



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

---

Außenstelle Wien  
Senat (Wien) 9

GZen RV/0706-W/10,  
RV/0707-W/10

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder HR Mag. Wolfgang Tiwald, Werner Just und Robert Wittek im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufungen des Bw., W, vertreten durch Dr. Georg Demeter, 7100 Neusiedl am See, Kalvarienbergstraße 17, vom 25. September 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10, vertreten durch Dr. Bernadette Raffer, vom 28. August 2009 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008 nach der am 1. Juni 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- 1.) Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2008 wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.
- 2.) Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2008 wird teilweise Folge gegeben.

Der Einkommensteuerbescheid 2008 wird abgeändert.

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

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war in der Zeit vom 1.2.2008 bis 9.5.2008 als Paketzusteller für die Fa. X tätig.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der Fa. X wurde festgestellt, dass der Bw. nicht selbständig sondern im Rahmen eines Dienstverhältnisses für die genannte Firma tätig geworden sei, und ein Lohnzettel an das für ihn zuständige Finanzamt übermittelt.

Mit Bescheid vom 28. August 2009 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2008 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und in dem gemäß § 307 BAO gleichzeitig neu erlassenen Sachbescheid die Bemessungsgrundlage des erklärungsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheides 2008 vom 25. August 2009 um aus dem Dienstverhältnis bei der Fa. X stammenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 6.900,04 € erhöht. Die Begründung des Wiederaufnahmbescheides enthält den Hinweis, dass das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen gewesen sei, weil ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid fristgerecht eingebrachten Berufung brachte der Bw. vor, die Erstellung des Lohnzettels sei aufgrund einer Prüfung bei seinem Geschäftspartner erfolgt. Die endgültige Entscheidung über den Lohnzettel sei abhängig von der Berufung der Fa. X. Der steuerliche Vertreter des Bw. sei der Ansicht, dass bei der Tätigkeit für diese Firma die Merkmale einer selbständigen Tätigkeit überwiegen würden, weshalb es richtig sei, die daraus erzielten Einkünfte als „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ auszuweisen.

Gemäß § 2 UStG 1994 sei Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübe. Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit werde dann nicht selbständig ausgeübt, wenn eine natürliche Person einem Unternehmen derart eingegliedert sei, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sei.

Gerade die Anmietung von Betriebsmitteln zeige, dass der Steuerpflichtige eigene Betriebsmittel zur Verfügung gehabt habe. Die Tatsache, dass die Anmietung vom Auftraggeber erfolge, könne dabei nicht erheblich sein.

Damit ein Unternehmer selbständig tätig werde, sei kein schriftlicher Vertrag erforderlich. Daher könne das Fehlen eines schriftlichen Vertrages nicht als Begründung für das Fehlen der Unternehmereigenschaft herangezogen werden.

Wie die Betriebsprüfung festgestellt habe, würden die Pakete vom Auslieferungslager in Y abgeholt. Dazu müsse ergänzt werden, dass die Fa. X keine Betriebsstätte und auch kein

Auslieferungslager in Y habe. Das Auslieferungslager werde vom Z Paketdienst betrieben und dieser übergebe auch die Pakete samt Zustelladressen. Der Bw. habe zwar die Zustellung der Pakete bis 17 Uhr des jeweiligen Tages zugesichert, sei aber an keine Weisungen des Auftraggebers gebunden und dieser habe ihm auch keine erteilt.

Das Tragen des Unternehmerrisikos sei nicht Tatbestandsmerkmal für einen umsatzsteuerlichen Unternehmer. Jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen sei eine unternehmerische. Im vorliegenden Fall sei zusätzliche auch noch eine Gewinnerzielungsabsicht gegeben, was für die Eigenschaft als umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer gar nicht notwendig wäre.

Der Bw. habe den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit sehr wohl beeinflussen können, indem er z.B. die Route der Zustellungen so geplant habe, dass er Fahrtstrecken optimierte, um Treibstoff und Fahrzeugabnutzung zu sparen. Er habe geplant, die Pakete schneller zuzustellen, damit er ein größeres Gebiet übernehmen oder auch für andere Paketzusteller tätig werden könne.

Es sei nicht richtig, dass die Abrechnung der erbrachten Leistung unmittelbar zwischen dem Bw. und den Empfängern der Pakete (Kunden) erfolgt sei. Die Abrechnung habe zwischen dem Bw. und der Fa. X stattgefunden. Dies sei aus den vom Bw. erstellten Rechnungen eindeutig ersichtlich. Zwischen den Geschäftspartnern sei ein Zustellpreis von 0,85 € vereinbart worden unabhängig von Paketgröße oder Schwierigkeiten bei der Paketzustellung. Dass sich der Bw. an diese Vereinbarung gehalten habe, bedeute nicht, dass er keinen Einfluss auf die Preisgestaltung gehabt hätte. Er hätte die Zustellung zu diesem Preis auch ablehnen oder einen höheren Preis aushandeln können.

