



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende und die weiteren Mitglieder im Beisein der Schriftführerin über die Berufung des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 nach der am 13. März 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erklärte im Jahr 1998 Einkünfte bzw. Umsätze aus dem Betrieb einer Videothek in X und wurde erklärungsgemäß zur Umsatz- und Einkommensteuer veranlagt. Für die Jahre 1999 und 2000 gab der Bw keine Steuererklärungen ab.

Nach Erhalt einer Kontrollmitteilung, aus der hervorging, dass der Bw in den Jahren 1999 und 2000 Rechnungen an die XY-KG (im Folgenden kurz XYKG), ausgestellt habe, führte das Finanzamt im Jahr 2005 eine Außenprüfung durch, in deren Verlauf festgestellt wurde, dass dem Bw in den Jahren 1998 bis 2000 auf Grund von ihm jeweils mit Ausweis von Umsatzsteuer gelegter Rechnungen (Bl. 72 bis 101 Arbeitsbogen) steuerlich bisher nicht erfasste Beträge in Höhe von insgesamt 1.291.981,06 S (1998), 863.369,66 S (1999) und 313.466,64 S (2000) zugeflossen seien.

Im Einzelnen ist dazu dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung (Tz. 1) Folgendes zu entnehmen:

Nachdem der Bw eingewendet hatte, es habe sich um Zuflüsse auf Grund eines Dienstverhältnisses gehandelt, richtete die Außenprüfung ein Auskunftersuchen an die XY-AG, die Nachfolgegesellschaft der XYKG. Diese übermittelte zwei Werkverträge, einen abgeschlossen am 4. November 1997 zwischen der XY als Auftraggeber und dem Bw als Auftragnehmer (Bl. 105 Arbeitsbogen) sowie einen abgeschlossen am 9. März 1998 zwischen der XY als Auftraggeber und dem Bw sowie zwei weiteren Personen als Auftragnehmer (Bl. 102 Arbeitsbogen). Weiters teilte die XY-AG mit (Bl. 63 Arbeitsbogen), dass sie know how für die Instandhaltungslösung Z auf Werkvertragsbasis nach Bedarf zugekauft habe, und im Zuge dessen sei der Bw für sie tätig geworden. Die Arbeitszeit sei völlig frei gewesen, es habe keine Anwesenheitspflicht bestanden; abgerechnet worden sei über Projekte; Anwesenheiten im Betrieb seien dann erforderlich gewesen, wenn es um Abstimmungen mit den anderen Projektmitgliedern gegangen sei; im Rahmen von Projekttätigkeiten seien Arbeitsmittel (PC Arbeitsplatz) mit der Software Z zur Verfügung gestellt worden; eine Aufsicht (Weisungsbefugnis) der XY habe nicht bestanden.

Der Bw nahm dazu mit Schreiben vom 28. März 2006 (Bl. 116 Arbeitsbogen) Stellung. Es treffe zu, dass er im Zeitraum 1998 bis ca. Oktober 2000 bei der XY beschäftigt gewesen sei; seine Tätigkeit habe Programmierstätigkeit im Rahmen diverser Softwareentwicklungen umfasst; er sei an fixe Arbeitszeiten (7.00 bis 17.00) gebunden gewesen; die Zeit sei zu Beginn mittels elektronischer Zeiterfassung dokumentiert worden, im Laufe des Jahres 1998 seien diese Zeiten durch manuelle Aufzeichnungen erfasst worden; er sei im internen Telefonverzeichnis als Mitarbeiter erfasst und mit Visitenkarten des Auftraggebers ausgestattet gewesen; im Rahmen seiner Beschäftigung sei er an fachliche und organisatorische Weisungen seiner Vorgesetzten gebunden gewesen; seine persönliche Anwesenheit sei für den gesamten Zeitraum erforderlich gewesen, d.h. es sei ihm nicht möglich gewesen, einen Vertreter zu bestellen oder Hilfskräfte beizuziehen; Urlaubstage seien nur gegen vorherige Anmeldung möglich gewesen und hätten der Genehmigung des zuständigen Vorgesetzten bedurft; die Entlohnung sei nicht durch monatliche Gehaltsanweisungen, sondern durch variable Überweisungen erfolgt, weil die Auszahlungen an die beschäftigten Programmierer an Zahlungseingänge bei der XY in Relation zum jeweiligen Auftragsvolumen gekoppelt gewesen seien; es seien die vom Bw erbrachten Arbeitsstunden (z.B. lt. Rechnung 1/98) vergütet worden; der Bw sei daher unselbständig tätig gewesen; für die steuerliche Beurteilung sei nicht der Abschluss eines Werkvertrages maßgeblich, sondern das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der Betätigung.

Die Außenprüfung führt in rechtlicher Würdigung des Sachverhalts aus (Tz 6 des Berichts), dass der Bw keinen Nachweis für seine von den Angaben des Auftraggebers abweichenden Behauptungen erbracht habe. Die bloße Vorlage einer Visitenkarte beweise nicht, dass der Bw in den Betrieb des Auftraggebers organisatorisch eingegliedert gewesen sei. Bereits in den Jahren vor 1997 habe der Bw als Selbständiger in der EDV Branche gearbeitet und Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis gelegt. Die weiteren beiden im Werkvertrag vom März 1998 angeführten Auftragnehmer seien nicht von einem Dienstvertrag ausgegangen und hätten daher Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt bzw. versteuert und die Nettozuflüsse auch der Umsatzsteuer unterzogen. Den vorliegenden Werkverträgen entsprechend seien daher die in den Jahren 1998 bis 2000 zugeflossenen Einkünfte solche aus Gewerbebetrieb und die Entgelte der Umsatzsteuer zu unterziehen.

In Bezug auf den Betrieb der Videothek stellte die Außenprüfung fest (Tz 7 des Berichts), dass dieser nicht dem Bw, sondern seiner Gattin zuzurechnen sei. Im Zuge einer Verhandlung vor dem Spruchsenat am 11. Feber 1998 habe der Bw angeführt, er habe immer geglaubt, dass seine Frau alles erledige, so wie vorher das Geschäft auf ihren Namen gelaufen sei; seine Frau habe sich um die gesamte wirtschaftliche Gebarung gekümmert, er habe eigentlich nur ein Taschengeld erhalten; er habe deshalb das Geschäft von seiner Frau übernommen, weil er einen weiteren selbständigen Beruf gehabt habe und er und seine Frau gemeint hätten, dies sei steuerlich günstiger; seine Frau sei am Konto zeichnungsberechtigt gewesen, sie habe Überweisungsaufträge jeglicher Art unterschrieben. Aus dem Straferkenntnis gehe hervor, dass sich der Bw in keiner Weise um die geschäftlichen Vorgänge gekümmert habe. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise seien daher die Einkünfte aus der Videothek der Gattin des Bw zuzurechnen; diese habe wirtschaftlich über die Einkunftsquelle disponieren können, der Bw habe sich nicht um die geschäftlichen Vorgänge gekümmert, dies habe seine Gattin getan. Der Verlust und die Umsätze aus der Videothek seien daher nicht zu berücksichtigen.

