



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Steuerberater Dr.A., vom 2. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 12. Dezember 2007 betreffend Umsatzsteuer 2003, 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Dem Berufungswerber (Bw.) wurde per 1. März 2001 die Gewerbeberechtigung für das freie Gewerbe „Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik“ erteilt.

Mit Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) verzichtete er ab dem Kalenderjahr 2001 auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 und optierte damit zur Steuerpflicht.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 ergingen am 18. Februar 2005, 27. März 2006 und 9. Jänner 2007.

Mit Vorhalt vom 29. Oktober 2007 ersuchte das Finanzamt (FA) den Bw., hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 den Sachverhalt wie folgt zu ergänzen:

„Laut den übermittelten § 109a Meldungen hatten Sie in den Jahren 2003 bis 2005 Einnahmen vom XY, welche nicht der Umsatzsteuer unterzogen wurden. Sie werden hiezu um eine kurze Stellungnahme ersucht.“

Mit Antwortschreiben vom 6. Dezember 2007 gab der Bw. bekannt, er sei beim XY als freier Dienstnehmer beschäftigt gewesen, wobei eine Umsatzsteuer weder angesetzt noch verrechnet worden sei.

Mit Bescheiden vom 12. Dezember 2007 nahm das FA das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf bzw. hob den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2005 gemäß § 299 BAO auf, mit der Begründung, die Einnahmen aus der Tätigkeit beim XY seien nicht der Umsatzsteuer unterzogen worden. Gleichzeitig erließ das FA mit Bescheiden vom selben Tag neue Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer 2003, 2004 und 2005 unter Zugrundelegung der angeführten, zusätzlichen Einnahmen, mit folgenden Auswirkungen:

Zahlenmäßige Darstellung

Jahr	Einnahmen brutto	Einnahmen netto	Nachforderung USt
2003	3.030,48	2.525,40	505,08
2004	2.064,00	1.720,00	344,00
2005	3.552,00	2.960,00	592,00

Mit dagegen rechtzeitig erhobener Berufung stellte sich der Bw. auf den Standpunkt, die beim XY ausgeübte Tätigkeit sei nicht umsatzsteuerpflichtig gewesen und es werde um entsprechende Korrektur der Umsatzsteuerbescheide ersucht. Eine Bestätigung des XYs werde nachgereicht. Gleichzeitig stellte er den Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO.

Das FA setzt den Nachforderungsbetrag iHv. 1.441,08 € antragsgemäß aus.

Mit Vorhalt vom 23. Jänner 2008 ersuchte das FA den Bw., die in der Berufung angeführten Unterlagen nachzureichen.

Dem kam der Bw. mit Schreiben vom 2. Februar 2008 nach und wies ergänzend darauf hin, dass gemäß § 25 Z 5 EStG Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind. Als Beilage legte er eine Bestätigung des XYs, Gruppe B, vor, wonach bestätigt werde, dass der Bw. als Lehrbeauftragter als freier Dienstnehmer tätig sei und als solcher bei der zuständigen Sozialversicherung gemeldet sei. Dabei handle es sich um

eine unselbständige Tätigkeit im Auftrag des XYs . Sein Aufgabengebiet erstreckte sich ausschließlich auf die Wissensvermittlung im Bereich der Ersten Hilfe und der Sanitätsdienste.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2008 wies das FA die Berufung mit folgender Begründung ab:

„Es wurde eine Lehrtätigkeit beim XY durchgeführt. Lt. dessen Bestätigung erstreckte sich das Aufgabengebiet ausschließlich auf die Wissensvermittlung im Bereich der Ersten Hilfe und der Sanitätsdienste.

Die Tätigkeit sei lt. Bestätigung des Auftraggebers in Form eines freien Dienstvertrages erfolgt. Für die gegenständlichen Jahre wurden keine Lohnzettel, sondern Bestätigungen gem. § 109a EStG abgegeben.

