

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ER in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 21.09.2012 gegen die Bescheide des FA FA vom 22.08.2012, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Abgaben sind den einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses bildenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) schloss im Jahr 2009 eine als Werkvertrag bezeichnete Vereinbarung mit der Firma UL GmbH über die Montage von Druckverbrauchsmaterial.

Strittig ist in der gegenständlichen Beschwerdesache, ob der Bf. daraus in den Streitjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Standpunkt des Bf.) oder Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses (Standpunkt des Finanzamtes) erzielt hat. Strittig ist auch die Höhe der Einkünfte.

Nach der Aktenlage ergibt sich folgendes Bild:

Der Bf. führte die Montage des Druckverbrauchsmaterials nach den Vorgaben der Produktionsleitung des Auftraggebers auf Basis eines Stundenlohnes durch. Die Firma UL GmbH war der einzige und ständige Auftraggeber des Bf. Die Abrechnung erfolgte monatlich. Konkurrenzverbot bestand keines. Der Bf. hatte zwar vertraglich die Möglichkeit, sich bei dieser Arbeit vertreten zu lassen, was dem Auftraggeber bekannt zu geben gewesen wäre, eine Vertretung ist aber tatsächlich nie erfolgt. Die Arbeiten führte der Bf. bei sich zu Hause (keine Bindung an einen Arbeitsort) mit eigenen Betriebsmitteln aus. Er war an keine fixen Arbeitszeiten gebunden. Für die termingerechte und ordnungsgemäße Ausführung der Arbeiten leistete der Bf. vertraglich Gewähr. Spesenersätze wurden nicht geleistet. In der als Werkvertrag bezeichneten Vereinbarung zwischen dem Bf. und seiner Auftraggeberin ist unter der Überschrift "Weisungsfreiheit" folgendes festgeschrieben: " Der Unternehmer [Bf.] unterliegt, soweit

dies nicht in der Natur des Werkvertrages vorgegeben ist, bei der Erfüllung des Vertrages bzw. bei der Herstellung des von ihm zugesagten Werkes hinsichtlich Gestaltung des Tätigkeitsablaufes, Tätigkeitsort und der Zeiteinteilung keinerlei Weisungen vom Auftraggeber. Eine diesbezügliche Abstimmung mit dem Auftraggeber ist aber aus administrativen Gründen notwendig. Sofern die Tätigkeit in den Räumlichkeiten des Auftraggebers abgewickelt wird, ist die jeweils gültige Hausordnung einzuhalten. Es erfolgt jedenfalls keine Eingliederung des Unternehmers in die betriebliche Organisation des Auftraggebers.

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 Arbeitsgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen. 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. Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen. Die Vereinbarung eines Stundenhonorars stellt ein Indiz dafür dar, dass die im Betrieb ihres Arbeitgebers tätigen Personen nicht einen bestimmten Arbeitserfolg geschuldet, sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt haben (vgl. VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers wird durch jede nach außen als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt. Der Arbeitnehmer muss Teil des geschäftlichen Organismus sein. Die organisatorische Eingliederung zeigt sich u.a. in einer Bindung an einen bestimmten Arbeitsort und der Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden (vgl. Jakom/Lenneis, EStG, 2015, § 47 Rz 7 und die dort zitierte Judikatur). Der zeitlichen und organisatorischen Eingliederung in den Unternehmensbereich des Arbeitgebers wird dann keine wesentliche Bedeutung zukommen, wenn die Arbeitsleistung, zu der der Arbeitnehmer verpflichtet ist,

überwiegend oder gänzlich außerhalb der örtlichen Einrichtungen, die dem Arbeitgeber zugerechnet werden können, erbracht wird (vgl. VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162 unter Hinweis auf VwGH 25.10.1994, 90/14/0184, wo als Beispiel die „Heimarbeit“ angeführt ist).

Bei dieser Sach- und Rechtslage ist davon auszugehen, dass die streitgegenständliche Tätigkeit zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt. Die monatliche Bezahlung eines Stundenhonorars, die Tätigkeit gegenüber einem einzigen und ständigen Auftraggeber und der Umstand, dass sich der Bf. bei seiner Arbeit auch niemals vertreten ließ, sprechen für das Vorliegen einer persönlichen Weisungsgebundenheit. Auch unterlag der Bf. gewissen (im Vertrag nicht näher definierten) „Vorgaben“ der Produktionsleitung der Auftraggeberin.

Der Umstand, dass der Bf. zu Hause gearbeitet hat und dabei keinen fixen Arbeitszeiten unterlegen ist, kann der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen, zumal – wie oben ausgeführt – nach der Rechtsprechung des VwGH dem Kriterium der organisatorischen Eingliederung in den Unternehmensbereich des Arbeitgebers bei Heimarbeiten keine entscheidende Bedeutung zukommt.

Wie oben ausgeführt, sprechen Abrechnungen nach Arbeitsstunden und nicht nach erbrachter Leistung auch gegen ein Unternehmerrisiko (vgl. dazu auch Jakom/Lenneis, a.a.O. Rz 8 und die dort zitierte Judikatur). Ausgabenseitig ergibt sich ebenfalls kein erhebliches Unternehmerrisiko. Der Bf. verzeichnete in seinen Steuererklärungen im Wesentlichen Aufwendungen für Fahrten (2010: 375 EURO), gleichbleibende Raumkosten (2009 und 2010 je 1.200,00 EURO) und sonstige Ausgaben (Telefon etc.; 2009 und 2010 von rund 428,00 EURO bzw. 557,00 EURO). Soweit diese Aufwendungen überhaupt abzugsfähig sind, können sie sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach auch Arbeitnehmer treffen und begründen für sich alleine noch kein Unternehmerrisiko.

Zwar ist im vorliegenden Vertrag festgeschrieben, dass der Bf. weisungsfrei und nicht in die betriebliche Organisation des Auftraggebers eingegliedert sei, doch kann diese vertragliche Formulierung nach dem maßgeblichen Gesamtbild der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit nicht bestätigt werden bzw. stellt im gegenständlichen Fall eine Nichteingliederung in die Organisation des Auftraggebers kein wesentliches Kriterium dar.

Bei der Ermittlung der Einkünfte ist von den zugeflossenen Einnahmen in Höhe von 5.882,40 EURO (2009) und 13.755,00 EURO (2010) auszugehen. Davon sind Werbungskosten in Höhe von 428,76 EURO (2009) und 932,45 EURO (2010) abzuziehen. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betragen somit 5.453,64 EURO (2009) und 12.822,55 EURO (2010) und nicht - wie in den angefochtenen Bescheiden angesetzt - 8.432,20 EURO (2009) und 20.496,25 EURO (2010). Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind nicht anzusetzen.

Nach Durchführung eines gerichtlichen Vorhalteverfahrens besteht über dieses Ergebnis letztlich kein Streit mehr.

Es war daher der Beschwerde teilweise Folge zu geben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Das gegenständliche Erkenntnis folgt der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 21. Juli 2016