Das Finanzamt erließ, hinsichtlich der Jahre 1998 und 1999 nach Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens, den Feststellungen der Außenprüfung Rechnung tragende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000. Dabei wurden die Nettoeinnahmen von 1.076.650,88 S (1998), 719.474,72 S (1999) und 261.222,20 S (2000) der Umsatzsteuer unterzogen, die Gewinne wurden nach Abzug des Betriebsausgabenpauschales mit 947.453,00 S (1998), 633.138,00 S (1999) und 229.876,00 S (2000) angesetzt.

In seiner gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000 gerichteten Berufung wendet der Bw zunächst ein, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 1998 wegen Verjährungseintritts nicht mehr zulässig sei. Weiters bringt der Bw vor, er

sei im Zeitraum 1998 bis ca. Oktober 2000 bei der XY beschäftigt gewesen. Diesem Beschäftigungsverhältnis seien die als „Werkvertrag“ bezeichnete Vereinbarungen vom 4. November 1997 und vom 9. März 1998 zu Grund gelegen. Der Bw sei allerdings unselbständig tätig gewesen, da er seine Arbeitskraft und nicht einen Arbeitserfolg geschuldet habe, seine Tätigkeit weisungsgebunden gewesen sei, eine Einbindung in den geschäftlichen Organismus der XY vorgelegen habe, die Arbeitsleistung grundsätzlich persönlich zu erbringen und der Tätigkeitsort vorgegeben gewesen sei. Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sei, dass die XY den Auftragnehmern für die ersten drei Monate einen fixen Betrag in Höhe von 30.000,00 S pro Person, fällig jeweils am Monatsletzten, bezahlt habe. Für einen freien Dienstvertrag unüblich sei, dass Auslandsreisen auf jeden Fall von der vorherigen Zustimmung der XY abhängig gemacht worden seien, ebenso die Bezahlung einer Provision, bevor der Kunde bezahlt habe. Für das Vorliegen eines Dienstvertrages spreche auch, dass hinsichtlich der gesondert in Rechnung zu stellenden Diäten auf den gültigen Kollektivvertrag Bezug genommen werde. Weiters sei der Bw an Ordnungsvorschriften über Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten gebunden gewesen; er habe sich Weisungen und Kontrollen seiner Vorgesetzten unterwerfen müssen. Dies unterstreiche eine am 24. Oktober 2006 beim steuerlichen Vertreter des Bw zu Protokoll gebrachte Aussage des AB, weiterer Auftragnehmer aus dem am 9. März 1998 unterzeichneten Werkvertrag, der Folgendes angegeben habe:

Die Leistungsvereinbarungen hätten Programmierfähigkeiten im Rahmen diverser Softwareentwicklungen umfasst, in deren Mittelpunkt die Instandhaltungssoftware Z, welche die XY von der CD erworben habe, gestanden sei. Zu diesem Zweck seien auch fünf Mitarbeiter der CD übernommen worden, darunter er selbst und der Bw. Sie seien dabei an regelmäßige Arbeitszeiten gebunden gewesen (7:00 bis 17:00, alternativ 9:00 bis 19:00) und hätten von der XY eine Magnetkarte erhalten, welche die Tür geöffnet und über ein eigenes Terminal die Anwesenheitszeiten elektronisch erfasst habe. Die Zeiterfassung sei monatlich ausgedruckt und den Rechnungen an die XY beigelegt worden. Insgesamt seien ihnen drei Büros zugewiesen worden. Ihr Vorgesetzter sei ein Ing.D gewesen. Sie seien in den Betrieb der XY eingegliedert gewesen – ihnen sei eine eigene Kostenstelle zugewiesen worden. Auch hätten sie eigene e-mail Adressen und Visitenkarten der XY erhalten und seien in das Y-weite Telefonbuch aufgenommen worden. Sie seien nahezu täglich im Büro anwesend gewesen, um die gestellten Aufgaben zu erfüllen. Ihr Arbeitsort sei am Sitz der XY gewesen, nach außen seien sie wie die XY aufgetreten. Es sei ihnen nahe gelegt worden, dass das Büro zu jeder Zeit besetzt sein müsse, zumindest eine Person habe während der Bürozeiten anwesend sein müssen. Dienstreisen seien von Ing.D zu genehmigen gewesen. Dieser habe sich auch in unregelmäßigen Abständen – ein bis zweimal in der Woche, da er mit zunehmender Zeit

immer öfter auswärts unterwegs gewesen sei - informiert, wie die Projekte laufen. Der Vorgesetzte sei auch involviert gewesen, wenn es darum gegangen sei, nach außen zu kommunizieren; dieser habe die Aufträge unterschrieben, ihnen seien die technischen Agenden verblieben. Als Beispiel sei ein Kunde in Deutschland zu nennen, mit dem sie eigentlich hätten weiterarbeiten wollen, den die XY aus Rentabilitätsgründen aber nicht mehr weitergeführt habe. Der Vorgesetzte habe ihnen auch Aufträge erteilt, den Vertrieb in Akquisitionstätigkeiten zu unterstützen.

Auf Grund dieser Zeugenaussage sei ersichtlich, dass der Bw an regelmäßige Arbeitszeiten bei der XY gebunden gewesen sei. Er sei Ordnungsvorschriften über Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten unterlegen und den Weisungen seines Auftraggebers unterworfen gewesen, der seine Tätigkeit auch kontrolliert habe. Als Beweis werde eine Kopie einer Auftragsbestätigung eines Kunden an die XY vorgelegt, aus der ersichtlich sei, dass die Verhandlungen mit „Ihren sehr geehrten Herren B und [Bw]“ geführt worden seien; die Verhandlung eines Auftragswerts von rd. 2 Mio S durch den Bw – nach Anbot durch die XY – zeuge von der Einbindung des Bw in den geschäftlichen Organismus der XY.

