



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bws., vertreten durch St.P.KEG, Steuerberatungsgesellschaft, gegen die Bescheide des Finanzamtes S., vertreten durch Dr.J.St., betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1996 nach der in Linz durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. Der Berufung gegen den **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996** wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1996	Einkommen	40.511,39€	Einkommensteuer	10.755,05€
		557.449,00 ATS		148.268,00 ATS

2. Die Berufung gegen den **Umsatzsteuerbescheid 1996** wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig im konkreten Fall ist, ob der für die Fa. G .GmbH in G. tätig gewesene Bw. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb erzielte.

Der Bw. ist zudem Geschäftsführer der B. GmbH in Sch. Aus diesem Titel bezog er Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Ausmaß von ATS 98.692,-.

Auf Grund einer Lohnsteuerprüfung bei der Fa. G. GmbH wurde festgestellt , dass die für diese Firma im Prüfungszeitraum tätig gewordenen Personen keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern solche aus Gewerbebetrieb erzielt hätten.

Auf Grund dieser Einstufung wurden vom Betriebsstättenfinanzamt hinsichtlich der außerhalb des dortigen Finanzamtsbereiches, jedoch im Inland wohnhaften und für die Firma G. tätig gewordenen Personen entsprechende Kontrollmitteilungen über die erhaltenen Vergütungen an die zuständigen Wohnsitzfinanzämter übermittelt.

Das Betriebsstättenfinanzamt ersuchte um Prüfung dahingehend, ob die Werkvertragsnehmer die Entgelte in ihren Umsatz- bzw. Einkommensteuererklärungen angegeben hätten. Sollte dies nicht der Fall sein, müssten diesen Personen von den zuständigen Wohnsitzfinanzämtern entsprechende Steuererklärungen übermittelt werden.

Aus dem seitens des unabhängigen Finanzsenates angeforderten Arbeitsbogen des Betriebsstättenfinanzamtes finden sich folgende Vereinbarungen über den Inhalt der Beschäftigung des Bws.:

WERKVERTRAG

Zwischen

R.Gr. V.- und F. GmbH & Co (Auftraggeber)

und

Fa. G. GmbH(Auftragnehmer und zugleich Arbeitgeber des Bws.)

wird folgender Werkvertrag abgeschlossen:

1. Vertragsgegenstand

Der Auftragnehmer führt als Spezialunternehmen für den Auftraggeber Schlacht-, Zerlege -, Auslöse - , Zuschneide –u. Sortierarbeiten von Schweine-, Rind -und Kalbfleisch durch.

2. Personen der Vertragserfüllung

Der Auftragnehmer kann den Vertrag durch Subunternehmer, Arbeitnehmer und Hilfskräfte erfüllen.

3. Durchführung

Es ist dem Auftragnehmer und seinen Subunternehmern und Beschäftigten jedoch bekannt, dass die zur Verfügung gestellten Räume nur zu den vereinbarten Zeitpunkten für den Auftragnehmer und seine Subunternehmer und Beschäftigte zugänglich ist.

4. Vergütung

Die Vergütung des Auftragnehmers richtet sich nach den Vereinbarungen.

Sie ist immer bezogen auf Kilogramm oder Stück. Die Rechnungserstellung erfolgt wöchentlich und ist sofort zu begleichen.

...

6. Abnahme

Die vom Auftragnehmer erbrachte Leistung wird vom zuständigen Abteilungsleiter des Auftraggebers abgenommen. Es erfolgt eine Kontrolle im Hinblick auf die Menge und die Qualität.

...

8. Schlussbestimmungen

Änderungen des Vertrages bedürfen der Schriftform.

Datum

10.7.1995 ,U(Ort der Vertragsunterzeichnung)

Unterschriften Auftraggeber und Auftragnehmer

Aus der Niederschrift vom 1.8.1995 (anlässlich Beitragsprüfung gemäß § 357 ASVG durch die GKK.) mit dem Bw. geht Folgendes hervor:

„Die Fleischhauertätigkeit werde in der BRD und in Österreich ausschließlich in Form von Werkverträgen ausgeübt. Diese werden mit der Fa. G. GmbH (Auftragnehmer) abgeschlossen“.

