

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des JD, vertreten durch Dr. Walter Kristen, 1130 Wien, Lainzer Str. 35, vom 11. September 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2005 bis 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) ist polnischer Staatsbürger und als Spachtler in Österreich tätig.

Gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 brachte er Berufung mit folgender Begründung ein:

„Bei der Veranlagung der Einkommensteuer für 2005 bis 2007 wurden die vom Abgabepflichtigen erzielten Einkünfte in Höhe der Einnahmen als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit erfasst. Der Abgabepflichtige ist jedoch selbständig tätig und verfügt auch über eine entsprechende Gewerbeberechtigung. Es werden auch Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft abgeführt.

Überdies sind in den Jahren 2005, 2006 und 2007 Betriebsausgaben entstanden, die bei der Veranlagung des Jahres 2007 nicht berücksichtigt wurden. Die Betriebsausgaben sind aus den beiliegenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 2005 bis 2007 ersichtlich.

Im Jahr 2005 betrug der steuerpflichtige Gewinn EUR 2.912,85, im Jahr 2006 EUR 9.283,00 und im Jahr 2007 EUR 9.499,11.

Es wird daher der Antrag gestellt, bei der Einkommensteuerveranlagung des Jahres 2005 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von EUR 2.912,95, im Jahr 2006 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von EUR 9.283,00 und bei der Veranlagung des Jahres 2007 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von EUR 9.499,11 in Ansatz zu bringen.“

Daraufhin erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung:

„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.“

Die Definition des Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist eine eigenständige des Steuerrechts und daher mit den korrespondierenden Begriffen des Arbeits- und Sozialrechtes nicht immer deckungsgleich. Auch wenn arbeits- oder dienstrechtliche Bestimmungen vorsehen, dass durch eine bestimmte Tätigkeit kein Dienstverhältnis begründet wird, ist das Rechtsverhältnis dennoch nach abgabenrechtlichen Gesichtspunkten darauf zu untersuchen, ob die für oder gegen die Nichtselbständigkeit sprechenden Merkmale überwiegen (VwGH 22.2.1996, 94/15/0123).

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis sind nicht die vereinbarten Abmachungen, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223).

Bei der Beurteilung, ob steuerlich ein Dienstverhältnis besteht, ist daher immer von wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen. Maßgebend sind weder die Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich die objektiven Umstände (VwGH 18.10.1989, 88/13/0185).

Umgekehrt ist ein Dienstverhältnis gegeben, wenn eine formell als Werkvertrag bezeichnete Vereinbarung überwiegend Elemente eines Dienstverhältnisses trägt oder zwar ein Werkvertrag vorliegt, aber die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit in Abweichung vom Vertragsinhalt überwiegend Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist (VwGH 19.12.1990, 89/13/0131; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223; VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182).

Im konkreten Fall wurden mittels Niederschrift vom 05.11.2008 vom Abgabepflichtigen folgende Sachverhalte bekannt gegeben.

Es gibt keine schriftlichen Verträge. Die Aufträge werden mündlich erteilt.

Der einzige Auftraggeber ist der Hausinhaber G . Dieser ist überhaupt der einzige Kunde des Abgabepflichtigen. Daneben bestehen keine weiteren Auftragsverhältnisse.

Die Arbeitszeit, der Arbeitsfortgang und die Arbeitsqualität werden nur von Herrn G überprüft.

Die Entscheidungen wo, wie und wie lange die Arbeit ausgeführt wird, trifft ebenfalls nur Herr G .

Eine Vertretung durch andere Personen ist nicht möglich. Mitarbeiter sind keine vorhanden.

Die Bezahlung erfolgt nur nach Arbeitsende durch Herrn G .

Unter Zugrundelegung dieser Sachverhaltselemente ist davon auszugehen, dass der Abgabepflichtige in den geschäftlichen Organismus des Arbeitsgebers (Hausinhaber G ) eingegliedert ist und dessen Weisungen zu befolgen hat. Es ist daher von einem Dienstverhältnis auszugehen. Eine selbständige und gewerbliche Tätigkeit liegt nicht vor.

Dem steht aber nicht entgegen, dass Aufwendungen des Abgabepflichtigen für seine nicht selbständige Tätigkeit als Werbungskosten in Abzug gebracht werden können. Die im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens vorgebrachten Werbungskosten wurden in folgender Höhe berücksichtigt:

	2005	2006	2007
Material	5.226,47	4.970,86	5.5356,16
Versicherung	1.426,28	1.392,54	1.675,93
Gesamt (KZ 724)	6.652,75	6.363,40	7.212,09

Da weder selbständige noch gewerbliche Einkünfte vorliegen, kann auch keine Betriebsausgabenpauschale iSd § 17 EStG 1988 berücksichtigt werden.“

Den in weiterer Folge eingebrachten Vorlageantrag begründete er wie folgt:

„Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Februar 2009, zugestellt 23.2.2009, wurde die am 16.9.2008 eingebracht Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 teilweise abgewiesen. Die Abweisung betrifft insbesondere die Zuordnung der in den Jahren 2005 bis 2007 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der damit verbundenen Berücksichtigung von pauschalen Betriebsausgaben gemäß § 17 EStG.