Die Tätigkeit des Bw weise daher, abweichend vom Vertragsinhalt, überwiegend die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf. Die in den Jahren 1998 bis 2000 von der XY erhaltenen Zuflüsse stellten folglich nicht gewerbliche Einkünfte, sondern solche aus nichtselbständiger Arbeit dar. Die Einkommensteuer sei durch Abzug vom Arbeitslohn zu erheben, die einzubehaltende Lohnsteuer bei der Veranlagung auf die Einkommensteuer anzurechnen. Die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer schulde der Bw kraft Rechnungslegung.

Zu den Feststellungen der Außenprüfung in Bezug auf den Betrieb der Videothek bringt der Bw vor, dass er diese in den Jahren 1993 bis 1999 geführt und auch über einen Gewerbeschein verfügt habe. Sämtliche Aufzeichnungen (Bankbelege, Eingangsrechnungen, Barbelege) würden auf den Bw lauten. Da der Bw auch freiberuflich tätig gewesen sei bzw. 1998 und 1999 in einem Dienstverhältnis gestanden sei, habe er für den Betrieb der Videothek die Hilfe seiner Frau (Erfüllungsgehilfin) in Anspruch genommen. Das Finanzamt habe den Betrieb der Videothek in diesem Zeitraum auch mehrfach geprüft; so habe eine im Jahr 1998 beim Bw durchgeführte Umsatzsteuernachschau zu keinen Feststellungen geführt. Im Februar 1998 sei der Bw in einem Finanzstrafverfahren wegen verspäteter Abgabe der Umsatz- und Einkommensteuererklärung 1994 und 1995 sowie wegen Verletzung seiner Pflicht zur rechtzeitigen Entrichtung der Lohnabgaben schuldig gesprochen worden. Diese Bestrafung bzw. die Übernahme der Strafe durch den Bw sei ein Beweis dafür, dass der Bw das Unternehmerrisiko betreffend die Videothek getragen habe. Der Bw habe 1993 bis 1999 das Unternehmerrisiko getragen, er habe nachweislich Betriebsausgaben und Bestellvorgänge getätigt sowie Verträge abgeschlossen, die Finanzbehörde habe die Einkünfte aus der

Videothek immer dem Bw zugerechnet. Aus der Niederschrift vor dem Spruchsenat vom 11. Feber 1998 gehe hervor, dass der Bw draufgekommen sei, dass seine Frau nichts mache, weshalb der Abgabenbehörde bereits im Jahr 1998 klar gewesen sei, dass sich der Bw um seinen Gewerbebetrieb seit Juli 1997 noch intensiver gekümmert habe. Ansonsten könne sich diese Aussage nur auf Vorgänge der Jahre 1993 bis 1997 beziehen und nicht auf die Zukunft, somit die restlichen Monate des Jahre 1998 und das Jahr 1999. Die Behauptung der Außenprüfung, der Bw habe die Videothek nur formell von seiner Frau übernommen, um damit seine Steuerbelastung zu reduzieren, entbehre jeder Grundlage. Einnahmen aus dem Betrieb eines Ehegatten seien auch nicht allein deshalb dem anderen Ehegatten zuzurechnen, weil dieser den Betrieb führe und keinen Einblick in die Gebarung gewähre. Dass die Gattin des Bw, die ihn beim Betrieb der Videothek lediglich unterstützt habe, am Konto zeichnungsberechtigt gewesen sei, hindere nicht, dass der Bw das wirtschaftliche Risiko der Videothek getragen habe. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei die Einkunftsquelle Videothek daher dem Bw zuzurechnen. Die in den Jahren 1998 und 1999 aus dem Betrieb der Videothek entstandenen Verluste von -528.997,00 S und -440.989,75 S seien daher beim Bw als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen.

Es werde daher beantragt, den Wiederaufnahmsbescheid 1998 aufzuheben bzw. (für 1998 in eventu) die Einkommensteuer 1998 bis 2000 auf Grundlage folgender Beträge festzusetzen:

	1998	1999	2000
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-528.997,00	-440.989,75	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	1.074.850,88	744.379,72	392.067,22
Sonderausgaben	-631,23	-819,00	-819,00
Einkommen	545.222,65	302.570,97	391.248,22

Auf die Einkommensteuer sei die vom Arbeitslohn einbehaltene Lohnsteuer anzurechnen.

Mit Schreiben vom 25. April 2012 richtete der Unabhängige Finanzsenat folgendes Ergänzungersuchen an den Bw:

1. Sie haben vorgebracht, dass Sie im Zusammenhang mit Ihrer Tätigkeit für die XY bbb Zeitaufzeichnungen führen mussten (elektronisch bzw. ab 1998 manuell). Um Vorlage dieser Zeitaufzeichnungen wird ersucht, ebenso um Vorlage der vertraglichen Grundlage, aus der sich die Verpflichtung zur Führung von Zeitaufzeichnungen ergibt.
2. Weiters wird um Vorlage der vertraglichen Grundlage ersucht, aus der sich ergibt, dass Sie im Rahmen ihrer Tätigkeit für die XY bbb weisungsgebunden waren und Ing.D ihr Vorgesetzter gewesen ist sowie ihre persönliche Anwesenheitspflicht bestanden hat.
3. Um Vorlage eines Nachweises, dass ihre Urlaubstage von der XY bbb genehmigt werden mussten, wird ersucht.
4. Betreffend den Betrieb der Videothek wird um Vorlage von Verträgen mit Ihrer Gattin ersucht, aus denen nachzuvollziehen ist, dass die Videothek ab dem Jahr 1993 auf Sie übertragen wurde und im Jahr 1999 wiederum auf Ihre Gattin übergegangen ist (Ihre Gattin hat dem Finanzamt mit Schreiben vom 16. Dezember 1999 mitgeteilt, dass die Videothek nun wieder in ihrem Besitz sei).

5. Haben Sie mit Ihrer Gattin einen schriftlichen Vertrag über deren Tätigkeit als Ihre, wie Sie in der Berufung vorbringen, Erfüllungsgehilfin beim Betrieb der Videothek abgeschlossen? Wenn ja, wird um dessen Vorlage ersucht.

6. Wer hat in den Jahren 1993 bis 1999 die Videothek während der Öffnungszeiten betreut, d.h. die Kunden bedient, abgerechnet, sich um die Videokassetten gekümmert etc.?