Lt. Berufung besteht die Ansicht, dass die Tätigkeit nicht umsatzsteuerpflichtig gewesen sei, weil ein Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Zi 5 EStG vorgelegen sei.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs. 1 Zi 5 EStG 1988 sind die Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist der XY nicht als Bildungseinrichtung anzusehen. Selbst wenn man vom Vorliegen einer Bildungseinrichtung ausgeht, führt dies zu keiner Subsumption der Tätigkeit des Berufungswerbers unter § 25 Abs. 1 Zi 5 EStG, weil eine weitere Voraussetzung, nämlich die eines vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes fehlt: Als vorgegebene Studien-, Lehr oder Stundenpläne gelten nämlich nur

- gesetzlich geregelte, auf Grund einer gesetzlichen Ermächtigung erlassene oder auf Grund einer gesetzlichen Regelung beschlossene Studien-, Lehr- oder Stundenpläne.*
- Studien-, Lehr- oder Stundenpläne eines akkreditierten Lehrganges oder Studiums.*
- Studien-, Lehr- oder Stundenpläne sonstiger Lehrgänge, die länger als vier Semester dauern.*

Aber selbst wenn auch diese Voraussetzung gegeben wäre, könnte für die Frage der Umsatzsteuerbarkeit der gegenständlichen Tätigkeit für den Berufungswerber nichts gewonnen werden, weil die einkommensteuerliche und sozialversicherungsrechtliche ‚Dienstnehmer-Fiktion‘ keine Ausstrahlung auf das Umsatzsteuerrecht hat. Vortragende, die außerhalb eines allgemeinen Dienstverhältnisses tätig sind, sind daher Unternehmer gem. § 2 Abs. 1 UStG, ihre Vortragshonorare gelten als steuerbare Umsätze. Sofern keine Befreiung (als Kleinunternehmer, Privatlehrer) in Anspruch genommen werden kann, ist das Honorar vor Abzug von Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen die Bemessungsgrundlage.

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass ein Dienstverhältnis nach den allgemeinen Kriterien des § 47 Abs. 2 EStG nie behauptet wurde.

Da im gegenständlichen Fall auch keine Anhaltspunkte für die Anwendung der Steuerbefreiung des § 6 (1) 11 UStG bestehen (dies würde außerdem zur Vorsteuerkürzung führen), unterliegen die Einnahmen aus der Tätigkeit für den XY der Umsatzsteuer.“

Mit Vorlageantrag vom 22. März 2008 brachte der Bw. ergänzend vor:

„Die ausgeübte Tätigkeit beim XY ist laut Aussage und Bestätigung des XYs nicht umsatzsteuerpflichtig.

Eine Bestätigung des XYs wurde dem Finanzamt bereits vorgelegt.

Laut § 25 Z 5 des EStG sind Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgesehenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Dies trifft auch in diesem Falle zur Gänze zu. Es werden in einer Bildungseinrichtung des XYs ständig Personen für den Gesundheits- und Krankenpflegedienst vorbereitet und ausgebildet und es gibt auch genaue Ausbildungspläne und daher handelt es sich auch in diesem Falle um eine nichtselbständige Tätigkeit.

Bis zur Entscheidung über den Vorlageantrag ersuche ich um Aussetzung der Einhebung nach § 212 a BAO. Ich erkläre mich mit einer weiteren Berufungsvorentscheidung einverstanden.“

Mit Bescheid vom 14. April 2008 wies das FA den Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212 a BAO ab, da die Bezug habenden Abgaben am 3. April 2008 durch Überweisung getilgt wurden.

Das FA legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor.

Mit Vorhalt vom 1. März 2011 ersuchte der UFS den Bw. um Beantwortung folgender Fragen und Vorlage von Unterlagen:

„1. Nach der Bestätigung des X-Ys vom 13. Jänner 2008 sind Sie als freier Dienstnehmer tätig und handelt es sich bei Ihrer Tätigkeit als Lehrbeauftragter beim X-Y um eine unselbständige Tätigkeit.

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

Nach § 25 Abs. 1 Z 5 leg.cit. sind Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

Unbestritten ist, dass ein Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 nicht vorliegt.

Aus dem Nachtrag zur Berufung (Schreiben vom 2. Februar 2008) geht allerdings hervor, dass Sie den Standpunkt vertreten, Ihre Vortragstätigkeit sei gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen.

*a) Zu dem in dieser Bestimmung enthaltenen Tatbestandsmerkmal **"Bildungseinrichtung"**:*

Auf der Internetseite **<http://www.xyz>** findet sich folgende Information:

"Seit der Gründung vor mehr als 80 Jahren ist der X-Y-z seiner obersten Verpflichtung treu geblieben: Die haupt- und ehrenamtlichen MitarbeiterInnen der Non-Profit-Organisation leisten für ältere Menschen, Kranke, Verletzte und in Not geratene Hilfe von Mensch zu Mensch – unabhängig von deren ethnischer Zugehörigkeit, Religion und Weltanschauung. Das Aufgabengebiet des X hat sich in den vergangenen Jahren enorm erweitert – vom klassischen Rettungs- und Krankentransport hin zu den Gesundheits- und Sozialen Diensten wie etwa Pflege-, Asylwerber- und Obdachlosenbetreuung, aber Entwicklungszusammenarbeit, Katastrophenhilfsdienst und Jugendarbeit."

