

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache A, vertreten durch B, gegen den Bescheid des Finanzamtes C mit Ausfertigungsdatum 6. Dezember 2012 betreffend Umsatzsteuer 2008 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer hat mit Schreiben vom 21. Juni 2012 dem Finanzamt erklärt, im Kalenderjahr 2008 Provisionen von insgesamt 38.902,00 € vereinnahmt und nicht versteuert zu haben.
2. Mit Schreiben seines steuerlichen Vertreters vom 5. Juli 2012 wurde ergänzend vorgebracht, dass der Beschwerdeführer eine weitere Zahlung in Höhe von 10.800,00 € erhalten habe, insgesamt daher 49.702,00 € an Provisionen im Jahr 2008 von ihm vereinnahmt und nicht versteuert wurden.
3. Das Finanzamt hat nach Durchführung einer Außenprüfung mit dem am 6. Dezember 2012 ausgefertigten Bescheid die Umsatzsteuer für das Jahr 2008 mit 8.283,67 € festgesetzt.
4. Dagegen erhob der Beschwerdeführer mit Schreiben seines steuerlichen Vertreters vom 19. Dezember 2012 Berufung und brachte vor, der Beschwerdeführer habe im Jahr 2008 unter Ausnützung einer einmaligen Gelegenheit Provisionen kassiert. Eine unternehmerische Tätigkeit liege mangels Nachhaltigkeit nicht vor. Außerdem sei die Provisionszahlung der Firma D schon deshalb nicht umsatzsteuerpflichtig, da sie zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit gehöre.

5. Die Berufung wurde von der Abgabenbehörde mit Bericht vom 23. Jänner 2013 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.
6. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

II. Sachverhalt

Nach der von der Abgabenbehörde ausgewiesenen Aktenlage und den im Gerichtsverfahren erhobenen Beweisen ist nachfolgend dargelegte Sachlage erwiesen:

1. Der Beschwerdeführer war bis 30. Juni 2008 bei der Firma D beschäftigt. In dieser Firma hatte er die Funktion des Regional Salesmanager West für den Internen Vertrieb. Der Aufgabenbereich umfasste die Betreuung der Großkunden sowie die Betreuung der Vertriebspartner.
2. Im Rahmen seiner Tätigkeit bei der Firma D erlangte der Beschwerdeführer Kenntnis von der Auflassung der gemieteten Geschäftsstelle seines Dienstgebers in C, Eduard Bodem Gasse. Außerdem war ihm bekannt, dass die Stadtwerke E Bedarf an Räumlichkeiten hatten.
3. Der Beschwerdeführer nutzte diese Kenntnis und bot drei Firmen gegen Bezahlung einer Provision seine Vermittlungsleistung hinsichtlich des unter Punkt II.2. angeführten Mietobjektes an. Auftrag wurde ihm erteilt und Provisionszahlungen erhielt er von
 - a) den Stadtwerken E (Neumieter) für die Vermittlung des Eintrittes in das Mietverhältnis. Die Provision wurde mit Herrn F ausverhandelt und orientierte sich an drei monatlich zu erwartenden Mietaufwendungen. Die Auszahlung der Provision in Höhe von 25.000 € erfolgte am 9. April 2008 auf das Sparbuch Konto 123456789.
 - b) der H-GmbH (Vermieter) für die Verhinderung eines Mietausfalles. Die Provision wurde mit Herrn G ausverhandelt und ebenfalls anhand von drei Monatsmieten bemessen, allerdings unter Berücksichtigung besonderer Umstände wie beispielsweise der kurzen Restlaufzeit des bestehenden Vertrages. Die Auszahlung der Provision in Höhe von 13.902 € erfolgte am 10. April 2008 auf das Sparbuch Konto 123456789.
 - c) der D (Altm Mieter) für die Möglichkeit, vorzeitig aus dem Mietvertrag auszusteigen. Die Provision wurde mit Herrn Dr. I ausverhandelt und bemaß sich am dreifachen Wert der Ersparnis. Die Auszahlung der Provision in Höhe von 10.800 € erfolgte am 16. Mai 2008 auf das Sparbuch Konto 123456789.
4. Abgerechnet wurden sämtliche Provisionen über die J-GmbH, an der der Beschwerdeführer ursprünglich beteiligt war. Die J-GmbH war bereits im September 2005

im Firmenbuch gelöscht worden, ein Faktum, das der Beschwerdeführer seinem jeweiligen Vertragspartner verschwieg.

