



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Angestellter, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Amtsdirektorin Eva Mößner, vom 17. Februar 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung vom 24. März 2006 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der Berufungswerber (Bw.) reichte beim Finanzamt am 9. Februar 2006 die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 ein, wobei er angab, Bezüge von einer bezugsauszahlenden Stelle erhalten zu haben.

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart veranlagte den Bw. mit Bescheid vom 17. Februar 2006 erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für das Jahr 2006, ging allerdings von zwei bezugsauszahlenden Stellen aus und legte dem Bescheid Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von zwei Arbeitgebern, nämlich der G. in Höhe von 22.538,66 €, und der X-Festspiele in Höhe von 495,77 €, zugrunde. Aus der Arbeitnehmerveranlagung resultierte eine Gutschrift von 495,10 €.

Laut Lohnzettel der X-Festspiele habe der Bw. im Zeitraum 13.5. bis 30.9.2005 BruttoBezüge (Kennzahl 210) von 577,77 € erhalten, wovon 82,00 € einen sonstigen Bezug (Kennzahl 220)

darstellten. Hieraus resultierten verbleibende steuerpflichtige Bezüge (Kennzahl 245) von 495,77 €.

Mit Schreiben vom 9. März 2006 erhob der Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 17. Februar 2006 mit dem Antrag, die Arbeitnehmerveranlagung neu zu berechnen.

„Ich war bei den X-Festspielen als Ordner tätig. Nach Meinung des Finanzamtes Eisenstadt ist diese Tätigkeit als freier Dienstnehmer zu qualifizieren. Folglich wären die daraus erzielten Einkünfte in Höhe von 495,77 € nicht in die Arbeitnehmerveranlagung aufzunehmen, weil der Freibetrag von 730 € für unselbständig Erwerbstätige gemäß § 41 Abs. 3 EStG nicht überschritten wird.“

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart ersuchte hierauf das „Finanzamt Wr. Neustadt“ als Betriebsfinanzamt mit Schreiben vom 14. März 2006 um Prüfung, ob die dem Bw. zugeflossenen Bezüge Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder solche als „freier Dienstnehmer“ darstellten und eventuell den übermittelten Lohnzettel richtig zu stellen.

Mit Mail vom 20. März 2006 gab ein Mitarbeiter des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt einem Mitarbeiter des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart bekannt:

„Im Zuge der GPLA-Prüfung 2000-2004 bei W. KG (X-Festspiele) wurde festgestellt, dass die Ordner echte Dienstnehmer sind, da sie in einem Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit stehen. Sie haben die Verpflichtung übernommen, gegen die Bezahlung eines vereinbarten Pauschalentgelts für Zeiten vor, während und nach den Vorstellungen zur Verfügung zu stehen. Diese Rechtsansicht wurde schon bei einer vorhergehenden SV-Prüfung von Fr. P. (burgenländische Gebietskrankenkasse) vertreten, daher werden seitens der W. KG die Ordner seit 2002 als Dienstnehmer abgerechnet.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. März 2006 wies das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Berufung des Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 mit folgender Begründung ab:

„Laut amtlicher Ermittlung des Betriebsstättenfinanzamtes Ihres Dienstgebers „X-Festspiele“ wurde festgestellt, dass die Tätigkeit als Ordner kein freier Dienstvertrag [offenbar: ist], sondern Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Einkommensteuergesetz 1988 vorliegen.“

Mit Schreiben vom 4. April 2006 beantragte der Bw. ersichtlich die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung und beantragte die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung:

„Ich möchte hiermit gegen die Ungleichbehandlung von Ordnern der X-Festspiele einerseits sowie z.B. Ordnern der Y-Festspiele, der Volksoper, der Staatsoper und Ordnern bei Veranstaltungen in NÖ andererseits Beschwerde einlegen. Im Burgenland hat ein Statist oder Ordner, der bei den Y-Festspielen gemeldet ist, nicht an das Finanzamt oder die SV/GKK abzuführen.

Es dürfte nicht sein, dass diese Personengruppen in teilweise demselben Bundesland anders behandelt werden, was deren Anmeldung bzw. steuerlichen Status betrifft.