7. Sie haben vorgebracht, für die Videothek Bestellvorgänge vorgenommen und Verträge abgeschlossen zu haben. Um Vorlage von Nachweisen wird ersucht.

Das Ergänzungsersuchen blieb unbeantwortet.

In der am 13. März 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter des Bw vor, dass der Bw nie selbst Honorarnoten ausgestellt habe, diese seien immer von der XY geschrieben und vom Bw nur unterfertigt worden. Von der XY ausgestellten Gutschriften hätte der Bw eigentlich widersprechen müssen. Die Gebietskrankenkasse habe eindeutig festgestellt, dass ein Dienstverhältnis vorliege. Weiters sei AB vom Finanzamt telefonisch kontaktiert worden und habe diesem gegenüber idente Angaben gemacht wie in der Kanzlei des Steuerberaters; AB habe unrichtigerweise Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt, auch bei ihm habe ein Dienstverhältnis vorgelegen. Magnetkarten seien nur zu Beginn ausgehändigt worden, in weiterer Folge hätten alle drei Personen händische Aufzeichnungen zu führen gehabt. Da der Bw keinerlei Unterlagen mehr besitze, habe das Ergänzungsersuchen vom April 2012 nicht beantwortet werden können.

Der Finanzamtsvertreter verwies darauf, dass laut Werkvertrag die Entlohnung vom Erfolg abhängig gewesen sei, außerdem habe eine Rückerstattungspflicht von Provisionen bestanden, sofern Kunden nicht bezahlt haben.

Zum Berufungspunkt „Videothek“ brachte der steuerliche Vertreter vor, dass der Bw auch dazu keine Unterlagen mehr besitze. Verträge zwischen dem Bw und seiner Gattin würden nicht existieren. Weiters habe im Jahr 1998 beim Bw eine Betriebsprüfung bzw. Nachschau stattgefunden. Da alle Belege auf den Bw ausgestellt gewesen seien, sei die Zurechnung der Videothek an den Bw kein Thema gewesen. Die Gattin des Bw, die keinerlei Unternehmerrisiko getragen habe, habe sich zwar um die Videothek gekümmert, allerdings habe der Bw versucht, sich mit einem Dienstverhältnis zur XY über Wasser zu halten, nachdem in der Videothek ausschließlich Verluste erwirtschaftet worden seien. Die Videothek sei 2001 eingestellt worden, der Bw zahle immer noch an den Schulden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Streit besteht zunächst darüber, ob der Bw seine Leistungen gegenüber der XY im Rahmen eines Dienstverhältnisses oder als selbständig Tätiger erbracht hat. Grundlage für das Tätigwerden des Bw war im Berufszeitraum die als „Werkvertrag“ bezeichnete

Vereinbarung vom 9. März 1998. Diese zwischen der XY als Auftraggeberin und dem Bw sowie zwei weiteren Personen als Auftragnehmer geschlossene Vereinbarung hat auszugsweise folgenden Inhalt:

Die Auftragnehmer verpflichten sich zur Entwicklung und zum Vertrieb der Software Z. Für ihre Tätigkeit erhalten die Auftragnehmer eine Provision in Höhe von 60 % der Wertschöpfung des Auftragseinganges von Z, die Verteilung dieses Betrages zwischen den Auftragnehmern wird von diesen einvernehmlich vorgenommen. Zusätzlich zahlt die XY den Auftragnehmern für die ersten drei Monate einen fixen Betrag von monatlich 30.000,00 S pro Person, für die drei Folgemonate wird jeweils der selbe Betrag fällig, sobald der Auftragseingang von Z den Betrag von rd. 1,3 Mio S übersteigt. Die Auftragnehmer erklären sich bereit, bei Nichtzahlung bzw. nicht vollständiger Bezahlung des Kunden bereits ausbezahlte Provisionen anteilmäßig an XY zurückzuerstatten. Für Arbeiten, die zweckmäßigerweise in den Büroräumlichkeiten der XY erledigt werden müssen, stellt XY bei Bedarf einen entsprechenden Arbeitsplatz kostenlos zur Verfügung. Die Auftragnehmer haben die von XY beauftragten Arbeiten den Spezifikationen gemäß vollständig und termingerecht zu erfüllen. Die Auftragnehmer sind nur nach Zustimmung von XY berechtigt, Sub-Auftragnehmer zu beschäftigen. Für im Rahmen dieser Vereinbarung anfallende Dienstreisen trägt XY einen Anteil an den Fahrt – und Nächtigungskosten von 40 %, Auslandsreisen sind auf jeden Fall von der vorherigen Zustimmung der XY abhängig. Alle Schriftstücke, die auf Grund dieser Vereinbarung von den Auftragnehmern an Dritte gesandt werden, müssen zu ihrer Wirksamkeit zumindest von einem Prokuristen der XY unterschrieben sein.

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

Diese Legaldefinition enthält somit zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Nach Lehre und Rechtsprechung (vgl. Hofstätter-Reichel, EStG, § 47 Tz 4.3 und die dort zitierte Judikatur) sind bei Abgrenzungsfragen zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit wesentliche Merkmale einerseits das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, andererseits das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit, d.h. die Verpflichtung einer natürlichen Person - als Dienstnehmer -, bei ihrer Tätigkeit den Weisungen eines anderen - des Dienstgebers - zu folgen. Zu beachten ist allerdings hinsichtlich des Merkmales der Weisungsgebundenheit, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft

einer natürlichen Person zur Folge haben muss; denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne hierdurch allerdings seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (z.B. VwGH 20.12.2000, [99/13/0223](#)).

Das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses wird insbesondere dann anzunehmen sein, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden müssen (z.B. VwGH 23.5.2000, [97/14/0167](#)).

Im Streitfall wird im Hinblick auf die als „Werkvertrag“ bezeichnete Vereinbarung die Annahme eines Dienstverhältnisses nur dann zulässig erscheinen, wenn klar erkenntlich ist, dass die wirkliche Gestaltung des Verhältnisses des Bw zur XY der vorliegenden rechtlichen Gestaltung widerspricht. Eine derartige Differenz zwischen wirklicher und rechtlicher Gestaltung könnte sich entweder daraus ergeben, dass die formell als Werkvertrag bezeichnete Vereinbarung überwiegend Elemente eines Dienstvertrages aufweist oder aber dadurch, dass zwar ein ordnungsgemäßer Werkvertrag vorliegt, das tatsächlich geübte Verhältnis zwischen dem Bw und der XY jedoch in Abweichung vom gegebenen Vertragsinhalt in Wahrheit überwiegend Merkmale eines Dienstverhältnisses hat (vgl. VwGH 19.12.1990, 89/13/0131).

