



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Woditschka & Picher Wirtschaftstreuhand GesmbH, 2130 Mistelbach, Bahnstraße 26, vom 3. September 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 2. August 2010 betreffend 1.) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2005 bis 2007 sowie 2.) Umsatzsteuer 2005 bis 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Die vom Finanzamt mit den angefochtenen Sachbescheiden vorgenommenen Umsatzsteuerfestsetzungen 2005 bis 2007 werden für *endgültig* erklärt.

### Entscheidungsgründe

Im Jahr 2010 fand beim Berufungswerber (Bw.) – er betreibt das Gewerbe der Holzschlägerung und Holzbringung - eine die Streitjahre umfassende abgabenbehördliche Prüfung statt. Unter Tz 1 seines Berichtes vom 28. Juli 2010 traf der Prüfer folgende Feststellung:

*„Im Zuge einer Überprüfung (GPLA) wurde Personen, deren Leistungen in der Buchhaltung des Abgabepflichtigen als Fremdleistungsaufwand berücksichtigt wurden, Scheinselbständigkeit unterstellt, und als Arbeitnehmer des Abgabepflichtigen eingestuft. Auf Grund dessen wird der Vorsteuerabzug für obig angeführte Fremdleistungen verwehrt.*

*Da der beschriebene Sachverhalt im Rechtsmittelverfahren vom UFS entschieden wird, dies sich aber noch in die Länge zieht, werden die Umsatz- sowie die Einkommensteuerbescheide*

*2005 – 2007 vorläufig erlassen. (.....) Entscheidet der UFS zu Gunsten des Abgabepflichtigen (Unternehmereigenschaft der Personen gegeben), so steht der Vorsteuerabzug für die geltend gemachten Fremdleistungen zu (.....). Entscheidet der UFS zu Gunsten der Finanzverwaltung (bei den Personen handelt es sich um Arbeitnehmer des Abgabepflichtigen) sind die bislang vorläufig ergangenen Bescheide 2005 – 2007 endgültig zu erlassen."*

Infolge dieser Feststellung nahm das Finanzamt die mit Bescheiden vom 11. Juni 2007, 23. Jänner 2008 und 3. Februar 2009 abgeschlossenen Umsatzsteuerverfahren mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden wieder auf und kürzte die Vorsteuern des Bw. in den neuen (vorläufig erlassenen) Sachbescheiden um € 5.498,61, € 3.546,29 und € 3.276,32 (jeweils aus den von PM in Rechnung gestellten „Fremdleistungen“). PM ist einer jener „Fremdleister“, welche von der GPLA als „scheinselbstständig“ und sohin als Arbeitnehmer des Bw. eingestuft wurden.

Die dagegen erhobene Berufung wird folgendermaßen begründet:

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens: Der *„Sachverhalt des Berufungsverfahrens, betreffend der GPLA-Prüfung“*, sei dem Finanzamt seit längerem bekannt gewesen. Die Wiederaufnahme erscheine verfrüht, da eine Entscheidung in der Vorfrage (gemeint offenbar: das die Lohnsteuer bzw. Dienstgeberbeiträge betreffende Berufungsverfahren beim UFS) noch nicht ergangen sei. *„Mangels Vorliegen der geforderten gesetzlichen Bestimmungen, zumindest zum jetzigen Zeitpunkt“*, seien die Wiederaufnahmebescheide als rechtswidrig aufzuheben.

Zu den Sachbescheiden: Derzeit könne der Vorsteuerabzug *„nicht, rechtlich fundiert, verwehrt“* werden. Daran vermöge auch die Herausgabe von vorläufigen Bescheiden nichts zu ändern.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### ***1.) Wiederaufnahme des Verfahrens:***

Wenn der Bw. – ganz allgemein – vermeint, *„der Sachverhalt“* sei dem Finanzamt ohnehin seit längerem bekannt gewesen, so ist darauf zu verweisen, dass die GPLA-Prüfung, in deren Zuge mehrere für den Bw. tätige „Fremdleister“ (allesamt slowakische Staatsbürger, darunter auch Herr PM) von der Abgabenbehörde als nichtselbständige Arbeitnehmer qualifiziert wurden, (erst) mit Bericht vom 23. Februar 2009 abgeschlossen wurde. Die mit den berufsgegenständlichen Bescheiden wieder aufgenommenen Umsatzsteuerverfahren wurden zunächst mit Bescheiden vom 11. Juni 2007 (2005), 23. Jänner 2008 (2006) sowie 3. Februar 2009 (2007) abgeschlossen. Sämtliche Bescheide sind sohin zeitlich *vor* (!)