Zum Arbeitsablauf befragt , gibt der Bw. an:

„Wenn jemand von uns Arbeit benötigt, ruft dieser bei der Fa. G. GmbH an, ob eine Arbeit vorhanden ist. Wenn ja; nehmen wir Kontakt mit dem Leiter dieser Arbeitsstelle auf (beim erstmaligen Arbeitsantritt vorherige Unterfertigung des Werkvertrages mit der Fa. G. GmbH. Die Entscheidung, ob an dieser Arbeitsstelle gearbeitet wird oder nicht sei freiwillig. Die Arbeit bestehe in Fleischfeinzerlegung und Entknochung von Nutztierkörpern. Die Bezahlung für die geleisteten Arbeiten erfolge ausschließlich über die Fa. G. GmbH. Vom Auftraggeber (Fa. Gr. V.- u F. GmbH & Co) werden keine Geldzahlungen geleistet. Der Lohn wird pauschal festgelegt (je nach Anzahl der verarbeiteten Kilos) . Es erfolgt keine Stundenentlohnung.

Steuerrechtliche Vorgangsweise bei der Firma G. GmbH

Seitens der Firma G. GmbH wurde hinsichtlich der ausbezahlten Löhne keine Lohnsteuer einbehalten, der Konkursantrag über das Vermögen der genannten Firma wurde mangels Vermögen abgewiesen. Mit einer Einbringlichkeit einer der Firma vorgeschriebenen Abgabenschuld könne nicht gerechnet werden.

Steuerspähre des Abgabepflichtigen:

Der Abgabepflichtige hat in seiner Einkommensteuererklärung 1996 keine Einnahmen bzw. Einkünfte hinsichtlich der Tätigkeit für die Fa. G. GmbH bekannt gegeben. Es wurde lediglich die Abzugssteuer (Werkvertragsproblematik) im Ausmaß von ATS 21.716 bei der Kennzahl 343 der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1996 geltend gemacht (ohne Hinweis für eine konkrete Firma) gegeben.

Eine Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1996 wurde vom Abgabepflichtigen bei der Abgabenbehörde I. Instanz nicht eingereicht.

Auf Grund der Kontrollmitteilung des Betriebsstättenfinanzamtes wurde vom zuständigen Wohnsitzfinanzamt der Umsatz mit brutto ATS 551.897,64 (netto 459.914,70 ATS x 20 % USt) sowie der Gewinn mit ATS 551.898,-- festgesetzt (Umsatz- bzw. Einkommensteuerbescheid 1996 vom 23. September 1998).

Gegen die angeführten Bescheide hinsichtlich Umsatzsteuer- bzw. Einkommensteuer 1996 wurde **Berufung** innerhalb offener Frist im Wesentlichen mit folgender Begründung erhoben:

Es werde beantragt, bei der Berechnung der Einkommensteuer Abzugssteuer für Werkverträge im Ausmaß von ATS 21.716,--anzurechnen. Die Veranlagung basiere auf einer Zurechnung von Einkünften aus Gewerbebetrieb auf Grund einer Kontrollmitteilung nach einer Betriebsprüfung bei der Firma G. GmbH in G. Es seien wesentliche Beträge nach der Darstellung des Bws. daraus gar nicht an ihn, sondern an die B. GmbH (an der der Klient maßgeblich beteiligt sei) abgerechnet worden. Um sich über die rechtliche Situation einen Überblick zu verschaffen, seien vom Klienten wesentliche Unterlagen in diesem Zusammenhang angefordert worden (Verträge, Zahlungsbelege, Aktennotizen, Buchhaltungsunterlagen der B. GmbH), welche noch nicht vollständig vorlägen und weshalb der Antrag vorerst dahingehend ausgedehnt werde, die geschätzten Grundlage mit ATS 0,-- anzunehmen. Eine ausführliche Begründung werde dazu umgehend nachgereicht.