In der ursprünglichen Veranlagung der Einkommensteuer der Jahre 2005 bis 2007 sowie auch in der Berufungsvorentscheidung wurden die vom Abgabepflichtigen erzielten Einkünfte als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit qualifiziert. Demgegenüber ist jedoch der Abgabepflichtige der Ansicht, dass es sich um gewerbliche Einkünfte gemäß § 23 EStG handelt. Gemäß § 23 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Demgegenüber liegt gemäß § 47 Abs. 2 EStG 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.

Die Abgabenbehörde sieht im vorliegenden Fall die organisatorische Eingliederung und die Weisungsgebundenheit als gegeben an, so dass ein Dienstverhältnis vorliegt und somit Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit gegen sind. Dazu ist Folgendes festzuhalten:

Als Merkmale für die Selbständigkeit gelten Weisungsfreiheit, Unternehmerrisiko, Vertretungsbefugnis, keine Eingliederung in die Organisation des Arbeitgebers und keine laufende Lohnzahlung.

Weisungsfreiheit ist im vorliegenden Fall gegeben. Nicht jede Unterordnung unter den Will eines Anderen führt zum Verlust der Selbständigkeit, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, ist zur Einhaltung bestimmter Weisungen verpflichtet. Während dieses sachliche Weisungsrecht auf den Arbeitserfolg gerichtet ist, fördert das persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit (siehe Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar Band II, § 23 Tz. 23). Im vorliegenden Fall handelt es sich um ein sachliches Weisungsrecht. Der Abgabepflichtige ist verpflichtet, innerhalb eines bestimmten örtlichen und zeitlichen Bereiches tätig zu werden. Auch die Verpflichtung, den übernommenen Auftrag sach- und termingerecht fertig zu stellen, stellt ein sachliches Weisungsrecht und keinesfalls ein persönliches Weisungsrecht dar.

Das Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Abgabepflichtige die Höhe der Einnahmen beeinflussen kann, bei Entfall der Leistung keinen Leistungsanspruch hat und die durch den Geschäftsbetrieb entstandenen Kosten selbst trägt. Der Abgabepflichtige ist selbst für die Beschaffung seiner Betriebsmittel verantwortlich. Die Höhe seiner Einnahmen hängt von seiner Leistungsbereitschaft und Verfügbarkeit ab. Entfällt die Leistung, so entsteht auch kein Entgeltanspruch. Der Abgabepflichtige ist auch nicht zur Auftragsübernahme verpflichtet. Gemäß RZ 5405 wird die selbständige Tätigkeit auch dann nicht ausgeschlossen, wenn ein Abgabepflichtiger nur für einen Arbeitgeber tätig ist.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers ist im vorliegenden Fall nicht gegeben, da eine organisatorische Eingliederung Weisungsgebundenheit voraussetzt. Diese ist im vorliegenden Fall jedoch nicht gegeben.

Ergänzend sei nochmals darauf hingewiesen, dass der Abgabepflichtige über einen Gewerbeschein verfügt, Kammerumlage bezahlt und auch Beiträge an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft entrichtet.

Da es sich, wie aus den Darlegungen ersichtlich, bei der Tätigkeit des Abgabepflichtigen um eine selbständige Tätigkeit handelt, wird die Berichtigung der Einkommensteuerbescheide für 2005 bis 2007 hinsichtlich der Einkunftsart beantragt. Weiters wird die Berücksichtigung des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 EStG beantragt.

Im Fall einer positiven Erledigung ist der Abgabepflichtige mit dem Erlassen einer zweiten Berufungsvorentscheidung einverstanden.“

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

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob beim Bw. in den Streitjahren Einkünfte aus Gewerbetrieb oder aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen sowie die Höhe dieser Einkünfte.

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. Nach gängiger Rechtsprechung (VwGH 19.12.1990, 89/13/0131, VwGH 20.12.2000, 99/13/0223, VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182) ist bei der Beurteilung, ob ein steuerliches Dienstverhältnis besteht, vom tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen.

Maßgebend sind weder die Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich die objektiven Umstände (VwGH 18.10.1989, 88/13/0185).