Ich bitte Sie um Auflösung bezüglich der unterschiedlichen Vorgehensweise...“

Mit Bescheid vom 12. April 2006 wurde der Bw. aufgefordert, einer „Berufung vom 5. April 2006 gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 17. Feber 2006“ angeblich anhaftende folgende Mängel hinsichtlich des Inhaltes (§ 250 BAO) bis zum 28. April 2006 zu beheben, widrigenfalls die Berufung als zurückgenommen gelte:

- *„die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet*
- *die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird*
- *die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden*
- *eine Begründung.“*

Mit Schreiben vom 26. April 2006 ergänzte der Bw. auf Grund des Bescheides vom 12. April 2006 seine „Berufung vom 5.4.2006 gegen den Einkommensteuerbescheid 2005“ wie folgt:

„Die Berufung richtet sich gegen die Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO zum Einkommensteuerbescheid 2005 vom 24.3.2006 bzw. gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 17.2.2006. Es wird der Antrag auf Entscheidung durch die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Der Einkommensteuerbescheid wird hinsichtlich der Höhe der nichtselbständigen Einkünfte angefochten.

Ich beantrage, die nichtselbständigen Einkünfte, die ich aus der Tätigkeit bei den X-Festspielen GmbH & Co. KG beziehe, als selbständige Einkünfte zu behandeln und den Freibetrag gemäß § 41 Abs. 3 EStG anzusetzen.

Ich bin als Ordner bei den ... [X-Festspielen] tätig. Bei anderen Festspielen ähnlicher Art werden die Einkünfte der Ordner als selbständige Einkünfte qualifiziert. Diese Einstufung wird vom Finanzamt Eisenstadt auch anerkannt. Da sich meine Tätigkeit von der Tätigkeit der Ordner anderer Festspiele in keiner Weise unterscheidet, ersuche ich, auch meine Einkünfte als selbständige Einkünfte anzusetzen. Ich kann mich in meiner Tätigkeit als Ordner vertreten lassen und erhalte das Honorar nur, wenn ich entsprechende Leistungen erbringe.“

Handschriftlich wurde das Schreiben vom 26. April 2006 noch um die bereits im Schreiben vom 4. April 2006 enthaltenen Ausführungen ergänzt.

Ohne weitere Ermittlungen wurde die Berufung vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz mit Vorlagebericht vom 27. April 2006 zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 zufolge 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.

Im Einzelfall ist für die Beurteilung das Gesamtbild der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit maßgeblich.

Als Merkmale für die Selbständigkeit gelten (*Doralt*, EStG, 4. Auflage, § 23 Tz. 18):

- Weisungsfreiheit
- Unternehmerrisiko
- Vertretungsbefugnis
- keine Eingliederung in die Organisation des Arbeitgebers
- keine laufende Lohnzahlung.

Bei Vorliegen von Merkmalen, die für die Selbständigkeit sprechen, und Merkmalen, die der Annahme der Selbständigkeit entgegenstehen, ist auf das Überwiegen abzustellen (*Doralt*, EStG, 4. Auflage, § 25 Tz. 18, m.w.N.).

Auf Grund freier Dienstverträge beschäftigte Personen üben steuerrechtlich eine selbständige Tätigkeit aus (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 23 Anm. 8).

Maßgebend ist nicht die äußere Form, sondern der wirtschaftliche Gehalt. Die Abfuhr von Sozialversicherungsbeiträgen und Lohnsteuer sind als öffentlich-rechtliche Folgen eines Beschäftigung- bzw Dienstverhältnisses für die steuerliche Beurteilung einer Tätigkeit als

selbständig oder nichtselbständig nicht maßgeblich; sie können allenfalls Indizwirkung für den Parteiwillen haben. Es ist steuerlich auch nicht entscheidend, ob bzw von welchen Sozialversicherungsträgern die Tätigkeit als versicherungspflichtig behandelt wurde, sowie ob eine Mitgliedschaft bei der Wirtschaftskammer besteht. Es besteht auch keine vollständige Übereinstimmung mit der arbeitsrechtlichen Beurteilung (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 23 Anm. 7).

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 das Unternehmerwagnis sprechende Indizien sind nach

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 23 Anm. 9 beispielsweise, wenn der Steuerpflichtige

- die Höhe der Einnahmen beeinflussen kann (VwGH 6. 4. 1988, 87/13/0202),
- einen „garantierten Mindestbezug“ rückerstatten muss, wenn seine Provisionsansprüche diesen "Mindestbezug" unterschreiten (VwGH 17. 9. 1996, 92/14/0106),
- bei (unverschuldetem) Entfall der Leistung auch den Entgeltanspruch verliert (VwGH 23. 10. 1990, 89/14/0102), also auch das Krankheitsrisiko trägt (VwGH 15. 7. 1998, 97/13/0169),
- kein festes Gehalt, sondern nur eine Beteiligung am Umsatz oder am Gewinn erhält,
- die durch den Geschäftsbetrieb entstandenen Kosten ohne allgemeinen Ersatzanspruch gegenüber Dritten selbst trägt (VwGH 6. 4. 1988, 87/13/0202),
- ohne persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit den Betrieb selbst bestimmen kann,
- keiner festen Dienstzeit (VwGH 3. 5. 1983, 82/14/0281) und keiner arbeitsrechtlich begründeten Urlaubsregelung (VwGH 29. 9. 1987, 87/14/0110) unterliegt,
- keinen Bindungen bei der Auftragsübernahme unterliegt (VwGH 16. 1. 1991, 89/13/0194),
- gegenüber eine Vielzahl von Auftraggebern tätig wird,