Mit Schreiben vom 13. November 1998 teilte die steuerliche Vertretung mit, dass sich die ursprüngliche Vermutung des Bws. nicht bestätigt habe, dass es sich bei den zugeschätzten Beträgen um solche handeln könnte, die mit den entsprechenden Fakturen durch die B. GmbH an die Firma G. in der 2. Jahreshälfte 1996 verrechnet worden seien. Vielmehr handle es sich um Bezüge seines Klienten, die er nach seiner Aussage im Rahmen eines Dienstverhältnisses

zur Firma G. im Jahr 1996 bezogen habe und für die vom Dienstgeber Lohnsteuer einbehalten hätte werden müssen. Da der Bw. davon ausgegangen sei, dass diese Einkünfte schon besteuert seien und ohnehin automatisch eine Meldung vom Dienstgeber im Wege eines Lohnzettels vorzunehmen sei, habe in der Einkommensteuererklärung eine entsprechende ziffernmäßige Bekanntgabe gefehlt.

Nachdem offensichtlich über die rechtliche Qualifikation des Leistungsverhältnisses zwischen dem Bw. und der Firma G. geteilte Fachmeinungen vorliegen würden und zudem von Seiten der GKK ein Verfahren beim VwGH unter der ZI. 1998/08/0208 anhängig sei, werde kein Einwand dagegen erhoben, dass bis zur Entscheidung über gegenständliche Berufung bis zum Vorliegen dieser höchstgerichtlichen Entscheidung zugewartet werde.

Mit Schreiben vom 1. April 1999 teilte die zuständigen Abgabenbehörde I. Instanz (Wohnsitzfinanzamt S.) dem Bw. mit, dass die Werkvertragsmitteilung anlässlich ihrer Einbringung EDV-mäßig nicht verarbeitet worden sei, da die firmenmäßige Fertigung der B. GmbH als nicht gegeben erachtet worden sei. Um die Abzugssteuer von ATS 21.716 im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung anrechnen zu können, wurde der Bw. ersucht, einen Nachweis darüber zu erbringen, dass dieser Betrag von der B. GmbH auch tatsächlich an den "Fiskus"abgeführt wurde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10.5.1999 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen:

Die Höhe der angesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb habe sich inzwischen nochmals bestätigt, als im Rahmen von Erhebungen seitens des Finanzamtes Grieskirchen die entsprechenden Kontoblätter der Arbeitgeberfirma beschafft worden seien, auf denen der Betrag von ATS 551.881,- aufschiene.

Was die rechtliche Qualifikation des Leistungsverhältnisses betreffe, sei seitens der Oberbehörde mitgeteilt worden, dass die für G. F. GmbH tätig gewordenen Personen keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern solche aus Gewerbebetrieb erzielt hätten. Es bestünde daher keine Veranlassung, auf den Ausgang eines Verfahrens beim VwGH im Zusammenhang mit der OÖ. Gebietskrankenkasse Bedacht zu nehmen. Was die Abzugssteuer für Werkverträge von ATS 21.716,-- betreffe, könne diese nicht berücksichtigt werden, da kein Nachweis darüber erbracht worden sei, dass dieser Betrag von der B. GmbH auch tatsächlich an den "Fiskus"abgeführt worden sei. Der zu diesem Zweck an den Bw. gerichtete Vorhalt blieb unbeantwortet.

Gegen diese Berufungsentscheidung wurde der **Vorlageantrag** vom 9.6.1999 innerhalb offener Frist im Wesentlichen mit folgender Begründung erhoben:

Es sei die Begründung für die Berufungsvorentscheidung nicht übermittelt worden, daher werde ersucht eine Frist zur Nachreichung weitere Begründungen um einen Monat ab Zustellung der entsprechenden Bescheidebegründung zu genehmigen .

Mit Schreiben vom 11. Juni 1999 teilte das Finanzamt Schärding dem Bw. mit, dass die Begründung der Berufungsvorentscheidung ihm direkt an die Adresse " ... A. Nr..." zugestellt worden sei, wie dies auf Grund ihres Schreibens vom 10.3.1997 (Änderung der Zustellvollmacht) zu erfolgen hatte. Dies gehe aus der Übernahmebestätigung vom 11. Mai 1999 hervor, mit dem die Berufungsvorentscheidung übermittelt worden sei (RSb). Zur Einreichung von ergänzenden Begründungen werde eine Nachfrist von 14 Tagen eingeräumt.