Abschluss der GPLA-Prüfung ergangen. Inwieweit im Zuge dieser Prüfung hervor gekommene Tatsachen betreffend die Unselbständigkeit dieser „Fremdleister“ dem Finanzamt bei (bzw. vor) Erlassung der ursprünglichen Umsatzsteuerbescheide bereits bekannt gewesen sein sollen, bleibt daher im Dunkeln.

Der Bw. bringt überdies vor, die Wiederaufnahme sei verfrüht verfügt worden, da *„eine Entscheidung in der Vorfrage noch nicht ergangen“* sei. Dem ist entgegen zu halten:

Eine Vorfrage ist eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet. Bei der Vorfrage handelt es sich um eine Frage, die als Hauptfrage Gegenstand einer Absprache rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur ist (vgl. dazu zB *Ritz*, BAO 4. Auflage, § 116 Tz 1ff., und die dort angeführten Beispiele).

Der Bw. geht ganz offensichtlich davon aus, dass die Entscheidung über seine Berufung gegen die im Gefolge der GPLA-Prüfung erfolgte Dienstgeberbeitragsfestsetzung bzw. im Konkreten die dabei im Mittelpunkt stehende Frage der Selbständigkeit oder Nichtselbständigkeit diverser Holzarbeiter eine Vorfrage im oa. Sinne für die hier im Umsatzsteuerverfahren zu beurteilende Streitfrage darstelle. Die Festsetzung der Dienstgeberbeiträge (im „Parallelverfahren“) beruhte auf der im Zuge einer GPLA-Prüfung getroffenen Feststellung, dass mehrere für den Bw. tätige Personen als dessen (nichtselbständige) Arbeitnehmer - und nicht als selbständige Werkunternehmer - einzustufen seien. Einer dieser „Fremdleister“ war Herr PM, der dem Bw. für diverse Leistungen im Zusammenhang mit der Holzschlägerung Rechnungen inklusive Umsatzsteuer legte. Der Bw. hat diese Umsatzsteuer seinerseits als Vorsteuer geltend gemacht. Da jedoch Herr PM auf Grund der Feststellungen des GPLA-Prüfers als nichtselbständig tätiger Holzarbeiter qualifiziert wurde, hat in weiterer Folge auch die für die Umsatzsteuerfestsetzung zuständige Abteilung des Finanzamtes – in Übereinstimmung mit den Feststellungen der für die Festsetzung der Dienstgeberbeiträge zuständigen Stelle - den Vorsteuerabzug mangels Unternehmereigenschaft des PM verwehrt.

Entscheidungswesentlich war (bzw. ist) sowohl im Verfahren betreffend die Festsetzung der Dienstgeberbeiträge als auch im Umsatzsteuerverfahren aus Sicht des Finanzamtes die Frage der (Nicht-)Selbständigkeit der für den Bw. tätigen Holzarbeiter (bezüglich der Umsatzsteuer nur jene des PM). Der Bw. übersieht jedoch, dass das Finanzamt in beiden Verfahren zur Beurteilung dieser Frage unzweifelhaft zuständig war (bzw. ist): Sowohl die für die Festsetzung der Dienstgeberbeiträge zuständige Stelle als auch die für die Umsatzsteuerveranlagung zuständige Abteilung können diese Frage nach ihrer eigenen Überzeugung prüfen und jeweils eigenständig darüber entscheiden, ohne die Entscheidung der jeweils anderen Stelle abwarten zu müssen. Theoretisch könnten beide Abteilungen innerhalb

derselben Behörde sogar zu einander widerstreitenden Ergebnissen gelangen, werden doch beide Verfahren grundsätzlich unabhängig voneinander geführt (wobei diesfalls eine der beiden Entscheidungen wohl mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet wäre). Freilich wird das in der Praxis nicht so gehandhabt und hat das Finanzamt folglich auch im vorliegenden Fall eine einheitliche Entscheidung über die für beide Verfahren maßgebliche Frage getroffen und so die Verfahrensergebnisse aufeinander abgestimmt.

Dazu kommt, dass für die Versagung des Vorsteuerabzuges auf Seiten des Bw. durchaus auch andere Gründe (als bloß die mangelnde Unternehmereigenschaft des Rechnungslegers) maßgeblich sein können (siehe dazu im Folgenden unter 2. b).

Eine Vorfrage iS des Wiederaufnahmetatbestandes des [§ 303 Abs. 1 lit. c BAO](#) liegt sohin nicht vor.