- die Möglichkeit der Beschäftigung eigener Arbeitskräfte sowie der Delegation von Arbeiten hat, sich also vertreten lassen kann (VwGH 25. 1. 1983, 82/14/0081; VwGH 16. 1. 1991, 89/13/0194),
- Gewährleistungsarbeiten gegenüber Dritten auf eigene Kosten durchzuführen hat (VwGH 16. 1. 1991, 89/13/0194).

Das Unternehmerwagnis wird nicht ausgeschlossen durch (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 23 Anm. 11):

- Tätigkeit nur für einen Auftraggeber (VwGH 11. 1. 1963, 1263/62),
- gewisse sachliche Bindungen (VwGH 9. 7. 1997, 95/13/0289) wie z.B. die Zuweisung eines bestimmten Tätigkeitsgebietes oder die Bindung an vom Lieferanten festgesetzte Endverkaufspreise für bestimmte Waren (wie dies für Markenartikel weiterhin üblich ist),
- Beschränkung der gewerblichen Betätigung durch bestimmte vertragliche Bindungen oder behördliche Anordnungen,
- Honorierung nach einem bestimmten Stundensatz (VwGH 9. 7. 1997, 95/13/0289),
- Kontrolle der Finanzgebarung,
- Übernahme der Kosten der Werbung durch Dritte,
- Dispositionsmöglichkeit über ein Ausgabenpauschale (VwGH 21. 5. 1985, 84/14/0196),
- vorübergehende Dauer der Tätigkeit (VwGH 4. 3. 1986, 84/14/0063).

Das Betriebsstättenfinanzamt stützt seine Begründung, warum entgegen den Angaben des Bw. nichtselbständige Einkünfte vorliegen sollen, einerseits auf die sozialversicherungsrechtliche Einstufung, die allerdings nach den vorstehenden Ausführungen für das Steuerrecht allenfalls Indizwirkung besitzt, sowie auf eine vermeintliche „persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit“. Die Ordner hätten die Verpflichtung übernommen, „gegen Bezahlung eines vereinbarten Pauschalentgelts für Zeiten, vor, während und nach den Vorstellungen zur Verfügung zu stehen“. Das Wohnsitzfinanzamt hat sich offenkundig dieser Begründung angeschlossen, freilich ohne dem Bw. mitzuteilen, worin die in der Berufungsvorentscheidung zitierten, nur aus dem Akt des Finanzamtes ersichtlichen „amtlichen Ermittlungen“ bestanden haben.

Der Unabhängige Finanzsenat vermag nicht nachzuvollziehen, worin bei Bruttoeinkünften, die etwa 1,7% der Bruttoeinkünfte des Hauptberufes betragen, eine „persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit“ des Bw. von den Betreibern der X-Festspiele gelegen sein soll, abgesehen davon, dass auch Selbständige durchaus von ihren Auftraggebern abhängig sein können.

Dass sich die Ordner verpflichtet haben, den Betreibern der X-Festspiele für eine bestimmte Zeit „zur Verfügung“ zu stehen, liegt in der Natur der Sache: Dass ein Ordnerdienst in zeitlichem Zusammenhang zu den Vorstellungen stehen wird, ist selbstverständlich und besagt für sich allein noch nichts über die Einkünftequalifikation.

Darüber hinausgehende Feststellungen wurden vom Wohnsitzfinanzamt, das den angefochtenen Einkommensteuerbescheid erlassen hat, nicht getroffen.

Das Vorbringen des Bw., er könne sich bei seiner Tätigkeit als Ordner vertreten lassen, und erhalte sein Honorar nur, wenn er – was immer das bedeuten mag – „entsprechende Leistungen“ erbringe, wurde vom Wohnsitzfinanzamt zur Kenntnis genommen, aber nicht weiter gewürdigt.

Ebenso erfolgte keine Auseinandersetzung mit dem Vorbringen, dass das Wohnsitzfinanzamt bisher die Tätigkeit des Bw. oder vergleichbare Tätigkeiten als „freien Dienstvertrag“ und somit als selbständige Tätigkeit beurteilt haben soll.