Danach kann offenbar von einer "Bildungseinrichtung" nicht gesprochen werden.

Nehmen Sie dazu bitte Stellung!

*b) Zum Tatbestandsmerkmal "**Ausübung der Tätigkeit im Rahmen eines vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes**":*

Der Bestätigung des X-Ys vom 13. Jänner 2008 ist zu entnehmen, dass sich Ihr Aufgabengebiet ausschließlich auf die Wissensvermittlung im Bereich der Ersten Hilfe und der Sanitätsdienste erstreckt hat.

Um Vorlage des Studien-, Lehr- oder Stundenplanes, nach welchem Sie im Bereich der durch Sie erfolgten Wissensvermittlung vorzugehen hatten, wird ersucht.

2. *Legen Sie bitte auch eine Aufstellung vor, aus der ersichtlich ist, wann, wie oft und in welchem zeitlichen Ausmaß Sie in den Berufungsjahren Vorträge abgehalten und welche Honoraransprüche Sie daraus geltend gemacht haben.*

3. *Legen Sie bitte auch die von Ihnen an den X-Y für die geleistete Vortragstätigkeit ausgestellten Abrechnungen vor.*

4. *Im Jahr 2009 haben Sie selbst für das Entgelt iHv. 1.063,83 € einen Betrag an Umsatzsteuer iHv. 211,20 € dem xy in Rechnung gestellt. Wurde dieses Entgelt ebenfalls für Vortragsleistungen (wie in den Berufungsjahren) an Sie bezahlt? Um Vorlage dieser Rechnung (Rechnungen) wird ersucht.*

5. *Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Berufungsvorentscheidung, in der die Behörde das Ergebnis der behördlichen Ermittlungen, Erhebungen und Sachverhaltsfeststellungen darlegt und sich mit den anstehenden Sachverhaltsfragen auseinandersetzt, geeignet, wie ein Vorhalt zu wirken und als solcher zu gelten (vgl. VwGH 21.4.1983, 82/16/0177; 13.3.1986, 84/16/0235). Sie haben Gelegenheit, zu den Argumenten des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2008 Stellung zu nehmen.*

6. *Mit der oben angeführten Berufungsvorentscheidung wies das FA darauf hin, dass keine Anhaltspunkte für die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 11 UStG vorlägen. In diesem Zusammenhang wird auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 14.11.2006, Zahl: RV/0552-W/05 (siehe Beilage) hingewiesen, nach welcher die Vortragsentgelte eines Zahnarztes für einen Interessenverband als umsatzsteuerpflichtig behandelt wurden, da der Interessenverband nicht als eine Einrichtung im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG, die eine einer öffentlichen Schule vergleichbare Tätigkeit ausübe, beurteilt wurde.*

Sie haben Gelegenheit zur Stellungnahme!

7. *Gemäß § 47 Abs 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis und somit unselbständige Tätigkeit 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.

Das FA hat darauf hingewiesen, dass bisher ein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG nie behauptet wurde. Diese Feststellung stimmt mit der Aktenlage überein.
Nehmen Sie bitte dazu Stellung!

8. Weitere organisatorische Fragen:

a) Waren Sie vertraglich verpflichtet, regelmäßig eine bestimmte Anzahl von Kursen abzuhalten oder konnten Sie selbst bestimmen, wie oft Sie vortragen wollten bzw. welche Kurse sie abhalten wollten?

Sollte eine vertragliche Verpflichtung bestanden haben, wird um Vorlage der Vertragsunterlagen ersucht.

b) Geben Sie bitte Art und Inhalt der von Ihnen im Berufszeitraum geleiteten und abgehaltenen Kurse bekannt.

c) War es Ihnen möglich, sich im Verhinderungsfall vertreten zu lassen?

d) Wurden Sie pro abgehaltenem Kurs bzw. Veranstaltung (in Form eines Fixbetrages) oder variabel nach den hierbei konkret geleisteten Stunden bezahlt?

e) Hatten Sie Anspruch auf Urlaub oder sonstige Sozialleistungen sowie Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall?

f) Wurden Sie sozialversicherungsrechtlich als Arbeitnehmer behandelt? Wenn ja, wird um Vorlage geeigneter Nachweise ersucht."

