



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 9

GZ. RV/0872-W/04

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des DAT, vertreten durch Dr. Michael Bereis, Rechtsanwalt, 1050 Wien, Pilgramgasse 22/7, vom 14. Juli 1997 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 11. Juni 1997 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995 und 1996 sowie Einkommensteuer für das Jahr 1995 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995 und 1996 werden ersatzlos aufgehoben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1995 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt (in €) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber – Herr AT – war in den Streitjahren als ein aus Bulgarien stammender Student für eine GmbH tätig. Er versteuerte die ihm daraus zugeflossenen Einkünfte nicht und

fürte die in „Kassa-Ausgangs-Belegen“ ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge nicht an das Finanzamt ab.

Auf Grund abgabenbehördlicher Erhebungen wurden die Einnahmen des Bw für das Jahr 1995 mit 113.776,21 S (zuzüglich 20 % Umsatzsteuer) und für das Jahr 1996 mit 7.925,60 S (zuzüglich 20 % Umsatzsteuer) ermittelt. In der Folge erließ das Finanzamt Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1995 und 1996 sowie einen Einkommensteuerbescheid für 1995. Die Umsatzsteuerbescheide wiesen eine „Steuerschuld gemäß § 11 Abs 12 und 14 UStG 1994“ von 22.755,24 S (1995) bzw von 1.585,12 S (1996) aus. Dem Einkommensteuerbescheid 1995 lag ein gemäß § 184 BAO mit 88 % der Einnahmen geschätzter Gewinn aus Gewerbebetrieb iHv 100.123 S zu Grunde.

Der Bw erhob Berufung, in der er vorbrachte, dass er zwar eine Aufenthalts-, nicht jedoch eine Arbeitsbewilligung in Österreich besessen habe. In Unkenntnis der österreichischen Rechtslage habe er mit einer GmbH einen „Werkvertrag“ geschlossen, wobei ihm der Unterschied zwischen Werk- und Dienstvertrag als Bulgare nicht bekannt gewesen sei. Er habe für die GmbH Aushilfsarbeiten, wie das Einlegen von Prospekten in Zeitungen, das Verpacken und Einschachteln von Druckwerken sowie das Schlichten von Paletten verrichtet. Dafür sei er „stück- bzw akkordmäßig“ entlohnt worden. Seine Arbeit habe das typische Erscheinungsbild einer unselbständigen Beschäftigung aufgewiesen, weil alle Arbeiten über Veranlassung des Arbeitgebers nach kurzer Einschulung bzw Anleitung in den Arbeitsräumen des Arbeitgebers mit dessen Arbeitsmitteln, soweit erforderlich, erfolgt seien. Er sei regelmäßig nach Maßgabe des Bedarfs seitens der GmbH beauftragt worden. Hinsichtlich seiner Entlohnung habe er lediglich Blankobestätigungen unterschrieben und tatsächlich nicht jene Beträge erhalten, welche vom Finanzamt nunmehr festgestellt worden seien.

Der abweisenden Berufungsvorentscheidung folgte der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, die ua damit begründet wurde, dass der Bw in persönlicher Weisungsgebundenheit Aushilfsarbeiten verrichtet habe und sich auch nicht habe vertreten lassen können. Bei den Arbeiten habe es sich um einfache, inhaltlich gleich bleibende und wiederkehrende Tätigkeiten gehandelt, wobei dem Bw nicht einmal von der Arbeitszeit her eine gewissen Freizügigkeit eingeräumt worden sei.

Gegen die abweisende Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland erhob der Bw Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof. Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis vom 28. April 2004, ZI 2000/14/0125 den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Begründend führte der Verwaltungsgerichtshof ua aus, dass das Einlegen von Prospekten in Zeitungen oder das Verpacken von Druckwerken Tätigkeiten seien, welche in „zeitmäßiger