Als Merkmale, die für die Selbständigkeit des Bw. sprechen würden, wurden folgende aufgezählt:

1. Gewerbeschein und Steuernummer
2. Werkvertrag mündlich (auch der Auftraggeber habe mit seinem Auftraggeber nur einen mündlichen Werkvertrag)
3. Auftrag müsse termingerecht ausgeführt werden – Einteilung der Fahrten erfolge selbständig
4. Der Bw. müsse die Leistung nicht persönlich erbringen, Vertretung sei möglich
5. Rechnung würden vom Bw. an die Fa. X gestellt
6. Eigene Betriebsausgaben (Treibstoff, Telefon, SV der gewerblichen Wirtschaft, diverses Kleinmaterial)

7. Eigene Betriebsmittel (Automiete)
8. Bei Urlaub und Krankenstand weder die Vertretung vom Bw. organisiert
9. Rechnungsausgleich per Banküberweisung

Mit Schreiben vom 13. Oktober 2009 wurde der Bw unter Hinweis auf seine Mitwirkungspflicht bei der Wahrheitsfindung aufgefordert, die erklärten gewerblichen Erlöse in der Höhe von 9.330,03 € gegliedert nach Namen und Anschrift des „Empfängers“ sowie die Höhe des jeweiligen Betrages bekannt zu geben. Sofern Identifikationsnummern der Empfänger (z.B. UID-Nummer, Firmenbuchnummer Sozialversicherungsnummer) bekannt seien, sollten auch diese bekannt gegeben werden.

Mit Schreiben vom 5.11.2009, beim Finanzamt eingelangt am 17.11.2009 gab der steuerliche Vertreter des Bw. bekannt, dass dieser selbständiger Transportunternehmer gewesen sei und die in der Folge angeführten Rechnungen gestellt habe.

Der Bw sei sehr bemüht gewesen, auch von anderen Firmen Aufträge zu erhalten. Leider habe sich die Auftragslage nicht wie von ihm erwartet entwickelt, weshalb er seine Tätigkeit wieder eingestellt habe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Jänner 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dies wurde unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs bezüglich Arbeitnehmerschaft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 damit begründet, dass der Umstand, dass es dem Bw. nicht gelungen sei, auch für andere Auftraggeber Paketzustellungen durchzuführen, die „Hinderung des Bw. im Einsatz seiner Arbeitskraft für anderer Erwerbszwecke als für die Fa. X“ belege. Aus diesem Grund sei die für die Fa. X ausgeübte Tätigkeit zu Recht den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 EStG zugerechnet worden.

Desgleichen wurde mit Bescheid vom 14. Jänner 2010 der Umsatzsteuerbescheid vom 18.8.2009 gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben und in dem den aufgehobenen Bescheid ersetzenenden Umsatzsteuerbescheid 2008 die Umsatzsteuer unter Heranziehung einer Bemessungsgrundlage von 9.330,03 € und eines Steuersatzes von 20% ohne Berücksichtigung eines Vorsteuerabzuges in Höhe von 1.866,01 € festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG könne nicht geltend gemacht werden, „da die entsprechenden Umsätze nicht der unternehmerischen Tätigkeit zurechenbar seien“. Die Transporttätigkeit sei nämlich im Rahmen einer unselbständigen Tätigkeit erfolgt („Scheinselbständigkeit“). Die entstandene Umsatzsteuerschuld bestehe gemäß § 11 Abs. 4 UStG 1994 kraft Rechnungslegung weiterhin.

Mit den beiden Schreiben vom 15.2.2010, beim Finanzamt eingelangt am 17.2.2010, beantragte der Bw. unter Verweis auf sein bisheriges Vorbringen die Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und berief gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008, wobei er sein bisheriges Vorbringen in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid wiederholte.

In der am 1. Juni 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der Vorsitzenden darauf hingewiesen, dass die vom Bw. gelegten Rechnungen keinen gesonderten Umsatzsteuerausweis, keine fortlaufende Nummer und auch keine UID-Identifikationsnummer enthielten und damit keine zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnungen darstellten. Aus diesem Grunde schulde nach Meinung der Vorsitzenden der Bw. keine Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung.

Diese Ansicht wurde auch von der Finanzamtsvertreterin geteilt.