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 18. März 2011 gab der Bw. Folgendes bekannt:

„1.)a) Ich arbeite nicht für den Bx, sondern für den „X-Y-z“, Gruppe B und laut den Statuten siehe § 4 Tätigkeiten und Mittel zur Verwirklichung des Vereinszwecks unter Punkt 2)g) ist zu finden, dass der xyc B als ideelle Mittel zur Erreichung des Zwecks dienen:

Ausbildung und Schulung von E-Helfern, B-Helfern sowie Betreuung der Sanitätseinrichtungen und der Dienstnehmer in Betrieben und Arbeitsstätten.

1.)b) Stundenplan AB Kurs im Anhang (siehe Beilage 1).

2.) und 3.) siehe beigelegte Unterlagen (Jahreslohnzettel und auszugsweise Rechnungen, sowie Anmeldungen, Änderungsmeldungen und Abmeldungen zur GKK) - (siehe Beilage 2). Die Honoraransprüche im Jahr 2004 waren in Summe € 2.064,00; im Jahr 2005 waren es € 3.552,00 und im Jahre 2006 waren es € 3.408,00.

4.) JA, da es in den Vorjahren von Seiten des Finanzamtes zu unterschiedlichen Auffassungen gekommen ist, wurde vom X-Y vorgeschlagen, die Abrechnung mit Umsatzsteuer durchzuführen, um weitere Probleme zu vermeiden.

5.) Sie sehen aus den beigebrachten Unterlagen, dass ich keine Umsatzsteuer bezogen habe und auch Sozialversicherungsbeiträge abgeführt wurden. Ich habe die Einkünfte als nichtselbständig betrachtet, daher wurden auch keine Aufwendungen angesetzt und auch für die Aufwendungen keine Vorsteuerbeträge verrechnet. Weil ich ohnedies nur sehr geringe Einkünfte bezog, war es auch nicht erforderlich Werbungskosten für die Tätigkeit beim X-Y anzusetzen, da ohnehin keine Einkommensteuer anfiel. Die Steuerbefreiung im Sinne des § 6 (1) 11 wurde für diese Umsätze ebenfalls nicht beantragt, da ich diese Einkünfte eben als nicht selbständige Einkünfte betrachtete.

6.) *Wie schon angeführt, werden vom X-Y Schulungen durchgeführt und es ist wie im Punkt 1) angeführt ein wesentlicher Vereinszweck. Diese Kurse sind meiner Meinung nach sehr wohl mit einer öffentlichen Schule vereinbar. Ohne diese Kurse kann die entsprechende Arbeit nicht durchgeführt werden und ist daher mit einer Berufsausbildung gleichzusetzen.*

7.) *Ich bin und war hinsichtlich der Lehrinhalte, Kurszeiten und der Methodik weisungsgebunden.*

8.)a) *Nein, es hat keine vertragliche Bindung bestanden. Es wurde mir mitgeteilt, welche Kurse geplant sind und welche ich davon übernehmen wolle*

8.)b) *F- und AB-Kurse - Inhalt siehe in der Beilage von Punkt 1 .)b)*

8.)c) *Ja — im Krankheits- oder dringenden Verhinderungsfalle hätte ich um eine Vertretung ersuchen können.*

8.)d) *Ich wurde nach Stunden bezahlt, allerdings wurde die Dauer vorher vereinbart und nach diesen wurde ich dann auch bezahlt (meist 6 Stunden bei F-Kursen oder 16 Stunden bei AB-Kursen).*

8.)e) *Ich wurde nur für die Tage der Kurse angemeldet und gleich wieder abgemeldet.*

8.)f) *Ich war bei der GKKOÖ angemeldet und die Beiträge wurden bei Überschreitung der Geringfügigkeitsgrenze sofort vom xyc B abgeführt. Falls ein Differenzbetrag entstanden ist, wurde dieser im Jahr danach an die GKKOÖ abgeführt. (siehe Beilage 3).*

Wie Sie aus Beilage 4 ersehen können, muss ich mich alle 5 Jahre beim xych rezertifizieren lassen, um weiterhin für den xyc B Schulungen durchführen zu dürfen."