Was nun die Bestimmungen des Vertrages vom 11. März 1998 anlangt, sprechen diese in eindeutiger Weise für die Qualifikation als Werkvertrag und damit für ein selbständiges Tätigwerden des Bw. So verpflichtete sich der Bw „zur Entwicklung und zum Vertrieb“ einer bestimmten Software, wobei er die von XY beauftragten Arbeiten den Spezifikationen gemäß „vollständig und termingerecht“ zu erfüllen hatte, was bedeutet, dass der Bw nicht wie ein Dienstnehmer seine Arbeitskraft, sondern einen Arbeitserfolg schuldete. Dass der Bw in Zusammenhang mit der von ihm zu erbringenden Leistung Unternehmerwagnis getragen hat, folgt aus der im Werkvertrag enthaltenen Entgeltsregelung. Dem Bw gebührte demnach eine Provision, die von der Wertschöpfung des Auftragseinganges – diese wurde im Verhältnis

60:40 auf die Auftragnehmer und die XY aufgeteilt - der von ihm, gemeinsam mit den beiden weiteren Auftragnehmern, zu entwickelnden und zu vertreibenden Software abhängig war. Dass das tatsächlich geübte Verhältnis von dieser Entgeltsregelung abgewichen wäre, hat der Bw nicht dargetan. Für den Bw bestand daher sehr wohl die Möglichkeit, die Höhe seiner Einnahmen von sich aus, durch seine persönliche Tüchtigkeit und Geschicklichkeit bei der Entwicklung und beim Vertrieb der Software, zu beeinflussen. Dass der Bw zusätzlich für die ersten drei Monate ein Fixum von jeweils 30.000,00 S erhalten hat, ändert an dieser Beurteilung nichts. Für ein Dienstverhältnis atypisch ist im Übrigen, dass die Verteilung der Provision zwischen den Auftragnehmern von diesen einvernehmlich vorzunehmen war. Dagegen ist die Möglichkeit, Sub-Auftragnehmer zu beschäftigen, für einen Werkvertrag charakteristisch. Der Umstand, dass eine solche Beschäftigung der vorherigen Zustimmung der XY bedurfte, spricht im Hinblick darauf, dass die konkrete Tätigkeit den Umgang mit unternehmensinternen Daten der XY mit sich brachte, nicht gegen einen Werkvertrag.

Für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen musste der Bw jedenfalls insoweit aufkommen, als die XY nur 40 % der Kosten für Dienstreisen, also im Ausmaß des auf sie entfallenden Teils der Wertschöpfung, ersetzt hat, sodass der Bw diese Kosten im Umfang des auf ihn entfallenden Teils der Wertschöpfung zu tragen hatte, was ebenfalls für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit spricht. Auch hier hat der Bw nicht dargetan, dass die tatsächlich geübte Praxis eine andere gewesen wäre. Dass die XY Auslandsreisen von ihrer vorherigen Zustimmung abhängig gemacht hat, ist wohl auf ein kostenbewusstes Vorgehen der XY zurückzuführen, ein Hinweis auf ein Dienstverhältnis kann darin nicht gesehen werden. Eine die Diäten betreffende Bezugnahme auf den gültigen Kollektivvertrag findet sich im Werkvertrag vom 11. März 1998 im Übrigen nicht. Den Bw traf ferner auch ein Ausfallsrisiko, weil er bei Nichtbezahlung bzw. nicht vollständiger Bezahlung des Kunden bereits ausbezahlte Provisionen anteilmäßig an die XY rückerstatten musste.

Dass der Bw in den geschäftlichen Organismus der XY eingegliedert gewesen wäre, lässt sich aus dem Werkvertrag nicht erschließen. Der Vertrag sah lediglich vor, dass die XY den Auftragnehmern für Arbeiten, die zweckmäßigerweise in den Büroräumlichkeiten der XY erledigt werden mussten, bei Bedarf einen Arbeitsplatz kostenlos zur Verfügung stellte. Daraus kann aber weder eine Anwesenheitspflicht, noch die Festlegung eines bestimmten Ortes der Tätigkeitsverrichtung, noch eine Weisungsgebundenheit im Sinne eines Dienstverhältnisses abgeleitet werden. Unterliegt eine Tätigkeit nur gewissen Bindungen an die Dienstzeit des Auftraggebers, um etwa eine Abstimmung einzelner Projektphasen im Rahmen eines Gesamtprojektes zu ermöglichen, liegt keine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers vor (vgl. VwGH 9.7.1997, [95/13/0289](#)).

Dass die tatsächliche Gestaltung der Tätigkeit des Bw (und seiner Mitauftragnehmer) von den Vertragsbestimmungen abgewichen wäre, hat der Bw nicht konkret dargetan. Sein Vorbringen, Ordnungsvorschriften über Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten unterlegen sowie den Weisungen und Kontrollen von Vorgesetzten unterworfen gewesen zu sein, verlässt die Behauptungsebene nicht. Dem Verlangen, Zeitaufzeichnungen sowie eine diesbezügliche vertragliche Grundlage, ferner die vertragliche Grundlage bezüglich der behaupteten Weisungsgebundenheit, insbesondere bezüglich der behaupteten Vorgesetztenstellung eines namentlich genannten Mitarbeiters der XY, bezüglich der behaupteten persönlichen Anwesenheitspflicht sowie Nachweise für die behauptete Verpflichtung, Urlaubstage von der XY genehmigen lassen, vorzulegen, ist der Bw nicht nachgekommen.

Dem Bw ist es damit auch nicht gelungen, die im Einklang mit den Bestimmungen des Werkvertrages stehende Darstellung der XY, die Arbeitszeit sei völlig frei gewesen, eine Anwesenheitspflicht und eine Aufsicht bzw. Weisungsbefugnis der XY hätten nicht bestanden, zu widerlegen. Dass eine Anwesenheit im Betrieb zur Vornahme notwendiger Abstimmungen erforderlich war, ergibt sich aus der Natur des vom Bw übernommenen Auftrags und begründet keine für ein Dienstverhältnis charakteristische Anwesenheitsverpflichtung.