Hinsichtlich Einkommensteuer hielt die Vorsitzende fest, dass im Einkommensteuerbescheid die aus der Tätigkeit für die Firma X erzielten Einkünfte sowohl im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb als auch im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte erfasst seien. Gehe man davon aus, dass die Einkünfte im Rahmen der nichtselbständigen Arbeit zu erfassen seien und halte man die vom steuerlichen Vertreter erklärten tatsächlichen Kfz-Kosten sowie die im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung nachgewiesenen Versicherungskosten für zutreffend, so ergäbe sich ein Einkommen, für das keine Einkommensteuerschuld mehr anfallen würde.

Dies wurde von der Finanzamtsvertreterin und dem steuerlichen Vertreter des Bw. zustimmend zur Kenntnis genommen.

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

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Bw. war in der Zeit vom 1.2.2008 bis 9.5.2008 für die Fa. X als Paketzusteller tätig, die ihrerseits als Subfrächter der Firma GZ GmbH für die Paketzustellung der Firma Z zuständig war. Weder zwischen der Fa. X und deren Auftraggebern noch zwischen dieser Firma und dem Bw. bestanden schriftliche Verträge über die Vertragsgestaltung, -inhalt, und –dauer.

Sowohl die Firma GZ GmbH als auch die Firma X waren aufgrund ihrer mündlichen Verträge mit der Firma Z verpflichtet, die Fahrzeuge, mit denen die Pakete zugestellt werden, mit dem Firmenlogo der Z zu versehen.

Die Firma X unterhielt einen eigenen Fuhrpark, und vermietete ihre Fahrzeuge, auf denen als durchführende Unternehmen sowohl die Firma Z als auch sie selbst aufscheinen, an die jeweiligen Paketzusteller und somit auch an den Bw.

Dieser trat damit allein schon im Hinblick auf das auf dem Kleintransporter angebrachte Logo seines Auftraggebers offiziell im Namen der Firma X auf. Er war in den geschäftlichen Organismus seines Arbeitgebers eingebunden, die Anmietung des Fahrzeuges diente insofern nur der Umgehung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes

Er konnte sich seinen Kunden nicht aussuchen und durfte keine Fremdaufträge annehmen, da er im Namen und auf Rechnung der Firma X aufzutreten hatte.

Die Höhe des Entgeltes pro Paket wurde nicht individuell vereinbart sondern vom Arbeitgeber vorgegeben.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den im Rahmen der Betriebsprüfung bei der Fa. X getroffenen Feststellungen und ist letztlich unstrittig. Er ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

#### 1.) Betreffend Umsatzsteuer:

Gemäß § 2 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Nachhaltigkeit und Einnahmenerzielungsabsicht liegen im streitgegenständlichen Fall beim Bw. zwar unstrittig vor, stellen aber keine tauglichen Abgrenzungskriterien zwischen unselbständiger und unternehmerischer Tätigkeit dar.

Das entscheidende Kriterium ist im vorliegenden Fall die Selbständigkeit. Als nichtselbständig im Sinne des UStG gilt eine natürliche Person insoweit, als sie einem Unternehmen derart eingegliedert ist, dass sie den Weisungen des Unternehmens zu folgen verpflichtet ist.

Maßgeblich ist dabei das Innenverhältnis (vgl. *Kolacny/Caganek*, UStG<sup>3</sup> (2005) § 2 Anm 15), und zwar dessen tatsächliche Umstände und nicht interne Vereinbarungen über abgabenrechtliche Folgen dieser Umstände.

Selbständigkeit als Begriff ist durch die Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichnet, die im Einzelfall in unterschiedlicher Intensität auftreten können, sodass auf das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse abzustellen ist, wobei die Kriterien der Weisungsgebundenheit und

des Unternehmerrisikos am wesentlichsten sind (*Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 74f.).

Weisungsgebundenheit in persönlicher Hinsicht bedeutet, das eigene Verhalten an den Anordnungen eines anderen auch hinsichtlich der Modalitäten der Leistungserbringung und nicht nur hinsichtlich des Erfolges der Tätigkeit auszurichten. Ein wesentlicher Unterschied ist, dass der Unselbständige die Zur-Verfügung-Stellung seiner Arbeitszeit schuldet und der Selbständige einen bestimmten Erfolg (*Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 76).

Wie sich aus der oben wiedergegebenen Niederschrift über die Schlussbesprechung bei der Firma X ergibt, war der Bw. im Rahmen seiner Tätigkeit weisungsgebunden und durfte für die Pakettransporte ausschließlich die Kraftfahrzeuge der genannten Firma verwenden. Die Pakettransporte wurden von ihm im Namen und auf Rechnung der Firma X getätig. Er war nicht befugt, das Entgelt für seine Leistung selbst festzulegen. Da es ihm auch untersagt war, für andere Firmen tätig zu werden, bestand auch ein wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis. Er war somit in den geschäftlichen Organismus seines Arbeitgebers eingegliedert.