Freizügigkeit“ verrichtet werden könnten, eine Annahme der belangten Behörde sei, die sie in sachverhältnismäßiger Hinsicht nicht begründet habe und welche die Lebenserfahrung auch nicht nahe lege. Vielmehr werde im Regelfall davon auszugehen sein, dass derartige Tätigkeiten nicht ohne zeitliche Koordinierung mit den an der Herstellung und dem Vertrieb der Druckwerke beteiligten Personen ausgeübt werden könne. Die belangte Behörde habe es auch unterlassen, konkrete Feststellungen darüber zu treffen, nach welchen Kriterien die Entlohnung tatsächlich erfolgt sei. Unter welchen Umständen der Bw trotz Einsatzes seiner Arbeitskraft mangels „ordnungsgemäßer Werklieferung“ keinen Anspruch auf Entlohnung gehabt habe, sei dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer führte der Verwaltungsgerichtshof aus, sollte im forgesetzten Verfahren die Unternehmereigenschaft des Beschwerdeführers (Bw) verneint werden, sei darauf hinzuweisen, dass eine Steuerschuld gemäß § 11 Abs 14 UStG 1994 nur dann anzunehmen sei, wenn Rechnungen den formalen Voraussetzungen des § 11 UStG 1994 zur Gänze entsprechen würden. Die im Akt erliegenden „Kassa-Ausgaben-Belege“ erfüllten diese Voraussetzungen schon deshalb nicht, weil ihnen weder Art und Umfang der vom Beschwerdeführer (Bw) erbrachten Leistungen noch der Tag der Leistung oder der Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt habe, entnommen werden könne.

In einem Vorhalt vom 22. November 2007 wurde dem Bw mitgeteilt, dass – unter der Annahme, dass es sich bei den vom Bw in den Streitjahren 1995 und 1996 erzielten Einkünften um Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit handle – bei der Ermittlung der Einnahmen bzw des Einkommens im Jahr 1995 die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit mit der Summe der Brutto-Rechnungsbeträge, ds laut Aktenlage 136.531,45 S in Ansatz zu bringen seien:

Rechnungsdatum	netto	USt	brutto
23.05.1995	10.416,96 S	2.083,39 S	12.500,35 S
23.06.1995	4.004,17 S	800,83 S	4.805,00 S
05.07.1995	18.791,60 S	3.758,32 S	22.549,92 S
23.08.1995	9.636,20 S	1.927,24 S	11.563,44 S
06.10.1995	17.422,00 S	3.484,40 S	20.906,40 S
13.11.1995	36.418,68 S	7.293,74 S	43.702,42 S
12.12.1995	17.086,60 S	3.417,32 S	20.503,92 S
	113.776,21 S	22.755,24 S	136.531,45 S

Der Bw wurde ersucht, die Höhe der im Streitjahr 1995 erzielten Einnahmen sowie die ihm in Verbindung mit seinen Einkünften erwachsenen Werbungskosten, wie etwa Unfall- und

Krankenversicherung, Fahrkosten udgl mehr innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens belegmäßig nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen.

Es wurde darauf hingewiesen, dass gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei einer einfachen Fahrtstrecke bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs 5 und § 57 Abs 3 EStG 1988) iHv 4.000 S abgegolten seien. Fahrtkosten seien Werbungskosten allgemeiner Art gemäß § 16 Abs 1 und seien im tatsächlichen Ausmaß zu berücksichtigen. Wenn für berufliche Fahrten ein eigenes Kraftfahrzeug benützt worden sei, könnten – bei genauer Führung eines Fahrtenbuches – Werbungskosten im Höchstausmaß der amtlichen km-Gelder geltend gemacht werden.

Der Bw wurde darauf hingewiesen, sollte er keine Werbungskosten bekanntgeben, werde dies – wie die folgende Überschlagsrechnung zeige – zu einer Einkommensteuernachforderung führen:

Summe der Brutto-Rechnungsbeträge	136.531,45 S
- Pauschbetrag für Sonderausgaben (§ 18 Abs 2 EStG 1988)	1.638,00 S
- Pauschbetrag für Werbungskosten (§ 16 Abs 3 EStG 1988)	1.800,00 S
Einkommen	133.093,45 S
auf volle 100 S aufgerundetes Einkommen gemäß § 33 Abs 1 EStG 1988	133.100,00 S
Die Einkommensteuer beträgt:	
10 % für die ersten 50.000 S	5.000,00 S
22 % für die restlichen 83.100 S	18.282,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	23.282,00 S
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag gemäß § 33 Abs 3 EStG 1988	-8.840,00 S
Verkehrsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs 5 EStG Z 1 1988	-4.000,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	10.442,00 S
Abgabenschuld lt angefochtenem Bescheid	-6.260,00 S
Einkommensteuernachforderung	4.182,00 S
	= 303,92 €