5. Der Beschwerdeführer war als Leistender gegenüber allen unter Punkt II.3. angeführten Auftraggebern selbständig tätig.

III. Beweiswürdigung

1. Die Sachlage zu Punkt II.1. bis 4. ist unbestritten und durch dem vorgelegten Akt der Amtspartei sowie dem vom Beschwerdeführer beigebrachten Schriftsatz vom 18. September 2014 belegt.

2. Strittig ist die Feststellung zu Punkt II. 5. hinsichtlich der Frage, ob der Beschwerdeführer mit seiner Leistung gegenüber der D selbständig oder unselbständig tätig war.

Dazu wird vom Beschwerdeführer in der Berufung vom 19. Dezember 2012 vorgebracht (kursive Schreibweise im Original), *dass die Provisionszahlung der D zu den Einkünften aus nicht selbständiger Tätigkeit gehörten und somit erst recht nicht dem Umsatzsteuergesetz unterliegen hätten können.* Mit am 25. August 2014 ausgefertigtem Schreiben wurde dem Beschwerdeführer vom Bundesfinanzgericht vorgehalten, dass er diese Provisionszahlungen in der am 6. Juli 2008 bei der Abgabenbehörde eingelangten berichtigten Einkommensteuererklärung als Einkünfte aus Leistungen (§ 29 Z 3 EStG) deklariert habe.

Zur Stellungnahme ersucht, welche Feststellungen zur Umqualifizierung der Sachlage geführt haben, führte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers im Antwortschreiben vom 18. September 2014 aus, dass *bei näherer Betrachtung des Zustandekommens der Provisionsvereinbarungen der enge Zusammenhang zwischen Dienstverhältnis und Kenntnis der Mietsituation der D augenscheinlich sei. Ohne seine Position in der Firma hätte der Beschwerdeführer niemals Kenntnis von der Raumproblematik für die Firma D erlangen und entsprechende Schritte setzen können. Auch wenn die "Vermittlung" mit der normalen Tätigkeit des Herrn Beschwerdeführer keinen Zusammenhang aufweise, sei dennoch die Verknüpfung mit dem Dienstverhältnis so eng, dass die erhaltene Provision den Charakter einer "Verbesserungsprämie" habe und somit als ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu werten sei, der jedenfalls im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit hätte abgerechnet gehört.*

Merkmal für eine Leistungserbringung im Rahmen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Leistende in der Betätigung seines geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist (siehe unten Punkt IV.3.). Alleine die in der Stellungnahme des Beschwerdeführers dargelegte Tatsache, dass er die *Kenntnis über die Raumproblematik der Firma D* aufgrund seines Dienstverhältnisses zu dieser erlangte, qualifiziert seine an sie erbrachte Vermittlungsleistung nicht als solche, die

im Rahmen dieses Dienstverhältnisses verrichtet wurde. Das Faktum, dass er seinen persönlichen Leistungseinsatz hinsichtlich der Vermittlung bei der Abrechnung durch Vorschub der J-GmbH verschleierte, bestätigt die ursprüngliche, von der Außenprüfung der Abgabenbehörde noch unbeeinflusste Einschätzung des Beschwerdeführers in seiner Einkommensteuererklärung, dass er seine Leistung ausserhalb seines Dienstverhältnisses, selbständig, frei von Weisungen des Arbeitgebers, erbracht hat. Zudem führt er unter Punkt 2. seines Antwortschreiben vom 18. September 2014 aus, nicht sagen zu können, *ob und inwieweit K und L (seine unmittelbaren Vorgesetzten) hier eingebunden waren*. Die Qualifikation der Provisionszahlungen als "*Verbesserungsprämie*" des Dienstgebers kann demzufolge ausgeschlossen werden. Dem Bundesfinanzgericht liegen im Übrigen weder Beweismittel noch ein Vorbringen des Beschwerdeführers vor, dass der ihm in der D zugeordneten Aufgabenbereich (Punkt II.1.) auch die Vermittlung von Mietobjekten umfasst hätte. Seine Vermittlungsleistung ihr gegenüber wird demzufolge als selbständig erbracht qualifiziert.