Für die Richtigkeit der das Vorbringen des Bw bestätigenden Angaben des AB fehlt es daher auch an jeglichem Nachweis. Zudem schwächt dieser seine Behauptung, an Arbeitszeit- und ort gebunden gewesen zu sein, selbst ab, wenn er erklärt, sie seien „nahezu“ täglich im Büro anwesend gewesen oder es sei ihnen „nahe gelegt“ worden, das Büro müsse zu jeder Zeit besetzt sein, eine Person habe während der Bürozeiten anwesend sein müssen. Da der Werkvertrag zumindest die zeitweise Anwesenheit in den Räumlichkeiten der XY erforderte bzw. die Auftragnehmer dort werkvertragsgemäß Büros benutzen konnten, liegt es auf der Hand, dass sie auch über eine Zutrittsmöglichkeit verfügen mussten, weshalb das Vorhandensein eines Türöffners (Magnetkarte) nicht bedeutet, dass abweichend vom Inhalt des Werkvertrages eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der XY bestanden hätte. Dass die drei Auftragnehmer über eine eigene e-mail Adresse verfügten und im internen Telefonbuch der XY aufgeschienen sind, lässt sich mit der im Rahmen des übernommenen Auftrags erforderlichen Erreichbarkeit erklären und sagt über das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nichts aus. Da die gemäß Werkvertrag entwickelte Software Eigentum der XY geworden ist, ist es auch verständlich, wenn sich der Bw und die beiden anderen Werkvertragsnehmer, da sie es ja auch übernommen haben, die Software zu vertreiben, Dritten gegenüber mit Visitenkarten der XY ausgewiesen haben, weshalb aus dem Vorhandensein von solchen Visitenkarten ebenfalls nicht auf eine Eingliederung in den

geschäftlichen Organismus der XY geschlossen werden kann. Kostenstellen werden in einem Unternehmen nicht nur für Dienstnehmer, sondern für alle möglichen Arten von Kosten angelegt, weshalb der Umstand, dass den drei Werkvertragsnehmern eine eigene Kostenstelle zugeordnet war, ebenfalls nichts über eine Eingliederung aussagt. Da der Vertrieb der Software ohnehin Teil der werkvertraglich übernommenen Verpflichtungen war, ist es nicht plausibel, dass ein „Vorgesetzter“ diesbezüglich Aufträge erteilt hätte. Dass ein Mitarbeiter der XY involviert war, wenn es um die Kommunikation nach außen gegangen ist, steht im Einklang mit der Tatsache, dass die von den drei Auftragnehmern entwickelte und vertriebene Software Eigentum der XY gewesen ist, auch sieht der Werkvertrag dem entsprechend ausdrücklich vor, dass alle für Dritte bestimmten Schriftstücke zu ihrer Wirksamkeit von einem Prokuristen der XY unterschrieben werden mussten; eine Bindung an Weisungen eines Vorgesetzten oder eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der XY folgt daraus nicht. Vor dem Hintergrund der Tatsache, dass AB seinen Anteil an den werkvertraglichen Einnahmen bzw. Einkünften selbst der Umsatzsteuer unterzogen und als Einkünfte aus Gewerbebetrieb versteuert hat, kann daher in seinen davon abweichenden, die vom Bw behauptete Bindung an Arbeitszeit und -ort sowie an Weisungen bestätigenden Angaben nur eine bloße Gefälligkeit erblickt werden.

Nicht zuletzt stellt der Umstand, dass der Bw im Berufszeitraum sämtliche Provisionen gegenüber der XY in der Art abrechnete, dass er unter der Bezeichnung „Fa. [Bw], EDV-Dienstleistungen & Projektabwicklung“ von ihm unterfertigte Provisionsrechnungen mit offenem Ausweis von Umsatzsteuer und ohne Hinweis auf eine Abrechnung nicht selbständiger Gehaltszahlungen legte, ein gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit dar (vgl. VwGH 28.3.2000, [96/14/0070](#)). Dass die Rechnungen, wie der steuerliche Vertreter des Bw in der Berufungsverhandlung vorbrachte, von der XY geschrieben wurden, ändert daran nichts, weil die Rechnungen die Unterschrift des Bw tragen und er sie damit als von ihm gelegte Rechnungen bestätigt bzw. zu erkennen gegeben hat.

Der Vertragswille der Parteien ist zwar für die Beurteilung der Frage, ob eine Tätigkeit selbständig oder nichtselbständig ausgeübt wird, grundsätzlich nicht maßgebend. Allerdings hat das Steuerrecht einer Vertragsgestaltung zu folgen, wenn die Vertragsgestaltung von den Vertragsparteien ernsthaft gewollt ist und den üblichen Gepflogenheiten entspricht (VwGH 17.5.1989, [85/13/0110](#)). Dass Programmierer im Rahmen von Werkverträgen tätig werden, stellt keine unübliche Gepflogenheit dar. So hat auch der Bw in den Jahren vor dem Berufszeitraum seine Programmierstätigkeit auf selbständiger Basis ausgeübt. Bereits die Tatsache, dass die drei Auftragnehmer keine einzelvertraglichen Abmachungen mit der XY getroffen haben, sondern gegenüber der XY gemeinsam, mit einer vertragsgemäß von ihnen

selbst im Innenverhältnis vorzunehmenden Provisionsaufteilung, als Vertragspartner aufgetreten sind, spricht dafür, dass der Wille der Vertragsparteien auf eine auf selbständiger Basis ausgeübte Tätigkeit gerichtet war. Ebenso ist aus der vom Bw gewählten, oben erwähnten Bezeichnung auf den von ihm gelegten Provisionsabrechnungen sowie daraus, dass die beiden Mitauftragnehmer des Bw aus dem Werkvertrag auch die entsprechenden Konsequenzen gezogen, nämlich die Provisionen als gewerbliche Einkünfte und steuerpflichtige Umsätze erklärt bzw. versteuert haben, zu schließen, dass die gegenständliche Vertragsgestaltung von sämtlichen Vertragsparteien ernsthaft gewollt war. Die nunmehrige, nicht nur dem Inhalt des Werkvertrages, sondern auch den Angaben der XY und dem Verhalten der Mitauftragsnehmer widersprechende, zudem durch keinerlei Beweisergebnis untermauerte Behauptung des Bw, im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig geworden zu sein, stellt daher eine bloße Ausflucht dar.