Das 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 (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223). So nimmt das persönliche Weisungsrecht des Arbeitgebers etwa auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die

zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes usw. Einfluss.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Sie zeigt sich u.a. in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringt eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, was dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwider läuft (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

Eine Entlohnung, die sich ausschließlich am wirtschaftlichen Erfolg bzw. Arbeitsergebnis orientiert (Akkordlohn, Provisionen), ist für einen Arbeitnehmer eher selten, kommt aber im Wirtschaftsleben vor. Sie begründet dann kein Unternehmerwagnis, wenn die mit der Tätigkeit verbundenen Kosten unmittelbar vom Auftraggeber getragen werden, und wenn diesem gegenüber ein wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis besteht (VwGH 9.11.1994, 93/13/0310).

Das an sich für eine selbständige ausgeübte Tätigkeit sprechende Merkmal des Unternehmerrisikos kann in gewissem Maße auch auf Dienstverhältnisse zutreffen, etwa wenn der Arbeitnehmer in Form von Provisionen oder Umsatzbeteiligungen am wirtschaftlichen Erfolg seines Arbeitgebers beteiligt ist (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184).

Eine Kontrolle des Auftraggebers hinsichtlich Art, Ort und Zeit der Beschäftigung spricht für Nichtselbständigkeit.

Wenn ein Auftragnehmer sich bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen kann und das Bestimmungsrecht darüber nicht dem Auftraggeber zusteht, sondern im Belieben des Auftragnehmers liegt, ist in der Regel ein Werkvertragsverhältnis anzunehmen (VwGH 16.2.1994, 92/13/0149; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167). Allerdings ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise darauf Bedacht zu nehmen, dass es sich bei der Vertretungsmöglichkeit nicht bloß um eine formale Vereinbarung, sondern um eine der üblichen Gestaltung im Wirtschaftsleben entsprechende tatsächliche Vertretungsmöglichkeit handeln muss (VwGH 5.10.1994, 92/15/0230).

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes ist dem Finanzamt zuzustimmen, dass die Beschäftigung des Bw. nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt nicht als selbständige, sondern als nichtselbständige Tätigkeit zu qualifizieren ist und dass der Bw. nur seine Arbeitskraft zur Verfügung gestellt hat.

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Hinsichtlich des Sachverhalts wird auch auf die in der Berufungsvorentscheidung zitierte Niederschrift vom 5. November 2008 (siehe oben) verwiesen.

Der Bw. kam im Mai 2005 nach Österreich, um Arbeit zu finden. Er wohnt in einer Wohnung in 1190; diese Wohnadresse wurde vom Bw. zugleich auch als der Standort seines Gewerbes angegeben. Aufgrund einer im Mai 2005 vom Bw. vorgenommenen Gewerbeanmeldung wurde im Gewerberegister für den Bw. das Gewerbe "Verspachteln von bereits montierten Gipskartonplatten unter Ausschluss jeder an einen Befähigungsnachweis gebundenen Tätigkeit" angemeldet.

Die vom Bw. in den Steuererklärungen angegebenen Daten weisen keinerlei Positionen auf, die auf den Besitz bzw. die Miete (Leasing) von Lagerräumlichkeiten, Lastkraftwagen, Baumaschinen etc., wie sie auch bei einem kleinen österreichischen Bauunternehmen stets vorhanden sind, hindeuten. Dies wurde vom Bw. auch nicht behauptet. In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung scheinen lediglich Ausgaben für Material und Versicherung sowie pauschale ausgaben gemäß § 17 EStG auf. Der Bw. ist lediglich durch eine Handy-Nummer erreichbar und arbeitet nur für die HG, wobei er Tätigkeiten wie Verspachteln von Wohnungen und Stiegenhäusern ausführt.

Herr G kontrolliert die Arbeitszeit, den Arbeitsfortgang und die Arbeitsqualität und bestimmt wo, wie und wie lange der Bw. seine Arbeit ausführen soll. Das Werkzeug (Spachteln, Kellen, Walzen, Schleifpapier, Folien) ist Eigenbesitz des Bw. und das Arbeitsmaterial wird vom Bw. gekauft. Die Ausgaben für das Material wurden in den angefochtenen Bescheiden, ebenso wie die Versicherung, als Werbungskosten berücksichtigt. Der Bw. kann sich nicht durch eine andere Person bei seiner Arbeit vertreten lassen und hat keine Mitarbeiter. Es gibt keine schriftlichen Verträge. Aufträge werden nur mündlich erteilt.