Gleichzeitig legte er folgend Unterlagen vor:

Beilage 1:

Individual-Kurs_Stundenplan für Lehrbeauftragte
AB Basiskurs (16 Stunden):

Dienstag, 22. März 2011

08:30 bis 10:30: 1. Doppelstunde: Rettungskette, Notruf, Absichern, Retten, Helmabnahme

10:30 bis 12:30: 2. Doppelstunde: Notfalldiagnose, Bewusstlosigkeit, Seitenlage

13:00 bis 15:00: 3. Doppelstunde: Atemstillstand, Beatmung, Kreislaufstillstand, HLW Ein- und Zweihelfermethode

15:00 bis 17:00: 4. Doppelstunde: Starke Blutung, Blutstillung, Schock Arten und Verlauf, Schockbekämpfung

Mittwoch, 23. März 2011

07:30 bis 10:30: 5. Doppelstunde: Wundlehre, Spezielle Wunden, Tierbisse, Verbandlehre

10:30 bis 12:30: 6. Doppelstunde: Spezielle Verletzungen und deren Behandlung, thermische Schäden, chemische Schäden

13:00 bis 15:00: 7. Doppelstunde: Akute Erkrankungen, Vergiftungen

15:00 bis 17:00: 8. Doppelstunde: Wiederholung und Zusammenfassung, Ehrenamtlichkeit ansprechen!

Individual-Kurs_Stundenplan für Lehrbeauftragte
Lebensrettende Sofortmaßnahmen am Unfallort (6 Stunden):

Samstag, 19. März 2001

08:00 bis 14:00: 6 Stunden: Retten, Lagerung Atemstillstand Atem- und Kreislaufstillstand, Blutstillung, Schockbekämpfung (jeweils eine Stunde).

Beilage 2:

Honorarabrechnungen des Bw. an den xy Gruppe B für die Monate September bis Dezember 2005. Daraus geht hervor, dass der Bw. folgende Stunden zu je 16 € verrechnet hat:

Montag, 26. September 2005: 8 Stunden

Dienstag, 27. September 2008: 8 Stunden

- Für **September 2005** wurden 16 Stunden verrechnet; Honorarforderung somit 256,00 €.

Freitag, 14. Oktober 2005: 8 Stunden, Montag, 17. und Mittwoch, 19. Oktober 2005: 8 Stunden, Dienstag, 18. Oktober 2005 und Mittwoch, 19. Oktober 2005: 6 Stunden

- Für **Oktober 2005** wurden 22 Stunden verrechnet; Honorarforderung somit 352,00 €

Donnerstag, 3. November 2005: 4 Stunden

Dienstag, 8. und Mittwoch, 9. November: 8 Stunden

Freitag, 11. November 2005: 4 Stunden

Donnerstag, 24. und Freitag, 25. November 2005: 16 Stunden

- Für **November 2005** wurden 32 Stunden verrechnet; Honorarforderung somit 512,00 €

Donnerstag, 1. Dezember 2005: 4 Stunden

Montag, 19. und Donnerstag, 22. Dezember 2005: 16 Stunden

- Für **Dezember 2005** wurden 22 Stunden verrechnet; Honorarforderung somit 352,00 €

Weiters wurden diverse An-, Ab- und Änderungsmeldungen der Gebietskrankenkasse betreffend die Jahre 2004 und 2005, sowie die sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlagenachweise für die Jahr 2003 bis 2005 vorgelegt. Aus diesen Nachweisen sind die jeweiligen, an den Bw. zur Auszahlung gebrachten Teilbeträge iHv. insgesamt 3.030,48 € für das Jahr 2003, 2.064,00 € für das Jahr 2004 und 3.552,00 € für das Jahr 2005 ersichtlich.

Beilage 3:

Aufstellung des X-Ys betreffend

„Vollversicherung/Angestellter über den Zeitraum 1.1.2004 bis 31.12.2004:

Gesamtentgelt/Monate: 3.851,88/12; Durchschnitt: 320,99; Sonderzahlung: 641,98;

Geringf. Besch./Freier DV/Ang.: Gesamtentgelt/Monate: 1.200,00/8; Durchschnitt: 150,00;

Sonderzahlung: 00,00; Gesamtentgelt/Monate: 864,00/2; Durchschnitt: 432,00;

Sonderzahlung: 00,00;“

sowie eine Kopie der Beitragsvorschreibung der Gebietskrankenkasse für die Monate Mai und Juni 2006 (jeweils 163,82 €) samt Einzahlungsnachweis des Bw. vom 6. Juli 2006.