Dass die Wiener Gebietskrankenkasse laut einem vom Bw vorgelegten Schreiben vom 10. April 2008 festgestellt hat, dass seine Tätigkeit bei der XY der Versicherungspflicht gemäß [§ 4 Abs. 2 ASVG](#) unterliege, ist unerheblich, weil es bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit nicht darauf ankommt, welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten zutreffend sein sollte (VwGH 2.2.2010, [2009/15/0191](#)). Die Abgabenbehörde ist an Feststellungen der Gebietskrankenkasse nicht gebunden (VwGH 2.7.2002, [2000/14/0148](#)). Die Sozialversicherungspflicht kann zwar ein Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sein, doch kommt dieser Indizwirkung im Hinblick auf die zuvor dargelegten Umstände keine entscheidende Bedeutung zu.

Nach Ansicht des erkennenden Senats ist daher davon auszugehen, dass der Bw nicht in einem Dienstverhältnis zur XY stand, sondern dass er vielmehr als Programmierer selbständig tätig war, weshalb sich die Berufung in diesem Punkt als unbegründet erweist.

Zum Antrag des Bw, Lohnsteuer anzurechnen, ist darauf hinzuweisen, dass eine solche Anrechnung voraussetzt, dass Lohnsteuer (vom Arbeitgeber) überhaupt einbehalten wurde. Dass die XY Lohnsteuer einbehalten hätte, hat der Bw zum einen nicht dargetan, zum anderen ist dies auf Grund des vorliegenden Sachverhalts, insbesondere der Angaben der XY und der Art der vom Bw gelegten Provisionsabrechnungen, auszuschließen. In Bezug auf die Höhe der von der XY bezogenen Einkünfte ist darauf hinzuweisen, dass diese in den angefochtenen Bescheiden in geringerer Höhe als vom Bw beantragt angesetzt wurden. Hinsichtlich Umsatzsteuer weicht der Berufungsantrag von den in den angefochtenen Bescheiden festgesetzten Beträgen nicht ab.

2. Streit besteht weiters darüber, ob dem Bw die in den Jahren 1998 und 1999 aus dem Betrieb einer Videothek in X erzielten Verluste zuzurechnen sind.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist in erster Linie die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (z.B. VwGH 26.9.2000, [98/13/0070](#)).

Der Bw hat am 11. Feber 1998 in einem gegen ihn wegen Nichtentrichtung von den Betrieb der Videothek betreffenden Umsatzsteuern geführten Finanzstrafverfahren auszugsweise Folgendes zu Protokoll gegeben:

Die Videothek werde seit dem Jahr 1986 betrieben, formell von ihm seit dem Jahr 1992; er habe immer geglaubt, dass seine Frau alles erledige, so wie vorher, als das Geschäft auf ihren Namen gelaufen sei; seine Frau habe sich um die gesamte wirtschaftliche Gebarung gekümmert, er habe eigentlich nur ein Taschengeld bekommen; er habe das Geschäft deshalb von seiner Frau übernommen, weil er einen weiteren selbständigen Beruf gehabt habe und sie deshalb gemeint hätten, dies sei steuerlich günstiger; seine Frau sei zeichnungsberechtigt gewesen und habe Überweisungsaufträge jeglicher Art unterschrieben; er habe seine Frau niemals kontrolliert.

In einem Schreiben vom 16. Dezember 1999 teilte die Gattin des Bw dem Finanzamt mit, dass die Videothek nun wieder in ihrem Besitz sei.

Unstrittig ist damit, dass der Betrieb der Videothek jedenfalls von 1986 bis 1992 und dann wiederum ab dem Jahr 2000 der Gattin des Bw zuzurechnen war. Das Ergänzungsersuchen vom 25. April 2012 bzw. die Frage, wer in den Jahren 1993 bis 1999 die Videothek während der Öffnungszeiten betreut hat, zu beantworten hat der Bw unterlassen. Es kann daher nur seinen Angaben - er habe die Videothek „formell“ betrieben, seine Frau habe sich um die gesamte wirtschaftliche Gebarung gekümmert - folgend davon ausgegangen werden, dass es auch in den Jahren 1993 bis 1999, wie in den Zeiten davor und danach, seine Gattin war, die die Videothek konkret geführt, d.h. die Kunden bedient, abgerechnet, sich um die Videokassetten und um Bestellvorgänge gekümmert, damit die für den Betrieb der Videothek maßgebenden Leistungen tatsächlich erbracht hat. Nur sie hat damit auch in den Berufungsjahren 1998 und 1999 unverändert auf die konkrete Leistungserbringung Einfluss genommen. Für ein Tätigwerden des Bw in der in X betriebenen Videothek blieb im Hinblick darauf, dass er einer Beschäftigung als Programmierer (offensichtlich im Wesentlichen am

Standort der XY in Wien) nachgegangen ist, auch kein Raum. Inwiefern es Ende 1992 zu einer Übertragung der Einkunftsquelle „Videothek“ auf den Bw und Ende 1999 zu einer Rückübertragung an die Gattin gekommen wäre, ist schon aus diesem Grund nicht nachvollziehbar. Verträge, die solche Vorgänge dokumentieren würden, hat der Bw nicht vorgelegt, ebenso nicht hinsichtlich der behaupteten Funktion der Gattin als seine bloße Erfüllungsgehilfin. Nachweise dafür, dass der Bw, wie in der Berufung vorgebracht wird, Bestellvorgänge vorgenommen oder Verträge abgeschlossen hätte, wurden nicht erbracht. Allein der Umstand, dass Bestellungen unter dem Namen des Bw getätigt oder Rechnungen auf seinen Namen ausgestellt wurden, beweist weder, dass der Bw auf die Einkünfteerzielung Einfluss genommen, noch, dass er Dispositionen hinsichtlich der Leistungserstellung gesetzt hätte. Im Hinblick auf das bestehende Naheverhältnis hätte es eindeutiger und klarer Vereinbarungen über den vermeintlichen zweimaligen Wechsels der Einkunftsquelle bedurft, zumal keine Veränderung in der tatsächlichen Führung der Videothek zwischen jenen Zeiträumen, in denen der Betrieb unstrittig der Gattin zuzurechnen war, und jenen Zeiträumen, in denen der Betrieb dem Bw zuzurechnen gewesen wäre, zu erkennen ist. Mangels Vorlage solcher Vereinbarungen und auf Grund der Zweifel, die angesichts der geschilderten Verhältnisse am tatsächlichen Übergang einer Einkunftsquelle an den Bw aufkommen müssen, fehlt es schon an den Voraussetzungen für eine steuerliche Ankerkennung der behaupteten Übertragung des Betriebes an den Bw.