Mit Schreiben vom 28. Juni 1999 wurde der Vorlageantrag ergänzt:

Die Nachreichung weiterer Begründungen gestalte sich sehr schwierig, da das bereits im Rechtsmittel zitierte VwGH -Verfahren 1998/08/0208 - von der GKK. eingeleitet -bis dato noch nicht erledigt sei. Dem Ergebnis dieses Verfahrens komme deshalb auch für das abgabenbehördliche Berufungsverfahren große Bedeutung zu, da es dabei nach den Informationen der steuerlichen Vertretung um die Absprache über das Vorliegen eines arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses für einen großen Teil der von der Firma G. für Dienstleistungen entschädigten Personen gehe. Unabhängig davon sei der Klient von der steuerlichen Vertretung angewiesen worden, über die vergangenen Jahre Unterlagen zusammenzustellen. Insbesondere sei nicht auszuschließen, dass bereits weitere Versicherungsbescheide der GKK. existieren würden. Dass die Klärung diese Frage eine wesentliche Auswirkung auf die abgabenrechtliche Situation des Bws. habe, leite sich nicht zuletzt aus den Haftungsbestimmungen des § 82 EStG und ergänzenden Bestimmungen der BAO ab, da in erster Linie der Dienstgeber die Verpflichtung gehabt hätte, die einbehaltene Lohnsteuer an das zuständige Finanzamt abzuführen.

Im Telefonat vom 3. November 2003 teilte die steuerliche Vertretung mit, dass sich die Zustelladresse des Bw. auf " BRD, B.,A." geändert habe. Die Zustellvollmacht der steuerlichen Vertretung bestehe nicht mehr.

Trotz ordnungsgemäßer Ladung der steuerlichen Vertretung bzw. des Berufungswerbers blieben diese der mündlichen Berufungsverhandlung fern. Die mündliche Verhandlung wurde in Anwesenheit der Amtspartei durchgeführt. Sachverhaltsneuerungen konnten in dieser Verhandlung seitens der Amtspartei nicht vorgebracht werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Einkommensteuer 1996:

Gem. § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Im konkreten Fall war zu beurteilen, ob die Tätigkeit des Bws. für die Fleischfeinzerlegung G. GmbH eine solche aus nichtselbständiger Arbeit oder eine solche aus Gewerbebetrieb darstellt.

Die steuerliche Vertretung hat im Verfahren auf das seitens der OÖ. GKK. angestrebte höchstgerichtliche Verfahren hingewiesen.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.12.2001, 98/08/0208, wurde die Beschwerde der Firma G. GmbH gegen die Beitragsverrechnung (Dienstverhältnis im sozialversicherungsrechtlichen Sinne) des zuständigen Sozialversicherungsträgers nach dem ASVG als unbegründet abgewiesen.

Aus dem Erkenntnis Seite 6 wird zitiert:

"Obzwar nach den – unbekämpft gebliebenen – Feststellungen das Beschäftigungsbild bei sämtlichen Beschäftigten gleich ist – es entspricht somit jenem, dass schon als versicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis beurteilt worden ist -, muss mangels Bindungswirkung dieser Entscheidung für die übrigen Mitarbeiter zunächst die Frage beantwortet werden, ob bei Erfüllung der übernommenen Arbeitspflicht (also der Beschäftigung) die Merkmale persönlicher Abhängigkeit gegenüber jenen persönlicher Unabhängigkeit i .S. d .§ 4 Abs. 2 ASVG (in der hier noch anzuwendenden Fassung vor der Novelle BGBl. I, Nr. 139/1997) überwiegen. Dies hängt nach ständiger Rechtsprechung des VwGH davon ab, ob nach dem Gesamtbild der konkret zu beurteilenden Beschäftigung die Bestimmungsfreiheit des Beschäftigten durch die Beschäftigung weitgehend ausgeschaltet oder – wie bei anderen Formen einer Beschäftigung (z.B. auf Grund eines Werkvertrages oder eines freien Dienstvertrages) – nur beschränkt ist. Unterscheidungskräftige Kriterien dieser Abgrenzung sind nach der neuen Rechtsprechung des VwGH nur die Bindung des Beschäftigten an Ordnungsvorschriften über den Arbeitsort, die Arbeitszeit, das arbeitsbezogene Verhalten sowie die sich darauf beziehenden Weisungs- und Kontrollbefugnisse und die damit eng verbundene (grundsätzlich) persönliche Arbeitspflicht, während das Fehlen anderer (im Regelfall freilich auch vorliegender) Umstände (wie z.B. die längere Dauer des Beschäftigungsverhältnisses oder ein das Arbeitsverfahren betreffendes Weisungsrecht des Empfängers der Arbeit) dann, wenn die unterscheidungskräftigen Kriterien kumulativ vorliegen, persönliche Abhängigkeit nicht ausschließt (vgl. das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. Dezember 1986, Sammlung Nr. 12.325/A)..."