Beilage 4:

Bestätigung des X-Ys Österreich, Bundesschulung vom 15. Oktober 2005 darüber, dass dem Bw. auf Grund der positiv abgeschlossenen Ausbildung die Lehrberechtigung als „Breitenausbilder“ erteilt wurde. Die Berechtigung gilt für die Kurse im Rahmen des X-Ys Österreich entsprechend den jeweils gültigen Ausbildungsrichtlinien und endet mit 31.12.2010.

Auf ergänzende telefonische Anfrage teilte der steuerliche Vertreter des Bw. mit, dass keine schriftliche Vereinbarung zwischen dem Bw. und dem XY existiert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der in der obigen Darstellung des Verfahrens vor dem FA bzw. vor dem UFS enthaltene Sachverhalt wurde nicht bestritten und wird daher der gegenständlichen Berufungsentscheidung zu Grunde gelegt.

Strittig ist allein die Frage, ob auf Basis des festgestellten Sachverhalts die Vortragstätigkeit des Bw., welche dieser im Berufszeitraum im Rahmen eines freien Dienstvertrages beim X-Y (xyc), Gruppe B , ausgeübt hat, eine nichtselbständige Tätigkeit (Ansicht des Bw.) oder eine unternehmerische Tätigkeit (Ansicht des FA) darstellt.

Wie bereits mit Vorhalt vom 1. März 2011 angeführt, sind gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Nach § 25 Abs. 1 Z 5 leg.cit. in der für den Berufszeitraum geltenden Fassung sind Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn). Nicht darunter fallen Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die an Einrichtungen tätig sind, die vorwiegend Erwachsenenbildung im Sinne des § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln, BGBl. Nr. 171/1973, betreiben, ausgenommen Abs. 1 Z 1 lit. a ist anzuwenden. 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 Abs 2 liegt ein DienstVerh vor, wenn der ArbN dem ArbG seine Arbeitskraft schuldet. Hiefür sind nach der zit Bestimmung zwei Elemente entscheidend: (1) Weisungsgebundenheit und (2) Eingliederung in den geschäftl Organismus des ArbG. Es gibt jedoch Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zw einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen (s VwGH 23.5.00, 97/14/0167). Diesfalls ist das Gesamtbild der Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (VwGH 20.2.08, 2008/15/0072 mwN). – Ein weiteres Merkmal eines DienstVerh (außerhalb der Legaldefinition) ist nach der Judikatur des VwGH das Fehlen eines Unternehmerrisikos.“ (Jakom/Lenneis EStG 2009, § 47 Rz 5).

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist zur Beantwortung der Frage, ob ein Dienstverhältnis vorliegt, das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen ist, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 20. Februar 2008, 2008/15/0072, vom 29. September 2004, 99/13/0183, sowie zahlreiche Vorjudikatur).

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten ist, dass ein Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 nicht vorliegt.

Wie aus dem Nachtrag zur Berufung (Schreiben vom 2. Februar 2008) hervorgeht, ist der Bw. jedoch der Ansicht, seine Vortragstätigkeit sei gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen.

Zur Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG findet sich in Jakom/Lenneis EStG 2009, § 26 Rz 16 folgende Kommentierung:

„Sofern dieser Personenkreis seine Tätigkeit iRe von einer Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausübt, fingiert der Gesetzgeber, dass diese Einkünfte als Istpfl zu behandeln sind. Eine bestimmte Mindeststundenanzahl wird dabei nicht gefordert. Ob unter dieser Prämisse tatsächl stets eine Einbindung in die Organisation der Bildungseinrichtung vorliegt und auch kein Unternehmerrisiko gegeben ist, wie der Gesetzgeber offensichtl unterstellt, ist zweifelhaft. Nach LStR 992a ist für ein Mindestmaß an Einbindung ein regelmäßiges Tätigwerden im Ausmaß von durchschnittl mind einer Semesterwochenstunde iRe Studien-, Lehr- oder Stundenplanes erforderl. Gleiches gilt bei geblockter Lehrverpflichtung. Primär ist aber zu prüfen, ob bereits ein DienstVerh gem § 47 Abs 2 S 1 und 2 vorliegt. Nach LStR 992c gelten Vortragende an Fachhochschulen als steuerl Dienstnehmer.“

Mit Vorhalt vom 1. März 2011 wurde dargelegt, warum von einer „Bildungseinrichtung“ iS der angeführten Bestimmung nicht gesprochen werden könne. Dem widersprach der Bw. mit dem Hinweis auf die Statuten des X-Y- Österreichs (xych), Gruppe B , da in deren § 4 „Tätigkeiten

und Mittel zur Verwirklichung des Vereinszwecks", Punkt 2)g) zu finden sei, dass als ideelle Mittel zur Erreichung des Zwecks dienen:

„Ausbildung und Schulung von E-Helfern, B-Helfern sowie Betreuung der Sanitätseinrichtungen und der Dienstnehmer in Betrieben und Arbeitsstätten.“

Dazu ist fest zu halten, dass es wohl in jeder Organisation bzw. in jedem (größeren) Betrieb notwendig ist, einen Bereich „Bildung bzw. Ausbildung“ abzudecken. Die Tatsache, dass der xych auf Grund der Besonderheit der Materie (AB -Leistung etc.) auch die Ausbildung und Schulung von E-Helfern, B-Helfern etc. übernimmt, macht diese Organisation noch zu keiner Bildungseinrichtung im besprochenen Sinn.

„Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die ihre Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplans ausüben, werden vom Gesetzgeber als lohnsteuerpflichtige Einkünfte behandelt, weil für den Vortragenden in typisierender Betrachtungsweise ein Mindestmaß an Einbindung in die Organisation der Bildungseinrichtung notwendig ist. Damit ein solches Mindestmaß an Einbindung vorliegt, ist ein regelmäßiges Tätigwerden im Ausmaß von durchschnittlich mindestens einer Semesterwochenstunde im Rahmen eines Studien-, Lehr- oder Stundenplanes erforderlich.“

Nach Rz 992b LStR 2002 gelten als vorgegebene Studien-, Lehr- oder Stundenpläne:

- Gesetzlich geregelte, auf Grund einer gesetzlichen Ermächtigung erlassene oder auf Grund einer gesetzlichen Regelung beschlossene Studien-, Lehr- oder Stundenpläne,
- Studien-, Lehr- oder Stundenpläne eines akkreditierten Lehrganges oder Studiums,
- Studien-, Lehr- oder Stundenpläne sonstiger Lehrgänge, die länger als vier Semester dauern.

Vorgegebene Studien-, Lehr- oder Stundenpläne sind daher vor allem solche, die nach den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen erstellt wurden (das sind z.B. das Universitäts-StudienG, Universitäts-OrganisationsG, BG über Fachhochschulstudiengänge, SchulorganisationsG). Darunter fallen Studien an Universitäten, Hochschulen, Akademien, Fachhochschulen. Pädagogischen Akademien, berufsbildenden höheren Schulen (z.B. Handelsakademien, Höhere Technische Lehranstalten, Land- und forstwirtschaftliche Fachschulen).

Den Studien-, Lehr- oder Stundenplänen liegt ein bestimmtes Ausbildungsziel zu Grunde. Der Vortragende hat sich an diesem Ausbildungsziel zu orientieren und seinen Vortrag darauf abzustimmen. Er ist insoweit an die Vorgaben des jeweiligen Lehrplans gebunden.

Auf Grund dieser Regelungen ist es bspw bei den meisten WIFI/BFI-Vortragenden gegenüber der Verordnungsregelung zu keinen Änderungen gekommen, weil sie regelmäßig wie bisher selbständig tätig sind.

Anm 63: Bezüge für fallweise Vorträge oder fallweise Vertretungen fallen hingegen auch bei Vorliegen eines vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplans nicht unter die Regelung des § 25 Abs 1 Z 5. Ebenso liegt keine Tätigkeit iSd § 25 Abs 1 Z 5 vor, wenn Dozenten oder emeritierte Professoren im Rahmen ihrer Lehrbefugnis (venia docendi) eine Lehrveranstaltung von sich aus anbieten und abhalten, ohne dafür einen Lehrauftrag erhalten zu haben" (Wiesner/Grabner/Wanke, Kommentar zum Einkommensteuergesetz11, Anm 60 und 63).

Die Vorhaltsbeantwortung des Bw. zeigt, dass durch die von ihm abgehaltenen Vorträge ein Mindestmaß an Einbindung, das heißt, ein regelmäßiges Tätigwerden im Ausmaß von durchschnittlich mindestens einer Semesterwochenstunde nicht erreicht wurde. Der Bw. hat selbst angegeben, dass er entscheiden konnte, welche Kurse er übernehmen wolle.

Ebenso wenig konnte das Vorhandensein eines nach einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen erstellten Studien-, Lehr- oder Stundenplanes nachgewiesen werden. Die Inhalte der vorgelegten Stundenpläne sind bestenfalls als grobe Richtschnur anzusehen, welche Themen je nach Art eines Kurses zu besprechen bzw. abzudecken waren. Im Detail blieb hierbei für den Vortragenden ein derart weiter Spielraum, dass von einem Lehrplan im oben angeführten Sinn nicht gesprochen werden kann.