Der Bw ist zwar am 11. Februar 1998 im Zusammenhang mit dem Betrieb der Videothek wegen verspäteter Abgabe von Steuererklärungen und nicht rechtzeitiger Entrichtung von Lohnabgaben bestraft worden. Daraus kann aber nicht zwingend gefolgert werden, dass ihm die Videothek zuzurechnen war bzw. er Unternehmerrisiko hinsichtlich dieses Betriebes getragen hätte. Zum einen wurde er im Straferkenntnis (Bl. 141 Arbeitsbogen) als der das Geschäft „formell“ Führende für schuldig erkannt, wobei das Straferkenntnis ausdrücklich feststellte, dass die formelle Änderung keine Änderung der tatsächlichen Situation bewirkt habe, die Gattin habe weiterhin die gesamte wirtschaftliche Gebarung erledigt. Zum anderen hat der Bw im Strafverfahren selbst angegeben, eigentlich nur ein Taschengeld bekommen zu haben, was gegen das behauptete Tragen eines Unternehmerrisikos spricht.

Dass anlässlich der im November 1998 durchgeführten, die Monate Jänner bis Oktober 1998 umfassenden Umsatzsteuernachschau nur die den Voranmeldungen zu Grunde liegenden Belege geprüft und hinsichtlich der Zurechnung der Videothek keine Feststellungen getroffen wurden (Bl. 28/Dauerbelege ESt-Akt), steht einer späteren abweichenden Beurteilung der Zurechnungsfrage ebenso wenig entgegen, wie der Umstand, dass bei den Veranlagungen der

Jahre 1993 bis 1997 die Geltendmachung der Verluste aus dem Betrieb der Videothek durch den Bw unbeanstandet geblieben ist.

Nach der außen in Erscheinung getretenen Gestaltung der Dinge kann daher nur die Feststellung getroffen werden, dass die Einkunftsquelle Videothek auch im Zeitraum 1993 bis 1999 der Gattin des Bw zuzurechnen war. Dafür spricht auch die im Finanzstrafverfahren getätigte Aussage des Bw, er habe das Geschäft übernommen, weil dies steuerlich günstiger gewesen sei (der Bw hat in den Jahren 1993 bis 1997 die aus dem Betrieb der Videothek jährlich erklärten Verluste von jeweils mehreren hunderttausend Schilling mit seinen gewerblichen Einkünften als Programmierer ausgeglichen). Der Bw ist damit nur zum Schein, aus steuerlichen Überlegungen, formell als Betreiber der Videothek aufgetreten. Die Berufung erweist sich daher auch in diesem Punkt als unbegründet.

3. Die mit Schreiben vom 26. Juli 2006 vom damaligen steuerlichen Vertreter des Bw erhobene Berufung richtet sich sowohl nach der Bezeichnung der angefochtenen Bescheide als auch dem Berufungsantrag nach nur gegen die in den wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Sachbescheide, nicht aber gegen die Wiederaufnahmsbescheide. Der Einwand in der nach einem Mängelbehebungsauftrag mit Schreiben vom 31. Oktober 2006 nachgereichten Berufungsbegründung, eine Wiederaufnahme des Verfahrens sei hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer des Jahres 1998 wegen Ablaufs der Verjährungsfrist nicht möglich, geht daher ins Leere.

Davon abgesehen war bei Erlassung der neuen Sachbescheide für das Jahr 1998 am 28. Juni 2006 noch keine Verjährung eingetreten. Die allgemeine Verjährungsfrist von fünf Jahren war bei Prüfungsbeginn im Jahr 2005 und damit auch im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits abgelaufen, nach Lage des Falles kommt aber die siebenjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben zum Tragen.

Die Abgabenbehörde ist im Abgabenverfahren nicht daran gehindert, ohne finanzstrafbehördliche Entscheidung festzustellen, dass Abgaben im Sinne des [§ 207 Abs. 2 BAO](#) hinterzogen worden sind. Ob eine Hinterziehung vorliegt, ist im Abgabenverfahren als Vorfrage zu beurteilen (VwGH 17.4.2008, [2008/15/0084](#)). Durch Einsichtnahme in den Strafakt des Bw wurde festgestellt, dass in dem gegen den Bw eingeleiteten Strafverfahren eine Entscheidung noch nicht ergangen ist.

Gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Gemäß [§ 8 Abs. 1 FinStrG](#) handelt vorsätzlich, wer einen

Sacherverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen (z.B. VwGH 23.6.1992, [92/14/0036](#)).

Die Behauptung des Bw, er sei für die XY nichtselbständig tätig gewesen, ist aus den oben dargelegten Gründen als bloße Ausflucht zu beurteilen. Insbesondere hat der Bw unter der Bezeichnung „Fa. [Bw], EDV-Dienstleistungen & Projektabwicklung“ von ihm unterfertigte Provisionsrechnungen mit offenem Ausweis von Umsatzsteuer und ohne Hinweis auf eine Abrechnung nicht selbständiger Gehaltszahlungen gelegt. Im Hinblick auf diese Art der Rechnungslegung in Verbindung mit dem zu Grunde liegenden Werkvertrag sowie angesichts der Tatsache, dass der Bw bereits für seine in den Vorjahren ausgeübte Programmiertätigkeit Umsätze und gewerbliche Einkünfte erklärt und versteuert hat, kann ihm ein Wissen um die steuerlichen Auswirkungen seiner Tätigkeit unterstellt werden. Es kann daher weiters davon ausgegangen werden, dass es der Bw bewusst unterlassen hat, die im Jahr 1998 erzielten Umsätze und Einkünfte zu erklären und er damit die mit dieser Vorgehensweise bewirkte Verkürzung von Umsatz- und Einkommensteuer zumindest in Kauf genommen hat, weshalb vorsätzliches Handeln des Bw vorgelegen hat.

Hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1998 wurden durch die Abgabenbescheide vom 10. September 1999 sowie durch die im Jahr 2005 begonnene Außenprüfung (der Prüfungsauftrag wurde dem Bw am 26. September 2005 ausgefolgt) die siebenjährige Verjährungsfrist um ein Jahr verlängernde Amtshandlungen gesetzt. Für die mit Datum 22. Juni 2006 ergangenen und am 28. Juni 2006 zugestellten Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1998 war daher noch keine Verjährung eingetreten.

Wien, am 18. März 2013