Die Unternehmereigenschaft gemäß § 2 UStG 1994 ist daher im streitgegenständlichen Fall zu verneinen. Darüber hinaus ist aber auch zu beurteilen, ob der Bw. zum Umsatzsteuerschuldner kraft Rechnungslegung geworden ist:

Denn wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 diesen Betrag.

Die Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 hat zur Voraussetzung, dass eine solche Rechnung erstellt wird, die formal die Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 leg. cit. erfüllt. Der Zweck der Regelung des § 11 Abs. 14 UStG 1994 liegt darin, einem unberechtigten Vorsteuerabzug - eine Rechnung ist Voraussetzung für den Vorsteuerabzug - vorzubeugen. Dokumente, die nicht die formalen Voraussetzungen einer Rechnung haben, können schon aus diesem Grund nicht als Grundlage eines Vorsteuerabzuges dienen, weshalb ein Missbrauch nicht in Betracht kommt (vgl. VwGH 16.12.2009, 2005/15/0150, sowie *Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, § 11 Tz 147)

Unter anderem müssen Rechnungen gemäß § 11 Abs. 1 Zif. 6 UStG 1994 den auf das Entgelt (§ 11 Abs. 1 Zif. 5 leg. cit.) entfallenden Steuerbetrag sowie - soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht - die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer enthalten.

Da die an die Firma X gelegten Rechnungen aber weder einen gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag noch eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Bw. enthalten,

entsprechen sie nicht den formalen Voraussetzungen einer Rechnung, weshalb sie auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen würden. Aufgrund derartiger Rechnungen entsteht daher keiner Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994.

Im Hinblick darauf, dass dem Bw. im Jahr 2008 keine Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG 1994 zukam und er auch nicht Steuerschuldner im Sinne des § 11 Abs. 14 UStG 1994 geworden ist, hat eine Veranlagung zur Umsatzsteuer 2008 zu unterbleiben. Der Bescheid war daher ersatzlos aufzuheben.

## 2.) Betreffend Einkommensteuer:

Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis sind gemäß § 25 Abs. 1 Zif. 1 lit. a EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

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.

Ein Dienstverhältnis liegt demnach vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Hierfür sind nach der zitierten Bestimmung zwei Elemente entscheidend: Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2010, § 47 Rz 5).

Wie bereits unter Punkt 1.) dargestellt, wurden vom Bw. im Rahmen seiner Tätigkeit für die Firma X diese beiden Merkmale erfüllt, weshalb sich die von ihm ausgeübte Tätigkeit als nicht selbständige darstellt. Dementsprechend erzielte der Bw. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen ist zu berücksichtigen, dass der Bw. im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für 2008 die Einkünfte aus dieser Tätigkeit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb deklariert hat. Berücksichtigt man diese Tätigkeit nunmehr im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, so sind die bisher erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

Die Höhe der vom Bw. bei der Firma X im Jahr 2008 erzielten Einnahmen ist unter Berücksichtigung der tatsächlich erhaltenen Zahlungen folgendermaßen zu ermitteln:

### **Der Bw. hat folgende Zahlungen erhalten:**

für Zeitraum	Bruttobetrag	abzüglich Miete	an den Bw. ausbezahilter Betrag

<b>1.2. – 29.2.</b>	2.955,23 €		2.955,23 €
<b>1.3. – 15.3.</b>	1.807,01€	2.004,00 €	1.354,03 €
<b>16.3. – 30.3.</b>	1.551,02 €		
<b>31.3. – 11.4.</b>	2.136,42	912,00 €	3.019,94 €
<b>16.4. – 30.4.</b>	1.795,52		
<b>1.5. – 8.5.</b>	950,84		950,84 €
<b>Summe Einnahmen</b>			<b>8.280,04 €</b>

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind die dem Bw. nachweislich entstandenen KFZ-Kosten, die sich rechnerisch als Differenz zwischen den erklärten KFZ-Kosten und der von der Firma X einbehaltenen KFZ-Miete (die bereits bei den Einnahmen abgezogen wurde) ergeben, sowie die tatsächlich entrichteten Sozialversicherungsbeiträge als Werbungskosten zu berücksichtigen.

**Es können daher folgende Werbungskosten anerkannt werden:**

	<b>netto</b>	<b>brutto</b>
<b>KFZ-Kosten laut Erklärung</b>	5639,71 €	6.767,65 €
<b>abzüglich KFZ-Miete (bereits bei den Einnahmen abgezogen)</b>	2.430,00 €	- 2.916,00 €
<b>zuzüglich Soz.Vers. - Beitrag</b>		425,16 €
<b>Summe Werbungskosten</b>		<b>4.276,81 €</b>

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 1 Berechnungsblatt  
Originalunterlagen

Wien, am 1. September 2010