in Kraft getreten.

Das oben über allenfalls verfassungswidrige Vorschriften Gesagte gilt auch hier.

Ein Verlustvortrag bei den außerbetrieblichen Einkünften ist daher nach wie vor nicht möglich. Die Berufung erweist sich damit insoweit als unbegründet.

Die Berufung erweist sich damit hinsichtlich Umsatzsteuer als berechtigt, der angefochtene Umsatzsteuerbescheid war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO abzuändern.

Hingegen erweist sich die Berufung hinsichtlich Einkommensteuer als unbegründet. Da es sich allerdings bei der Vermietung einer der drei Eigentumswohnungen um Liebhaberei handelte, waren die Einkommensteuerbescheide insoweit gemäß § 289 Abs 2 BAO zum Nachteil des Bw abzuändern.

Beilage: 6 Berechnungsblätter (5 Euro, 1 Schilling)

Wien, am 23. September 2011