Der Vorhalt blieb bis dato unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bw verrichtete für eine GmbH Aushilfsarbeiten, wie das Einlegen von Prospekten in Zeitungen oder das Verpacken von Druckwerken. Er wurde für seine Arbeit „stückmäßig bzw akkordmäßig“ entlohnt. Die Aufträge erfolgten regelmäßig nach Maßgabe des Bedarfs seitens des Arbeitgebers. Der Bw konnte sich nicht vertreten lassen.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Unterlagen des Finanzamtes, dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. April 2004, ZI 2000/14/0125 und dem Vorhalt vom 22. November 2007. Er ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Nach Lehre und Rechtsprechung sind bei Abgrenzungsfragen zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit wesentliche Merkmale einerseits das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, andererseits das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit, dh die Verpflichtung einer natürlichen Person als Dienstnehmer, bei ihrer Tätigkeit die Weisungen eines anderen – des Dienstgebers – zu befolgen, sowie die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Dienstgebers. Es ist daher das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen. Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vgl Erkenntnis vom 2. Juli 2002, 2000/14/0148). Erst wenn die Behörde ein genaues Bild über die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit der beschäftigten Person, die Pflichten, die ihr obliegen, die Risiken, die sie zu tragen hat, und ihre allfällige Weisungsgebundenheit besitzt, kann ein entsprechend fundiertes Urteil über die Selbständigkeit oder Unselbständigkeit der Tätigkeit abgegeben werden (vgl Erkenntnis vom 16. Februar 1994, 90/13/0251).

Da die Tätigkeiten des Bw nicht ohne zeitliche Koordinierung mit den an der Herstellung und dem Vertrieb der Druckwerke beteiligten Personen ausgeübt werden konnten, bringt ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten des Auftraggebers eine Eingliederung in dessen Unternehmensorganismus zum Ausdruck. Aufgrund des Umstandes, dass vom Bw ein „Bereitstehen auf Abruf“ erwartet wurde, das eine besondere persönliche Abhängigkeit begründet, ist vom Vorliegen einer persönlichen Weisungsgebundenheit des Bw gegenüber dem Dienstgeber auszugehen. Da in dem in Rede stehenden „Werkvertrag“ auch keine Vereinbarungen darüber getroffen worden sind, unter welchen Umständen beispielsweise der Bw trotz Einsatzes seiner Arbeitskraft mangels „ordnungsgemäßer Werklieferung“ keinen Anspruch auf Entlohnung haben sollte, lag auch kein Unternehmerrisiko

für den Bw vor. Es war daher davon auszugehen, dass der Bw als unselbständiger Arbeitnehmer tätig geworden ist.

1. Umsatzsteuer für die Jahre 1995 und 1996

Da im gegenständlichen Berufungsfall die Unternehmereigenschaft des Bw zu verneinen ist, könnte den Bw eine Umsatzsteuerschuld lediglich in Hinsicht auf die von ihm gelegten Rechnungen nach § 11 Abs 14 UStG 1994 treffen. Eine Steuerschuld gemäß § 11 Abs 14 UStG 1994 ist jedoch nur dann anzunehmen, wenn Rechnungen den formalen Voraussetzungen des § 11 UStG 1994 zur Gänze entsprechen.

§ 11 Abs 14 UStG 1994 lautet:

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet diesen Betrag.

Die vom Arbeitgeber des Bw erstellten „Kassa-Ausgaben-Belege“ enthalten weder die Angaben hinsichtlich Art und Umfang der vom Bw erbrachten Leistung (§ 11 Abs 1 Ziffer 3 UStG 1994) noch den Tag der Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt hat (§ 11 Abs 1 Ziffer 4 UStG 1994) (vgl Erkenntnis des VwGH vom 28. April 2004, ZI 2000/14/0125). Eine Steuerschuld gemäß § 11 Abs 14 UStG 1994 trifft den Bw daher nicht, da die Rechnungen nicht den formalen Voraussetzungen des § 11 UStG 1994 zur Gänze entsprechen. Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995 und 1996 sind somit zu Unrecht ergangen und daher ersatzlos aufzuheben.

2. Einkommensteuer für das Jahr 1995

Im Hinblick darauf, dass der Bw weder als Unternehmer anzusehen ist, noch gemäß § 11 Abs 14 UStG 1994 eine Steuer schuldet, sind bei der Ermittlung des Einkommens im Jahr 1995 die gesamten Einnahmen, die dem Bw zugeflossen sind – nämlich die Summe der Brutto-Rechnungsbeträge, ds 136.531,45 S - als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in Ansatz zu bringen. Anstatt der im angefochtenen Bescheid berücksichtigten 12 %igen Betriebsausgabenpauschale, die nur bei der Ermittlung von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Abzug gebracht werden könne, wurde – mangels Nachweises von tatsächlich erwachsenen Werbungskosten - von den Brutto-Rechnungsbeträgen (136.531,45 S) der Pauschbetrag für Werbungskosten (§ 16 Abs 3 EStG 1988) iHv 1.800 S in Abzug und die Differenz (134.731,45 S) als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Einkommensteuerbescheid für 1995 in Ansatz gebracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 19. Juni 2008