IV. Rechtliche Beurteilung

1. Nach Art. 9 MWSt-RL gilt für die Mehrwertsteuer als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. In Umsetzung dieser Bestimmung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie der Europäischen Union normiert § 2 Abs. 1 UStG 1994, dass Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig 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.

2. Nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn Wiederholungsabsicht besteht oder wenn sie unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und desselben dauernden Verhältnisses ausgeübt wird (VwGH 12.12.1988, 87/15/0107; VwGH 25.1.1995, 93/13/0084). Bei einer zunächst einmaligen Tätigkeit ist Nachhaltigkeit gegeben, wenn an Hand objektiver Umstände auf die Absicht, die Tätigkeit zu wiederholen, geschlossen werden kann (VwGH 10.9.1979, 225/79; VwGH 9.11.1983, 81/13/0151; VwGH 25.1.1995, 93/13/0084). Für eine nachhaltige Tätigkeit sprechen planmäßiges Handeln, Ausführen mehrerer Umsätze, Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses (*Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz 51).

Der Beschwerdeführer ist, wie unter Punkt II.2. und 3. dargelegt, aufgrund der sich ihm bietenden Gelegenheit um die Kenntnisse hinsichtlich des Mietobjektes mit mehreren Firmen in Verhandlung getreten. So hat er nicht nur einmalig eine Tätigkeit entfaltet, sondern ist planmäßig und wiederholt als Vermittler in Geschäftsbeziehung mit drei Unternehmen getreten, sei es auch unter Ausnützen einer einmaligen Gelegenheit. Die Nachhaltigkeit seiner Vermittlungstätigkeit erschließt sich demzufolge bereits aus dem planmäßig und wiederholten Agieren gegenüber mehreren Vertragspartnern. Im Sinne

des § 2 Abs. 1 UStG 1994 übte der Beschwerdeführer daher eine gewerbliche Tätigkeit aus.

3. Unternehmereigenschaft setzt Selbständigkeit voraus. Das UStG definiert den Begriff der Selbständigkeit nicht positiv sondern grenzt ihn negativ ab. Nach § 2 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 wird eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen einem Unternehmen derart eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmens zu folgen verpflichtet sind. Unionsrechtliche Grundlage für § 2 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 ist Art. 10 MWSt-RL.

Umsatzsteuerrechtlich sind die Begriffe der Selbständigkeit und Unselbständigkeit grundsätzlich mit jenen des Einkommensteuerrechtes ident (*Ehrke-Rabl in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II*⁷, Tz 221; *Ruppe/Achatz, UStG*⁴, § 2 Tz 69). Das bedeutet, wer als Arbeitnehmer in einem einkommensteuerrechtlichen Dienstverhältnis steht, kann mit dieser Tätigkeit nicht zugleich Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechtes sein. Dabei ist die Selbständigkeit hinsichtlich jeder einzelnen Leistungsbeziehung zu prüfen.

Eine Leistung im Rahmen eines die Unternehmereigenschaft ausschließenden Dienstverhältnisses liegt nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor, 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. Dem Ergebnis des Beweisverfahrens entsprechend (Punkt III.2.) war dies hinsichtlich der Vermittlungsleistung des Beschwerdeführers an die D nicht der Fall. Er war daher bei allen Vermittlungen selbständig tätig.

4. Da der Beschwerdeführer die Provisionszahlungen aufgrund seiner selbständig verrichteten gewerblichen Vermittlungstätigkeit bezogen hat, erweist sich die Beschwerde als unbegründet, weshalb sie gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuweisen war.

V. Zulässigkeit einer Revision

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die für die Lösung des Beschwerdefalles bedeutsamen Rechtsfragen zur Unternehmereigenschaft sind durch die unter Punkt IV. zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits beantwortet. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