## *2.) Umsatzsteuer (Versagung des Vorsteuerabzuges):*

### *a) Zur Frage der Unternehmereigenschaft des PM:*

Im Zuge einer GPLA-Prüfung wurde festgestellt, dass mehrere für den Bw. als Holzarbeiter tätige Personen (slowakische Staatsbürger) – darunter auch Herr PM – steuerlich als nichtselbständige Arbeitnehmer des Bw. zu qualifizieren seien. Auf Grundlage dieser Feststellung versagte das Finanzamt dem Bw. in den hier berufsgegenständlichen Umsatzsteuerverfahren den Abzug der ihm von PM in Rechnung gestellten Vorsteuerbeträge: Mangels Unternehmereigenschaft des Rechnungsstellers sei ein Vorsteuerabzug gemäß [§ 12 UStG 1994](#) nicht möglich.

In der Berufung wird dazu unter Hinweis auf das gegen die infolge der GPLA-Prüfung erfolgte Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen angestrebte – zum Zeitpunkt der Berufungseinbringung noch offene - Rechtsmittelverfahren lediglich vorgebracht, dass der Vorsteuerabzug „*derzeit nicht, rechtlich fundiert, verwehrt*“ werden könne.

Nach [§ 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. Nach der zitierten Bestimmung sind sohin primär zwei Elemente entscheidend: Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers.

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestim-

mungsfreiheit des Dienstnehmers (persönliche Weisungsgebundenheit). Für eine derartige Weisungsgebundenheit spricht zB:

- die Verpflichtung, die jeweils zugewiesenen Arbeiten zu übernehmen;
- keine ständig wechselnden Auftraggeber (s. Jakom/*Lenneis* EStG, 2012, § 47 Rz 6, mwN).

Eine organisatorische Eingliederung wird nach der Rechtsprechung durch jede nach außen als auf Dauer angelegte Tätigkeit hergestellt. Hierfür spricht ua.:

- der Dienstnehmer ist an einen vorgegebenen Arbeitsort gebunden;
- er ist zur Einhaltung von Arbeitszeiten verpflichtet;
- Planung, Vorbereitung und Kontrolle erfolgen durch den Arbeitgeber;
- weitgehende Verwendung von Maschinen und Geräten des Arbeitgebers (vgl. Jakom/*Lenneis*, aaO, § 47 Rz 7).

Für die Frage des Bestehens eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung (wie Dienstvertrag oder Werkvertrag oä.) an. Vielmehr ist das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der Tätigkeit maßgebend (s. zB Jakom/*Lenneis*, aaO, § 47 Rz 3ff.).

Der VwGH hatte in seinem Erkenntnis 2009/08/0145 vom 18. Jänner 2012 die sozialversicherungsrechtliche Einstufung von Holzarbeitern (die auf Basis von „Werkverträgen“ tätig waren) zu beurteilen. Diese waren nur für einen Auftraggeber tätig. Es gab keine schriftlichen Verträge. Die Forstarbeiter hatten gültige Gewerbescheine. Die Tätigkeit bestand überwiegend im Schlagen von Bäumen sowie anderen Waldarbeiten. Der Auftraggeber gab genaue Arbeitsanweisungen zum Arbeitsort und zur Arbeitszeit. Die Holzarbeiter verfügten über keine nennenswerten eigenen Betriebsmittel. In diesem Erkenntnis gelangte der Gerichtshof zur Ansicht, dass es sich um nichtselbständige Arbeiter und folglich um echte Dienstverhältnisse handelt.

Der Sachverhalt, der diesem Erkenntnis zugrunde lag, stimmt weitgehend mit dem hier zu beurteilenden Fall überein, haben doch die Ermittlungen der GPLA insbesondere Folgendes ergeben:

- Herr PM war in den Streitjahren nahezu ausschließlich (von 1999 bis Februar 2006 sogar ausschließlich) für den Bw. tätig.
- Bei diesen Tätigkeiten wurden überwiegend Maschinen des Bw. (Traktor, Harvester, LKW) unentgeltlich verwendet.

- Der Bw. gab genaue Arbeitsanweisungen zum Arbeitsort sowie zur Tätigkeit (zB Holzschneiden in einem bestimmten Waldstück) und teilte auch die Arbeitszeit ein.
- Es gibt keinen schriftlichen Werkvertrag über die von PM zu erbringenden Leistungen.
- Der Bw. stellte Herrn PM am Betriebssitz unentgeltlich eine Wohnung zur Verfügung, die dieser zusammen mit einigen anderen Arbeitern zum Nächtigen nutzte.
- Die Rechnungen des PM wurden jeweils von der Ehegattin des Bw. geschrieben und ausgestellt.
- Die Sozialversicherungsbeiträge wurden Herrn PM vom Gehalt abgezogen und von der Gattin des Bw. eingezahlt. Diese verfügte auch über eine Vollmacht für das Bankkonto des PM, erledigte dessen „Buchhaltung“ und stand ihm bei Behördenwegen – etwa bei Erlangung des Gewerbescheins - zur Seite.