Schließlich weisen folgende Kriterien darauf hin, dass nach dem Gesamtbild der Tätigkeit des Bw. die Merkmale der Selbständigkeit überwiegen:

- Weisungsfreiheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des xyc :

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. Dezember 1993, 90/14/0103; VwGH 23. Mai 2000, 97/14/0167; VwGH 20. Dezember 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.

Nach dem ermittelten Sachverhalt war der Bw. bei seiner Tätigkeit als Vortragender für den xych lediglich hinsichtlich der stichwortartig formulierten Vortragsinhalte an Vorgaben gebunden. Ansonsten stand es ihm frei, welche Kurse er wie oft abhielt und wie er die Vorträge innerhalb der vorgegebenen Stunden gestalten wollte. So gesehen war der Bw. auch nicht verpflichtet, regelmäßig zu einer festgelegten Dienstzeit anwesend zu sein, sondern konnte die von ihm zu leistenden Stunden selbst bestimmen, in dem er entschied, mehr oder weniger Kurse abzuhalten. Durch diese unregelmäßigen Einsätze, deren Häufigkeit der Bw. darüber hinaus selbst bestimmen konnte, ist eine Eingliederung in die Organisation bzw. den Betrieb des xyc jedenfalls nicht gegeben.

- Unternehmerrisiko:

Für eine selbständige Tätigkeit ist das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses (Unternehmerrisiko) charakteristisch. Ein solches liegt vor, wenn unter weitgehender Abhängigkeit von persönlicher Tüchtigkeit, Geschicklichkeit und Ausdauer sowohl die Ausgaben- als auch die Einnahmenseite maßgeblich beeinflusst und damit der finanzielle Erfolg einer Tätigkeit weitgehend selbst gestaltet werden kann. Das Unternehmerwagnis besteht somit darin, dass die Höhe der Einkünfte eines Steuerpflichtigen weitgehend vom Erfolg seines Tätigwerdens abhängt (VwGH 13. 12. 1989, [88/13/0209](#); VwGH 22. 2. 1989, [84/13/0001](#)).

Für den Bw. bestand keine (vertragliche) Verpflichtung, regelmäßig eine bestimmte Anzahl von Kursen abzuhalten, sondern konnte er die Anzahl der Vorträge und somit die Höhe der jährlichen Einnahmen selbst beeinflussen und durch seine Tüchtigkeit bzw. Ausdauer erhöhen. Zur Ausgabenseite machte der Bw. unter Hinweis auf den geringen Umfang der Vortragstätigkeit keine Angaben. Trotzdem ist im Hinblick auf den festgestellten Sachverhalt evident, dass auch allfällige Ausgaben durch seine eigene Geschicklichkeit und Disposition beeinflusst werden konnten.

Dass die Honorierung nach einem bestimmten Stundensatz erfolgte, steht der Beurteilung, dass Unternehmerwagnis gegeben ist, nicht entgegen (vgl. VwGH 9. 7. 1997, 95/13/0289).

- Vertretungsbefugnis:

Der Bw. hätte, seinen Angaben zu Folge, im Krankheits- oder dringenden Verhinderungsfall um eine Vertretung ersuchen können. Die Bezahlung erfolgte je nach den geleisteten Stunden.

Ein Fortzahlungsanspruch im Krankheits- bzw. Verhinderungsfall bestand ebenso wenig als ein Anspruch auf Urlaub bzw. auf sonstige Sozialleistungen. Es war somit eine laufende Lohnzahlung eindeutig nicht gegeben.

Unter Berücksichtigung der dargestellten Kriterien ist zusammenfassend fest zu halten, dass die gegenständliche Vortragstätigkeit des Bw. nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 EStG 1988 ausgeübt wurde und somit die dabei erzielten Einnahmen nicht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG zu qualifizieren sind, sondern – wie dargestellt – die Merkmale, welche für deren Selbständigkeit sprechen, insgesamt betrachtet weitaus überwiegen. Im Übrigen hat der Bw. selbst für im Jahr 2009 an den xy erbrachte Leistungen Umsatzsteuer in Rechnung gestellt (siehe Punkt 4 des Vorhalteverfahrens) und ist somit von dem in der Berufung vertretenen Standpunkt abgerückt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 31. März 2011