Aus dem Gesamtbild des vorliegenden Sachverhaltes geht hervor, dass der Bw. in Wahrheit *über keinen Gewerbebetrieb mit entsprechenden Betriebsmitteln verfügte*, sondern lediglich seine Arbeitskraft zur Verfügung stellte. Dadurch war er dem Willen seines Auftraggebers in gleicher Weise unterworfen, wie dies bei einem Dienstnehmer der Fall gewesen wäre. Die dem Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Arbeitskraft betraf Bauhilfstätigkeiten, also eine Arbeit, wie sie in gleicher Weise üblicherweise im Rahmen eines Arbeitsvertrages verrichtet wird. Inwieweit sich die Art seiner Tätigkeit von jener eines (Hilfs)Arbeiters eines mit solchen Arbeiten Befassten unterscheiden sollte, ist an Hand des vorliegenden Sachverhaltes nicht zu erkennen.

Die Umstände, dass der Bw. einen Gewerbeschein besitzt, dass er sich zur Sozialversicherung der selbständig Erwerbstätigen angemeldet hat und dass er beim zuständigen Finanzamt Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen abgegeben hat, vermögen daran nichts zu ändern. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass es nicht darauf ankommt, in welche Form die Dienstleistungen gekleidet wurden, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt, der die

Erbringung von Dienstleistungen durch den Bw. ergeben hat, welche typischerweise in einem Abhängigkeitsverhältnis erbracht werden.

Denn eine solche nach der Lebenserfahrung üblicherweise auf ein Dienstverhältnis hindeutende Beschäftigung wird auch nicht dadurch zu einer selbständigen Tätigkeit, dass die Formalvoraussetzungen vorliegen, sind doch nach gängiger Rechtsprechung für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis nicht die vertraglichen Abmachungen maßgebend, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (vgl. die bereits zitierten Erkenntnisse des VwGH vom 25.10.1994, 90/14/0184, und vom 20.12.2000, 99/13/0223).

Der Verwaltungsgerichtshof hat mehrfach die rechtliche Unmöglichkeit des Abschlusses von Werkverträgen über einfache manipulative Tätigkeiten ausgesprochen. Ein Werkvertrag muss auf einen bestimmten abgrenzbaren Erfolg abstellen und somit einen Maßstab erkennen lassen, nach welchem die Ordnungsgemäßheit der Erbringung des Werkes beurteilt werden kann. Eine zwar leistungsbezogene, nicht aber erfolgsbezogene Entlohnung spricht gegen das Vorliegen eines Werkvertrages. Wenn ein dauerndes Bemühen geschuldet wird, das bei Erreichen eines angestrebten „Ziels“ auch kein Ende findet, spricht dies ebenfalls gegen einen Werkvertrag (vgl. VwGH 2005/08/0082 vom 25. 4. 2007). Hingewiesen wird darauf, dass der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 19. 9. 2007, 2007/13/0071, die Tätigkeit von polnischen „Spachtlern“ als Dienstverträge beurteilt hat.

Der höchstgerichtlichen Judikatur folgend spricht der Unabhängige Finanzsenat im Fall von Hilfsarbeiten, wie sie der Bw. ausgeführt hat (Verspachteln), nicht grundsätzlich von der rechtlichen Unmöglichkeit des Abschluss eines Werkvertrages, jedoch haben die wahren wirtschaftlichen Verhältnisse im gegenständlichen Fall die Möglichkeit einer dahin gehenden rechtlichen Beurteilung der gegenständlichen „Vertragsverhältnisse“ nicht erkennen lassen. Auch wenn grundsätzlich nicht ausgeschlossen ist, dass ein wiederkehrendes Tätigwerden auch im Rahmen einer „Kette“ kurzfristiger Werkverträge erfolgen kann, trifft dies gegenständlich nicht zu, da dann jeder einzelne dieser Verträge die Kriterien eines Werkvertrages erfüllen müsste.

Es ist aufgrund des vorliegenden Sachverhalts davon auszugehen, dass der Bw. dem jeweiligen Auftraggeber seine Arbeitskraft schuldet und somit Dienstverhältnisse im Sinne der obigen Ausführungen vorliegen. Dafür sprechen auch folgende Tatsachen:

Der Standort des Gewerbes ist zugleich die Wohnadresse, es gibt kein Büro

Das Unternehmen tritt nach außen nicht in Erscheinung, die Vermittlung von Aufträgen erfolgt durch Mundpropaganda

Das verwendete Werkzeug ist geringfügig

Der Bw. hat keine Mitarbeiter

Zusammenfassend ist somit (in Übereinstimmung mit der Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts durch das Finanzamt) davon auszugehen, dass die Tätigkeit des Bw. (Bauhilfstätigkeit) nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt nicht als selbständige, sondern als nichtselbständige (arbeitnehmerähnliche) Tätigkeit zu qualifizieren ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. Mai 2010