Dem Unternehmerwagnis wird gerade in Fällen wie dem vorliegenden entscheidende Bedeutung zukommen (vgl. etwa die Beispiele in Rz. 968 ff. LStR 2000 oder BFH 30.5.1996, V R 2/95 betreffend gastspielverpflichtete Opernsängerin, BFH 2.12.1998, X R 83/96, betreffend Rundfunkermittler, oder BFH 16.5.2002, IV R 94/99 betreffend Co-Pilot eines Verkehrsflugzeuges). Dass der Bw. an Dienstzeiten gebunden war, steht einer selbständigen Tätigkeit nicht entgegen; allerdings kann sich aus der – bisher nicht ermittelten - Art der Durchführung der Tätigkeit als Ordner eine über die Dienstzeitbindung hinausgehende Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Betreibers der X-Festspiele ergeben.

Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273 BAO) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275 BAO) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274 BAO) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Da die Sache nicht entscheidungsreif ist und der Umfang der Ermittlungen die Befassung der Abgabenbehörde erster Instanz zweckmäßig erscheinen lässt, war der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 gemäß § 298 Abs. 1 BAO aufzuheben.

Im fortgesetzten Verfahren wird das Finanzamt insbesondere zu ermitteln haben, was der Inhalt der vom Bw. mit dem Betreiber der X-Festspiele geschlossenen Vereinbarung war, vor allem,

- ob sich der Bw., wie von ihm behauptet, bei seiner Tätigkeit vertreten lassen durfte, und zu wessen finanziellen Lasten diese Vertretung gegangen wäre;
- ob der Bw. verpflichtet war, bei allen Vorstellungen anwesend zu sein, und welche Folgen eine Nichtanwesenheit gehabt hätte, oder ob er für jede Vorstellung gesondert unter Vertrag genommen wurde;
- ob der Bw. im Falle kurzfristiger witterungsbedingter Absagen durch den Betreiber einen Entgeltanspruch hatte oder gehabt hätte;
- nach welchen Kriterien das Entgelt des Bw. bemessen wurde;
- wie der „sonstige Bezug“ i.H.v. 82 € ermittelt wurde;
- ob dem Bw. ein Urlaubsanspruch zustand bzw. ein solcher aliquot abgegolten wurde;
- ob der Bw. Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Verhinderungsfall (Krankheit, sonstige gerechtfertigte Abwesenheitsgründe) hatte.

Auch wird zu erheben sein, wie die Organisation des Ordnerdienstes gestaltet war; insbesondere, ob jeder Ordner eine von ihm selbständig zu erledigende Aufgabe hatte – etwa nur Eintrittskarten in einem bestimmten Bereich zu kontrollieren oder nur den Besuchern eines bestimmten Teils ihre Plätze zuzuweisen (ähnlich einem Billeteur oder Platzanweiser) - oder die Ordner gemeinsam und unter laufender Befolgung konkreter Weisungen des Betreibers – eingegliedert in dessen betrieblichen Organismus - tätig zu sein hatten.

Zur Vergleichbarkeit von Ordnerdiensten wird bemerkt, dass die Ausgestaltung der einzelnen Ordner Tätigkeiten unterschiedlich sein kann. So wird bei Sport- und Pop-Musik-Veranstaltungen ein Ordnerdienst nicht unwesentlich auch mit „Security“-Aufgaben befasst sein, wenn es hierfür nicht eigenes Personal gibt, während bei Festspielveranstaltungen wie den gegenständlichen im Normalfall Serviceleistungen für das Publikum im Vordergrund stehen werden und sich die Bei- oder Missfallenskundgebungen bei Opern- oder Operettenaufführungen in Österreich in der Regel in einem Rahmen halten, der einer eigenen, im laufenden Einsatz aufeinander abgestimmten „Security“ nicht bedarf. Dem Bw. ist aber beizupflichten, dass die Ordner- bzw. Billeteurdienste bei den von ihm genannten Festspielen und Theatern häufig ähnlich organisiert sein werden.

Gemäß § 284 Abs. 3 i.V.m. Abs. 5 BAO kann der Referent von einer beantragten mündlichen Verhandlung unter anderem dann absehen, wenn eine Aufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO

erfolgt. Da die mit dem Aufhebungsbescheid verbundene Bindungswirkung nach § 289 Abs. 1 vorletzter Satz BAO im gegenständlichen Verfahren keine für den Bw. nachteilige Wirkungen entfaltet, war im Hinblick auf die damit bewirkte Verfahrensbeschleunigung der Erlassung dieses Bescheides ohne vorangehende mündliche Berufungsverhandlung der Vorrang einzuräumen.

Für das fortgesetzte Verfahren wird bemerkt, dass die BAO ein Mängelbehebungsverfahren nach § 275 BAO nur bei Berufungen, nicht aber bei Vorlageanträgen kennt.

Wien, am 30. Mai 2006