Zusammenfassend führt das Höchstgericht in der Folge aus:

*„Die belangte Behörde habe aufgrund der Bindung der Beschäftigten an den (jeweiligen)Arbeitsort, die Arbeitszeit und an Weisungen über das arbeitsbezogene Verhalten sowie **wegen ihrer grundsätzlichen persönlichen Arbeitspflicht zutreffend ihre Beschäftigung in persönlicher und (wirtschaftlicher) Abhängigkeit von der beschwerdeführenden Gesellschaft (Fa. G. GmbH) bejaht**, weshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war“.*

Steuerrechtliche Betrachtungsweise:

Gem. § 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 steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Nach Lehre und Rechtsprechung (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Band II, § 47 Tz.14 ff.; VwGH 31.7.1996, Zl. 95/13/0220) liegt ein Dienstverhältnis dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dazu muss ein Arbeitnehmer unter der Leitung des Arbeitgebers stehen oder im geschäftlichen Organismus eingegliedert sein und dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sein.

Die wesentlichen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sind demnach die Weisungsgebundenheit und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers.

Eine Weisungsgebundenheit bedingt, dass der Arbeitnehmer verpflichtet ist, den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen. Die Stärke des geforderten Weisungsrechtes ist abhängig von der Art der Tätigkeit.

Massgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis sind nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH vom 25.10.1994, 90/14/0184). Bei der Beurteilung, ob steuerlich ein Dienstverhältnis besteht, ist immer vom wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung auszugehen. Massgebend sind weder die Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich objektive Umstände (VwGH v.18.10.1989, 88/13/0185). So ist beispielsweise 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 v. 19.12.1990, 89/13/0131).

Der **Unabhängige Finanzsenat** folgt dieser Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.12.2001, 98/08/0208 . Danach liegt im gegenständlichen Fall **auch ein Dienstverhältnis im steuerrechtlichen Sinne vor**.

An Werbungskosten wird die bezahlte Umsatzsteuer anerkannt (Minderung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit).

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	ATS
1996:	
bisher gewerbliche Einkünfte	551.898,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit :	459.915,00

Die Berechnung der Abgabe (Einkommensteuer 1996) stellt sich im einzelnen wie folgt dar:

	ATS
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	98.692,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit neu lt. UFS	459. 915,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	558.607,00
Pauschbetrag für Sonderausgaben	- 1.158,00
<u>(Einschleifregelung)</u>	
Zwischensumme	557.449,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	183.108,00
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	8.840,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	174.268,00
Vorauszahlungen	26.000,00
Abgabenschuld	148.268,00 (€ 10.755,05)

In diesem Berufungspunkt wird daher der Berufung Folge gegeben.

Umsatzsteuer 1996:

Nach der Aktenlage wurden – wie den Unterlagen über die Lohnsteuerprüfung bei der Firma G. GmbH entnommen werden konnte – Rechnungen des Bws. an die Firma G. GmbH vorgefunden, in denen Umsatzsteuer ausgewiesen wurde.

§ 11 Abs. 14 UStG 1994 normiert, dass derjenige, der in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder **nicht Unternehmer** ist, diesen Betrag schuldet.

Daher schuldet der Bw. die Umsatzsteuer aufgrund der Rechnung gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 (ATS 91.982,94 = 20 % USt von ATS 459.914,70).

Aus den angeführten Gründen war daher der Berufung teilweise Folge zu geben.

Linz, am 10. Februar 2004