Die oa. Umstände bzw. Feststellungen ergeben sich im Wesentlichen aus der mit PM am 29. März 2006 aufgenommenen Niederschrift des Zollamtes Krems.

Der UFS hat zwischenzeitig das (ua.) die Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen betreffende Rechtsmittelverfahren mit Entscheidung vom 31. Juli 2013, RV/0580-G/09, erledigt und ist darin unter den dort ausführlich dargelegten Überlegungen zu dem Schluss gelangt, dass die für den Bw. tätigen slowakischen Holzarbeiter, darunter auch PM, letztlich als unselbständige Arbeiter des Bw. anzusehen sind.

Der UFS sieht nun im vorliegenden (die Umsatzsteuer betreffenden) Verfahren keine Veranlassung, von der in der vorangeführten (die Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen betreffenden) Berufungsentscheidung vertretenen Ansicht, wonach PM als nichtselbständiger Arbeitnehmer des Bw. anzusehen ist, abzuweichen:

Die oa. Feststellungen der GPLA sprechen auf Grund der dargestellten Rechtslage insgesamt klar dafür, dass Herr PM seine Tätigkeiten in persönlicher Abhängigkeit vom Bw. verrichtet und eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Bw. bestanden hat. Infolge der umfassenden Bindung an die Weisungen des Bw. war die für eine selbständige Tätigkeit erforderliche Bestimmungsfreiheit des Holzarbeiters in den Streitjahren nicht gegeben.

Dazu kommt, dass der Bw. im hier gegenständlichen Umsatzsteuerverfahren – auch *nach* Ergehen der UFS-Entscheidung vom 31. Juli 2013, RV/0580-G/09 - keine inhaltlichen Einwendungen gegen die Einstufung des PM als nichtselbständigen Arbeitnehmer des Bw. erhoben hat, sondern nur auf das damals noch offene Rechtsmittelverfahren (betreffend

Dienstgeberbeiträge) und dessen abzuwartenden Ausgang verwiesen hat. (Im Übrigen ließ er die UFS-Entscheidung vom 31. Juli 2013, RV/0580-G/09, auch unbekämpft).

Ein Vorsteuerabzug steht gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) nur zu, wenn die Vorsteuern von einem anderen Unternehmer erbrachte Leistungen betreffen. Nimmt jedoch ein Unternehmer Leistungen von Nichtunternehmern in Anspruch, so steht hierfür kein Vorsteuerabzug zu (s. zB *Ruppe/Achatz*, UStG 4. Auflage, § 12 Tz 29). Da nun im Berufungsfall Herr PM auf Grund obiger Ausführungen als nichtselbständiger Arbeiter (des Bw.) einzustufen ist, kann der Bw. den strittigen Vorsteuerabzug nicht beanspruchen.

*b) Zum Vorliegen einer Rechnung iSd § 11 UStG:*

Darüber hinaus war dem Bw. jedoch der Vorsteuerabzug auch aus folgenden Gründen zu verwehren:

Nach [§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß [§ 11 Abs. 1 UStG 1994](#) hat eine derartige Rechnung ua. zu enthalten:

- die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder Art und Umfang der sonstigen Leistung (Z 3);
- den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum (bzw. Abrechnungszeitraum), über den sich die sonstige Leistung erstreckt (Z 4).

Die Rechnungen des PM haben im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

*„Rechnung (Angabe der fortlaufende Nr.) über geleistete Holzschlägerung“.*

Aus diesen Rechnungen geht daher weder der Umfang der erbrachten Leistung(en) noch der genaue Leistungszeitpunkt bzw. –zeitraum hervor.

Nach der Judikatur des VwGH ist aber das Vorliegen einer Rechnung iSd § 11 eine materiellrechtliche Voraussetzung des Vorsteuerabzuges. Weist eine Urkunde nicht die von § 11 Abs. 1 geforderten Angaben auf, berechtigt sie nicht zum Vorsteuerabzug (s. *Ruppe/Achatz*, aaO, § 12 Tz 43, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Im Berufungsfall mangelt es sohin auch am Vorliegen von - für den Vorsteuerabzug unabdingbar erforderlichen - ordnungsgemäßen Rechnungen iSd § 11 UStG 1994.

Da eine Ungewissheit nicht (mehr) vorliegt bzw. nicht (mehr) erkennbar ist, konnten die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide mit gegenständlicher Entscheidung für endgültig erklärt werden.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 23. Oktober 2013