



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 0000 X., X.-weg1, vom 4. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch ADir Barbara Kropfitsch, vom 27. Februar 2007 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Gleichzeitig wird der Einkommensteuerbescheid 2002 zum Nachteil der Bw. abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Bw. war im Jahr 2002 bei der Radio GmbH beschäftigt. Basis war der am 28. Mai 2001 unterzeichnete „**Freie Dienstvertrag**“, wirksam ab 5. Juni 2001.

Im „Freien Dienstvertrag“ heißt es ua. wie folgt:

1. Tätigkeitsbereich

Mitarbeit im Programm

Alle programmrelevanten Inhalte werden von der Radio GmbH vorgeschlagen und/oder

von/vom freier/freiem Dienstnehmer/in gewählt und der Radio GmbH zur Annahme angeboten.

Die/Der freie Dienstnehmer/in kann die angebotene Berichterstattung ohne Angabe von Gründen ablehnen; sie/er ist aber bei Annahme verpflichtet, die Berichterstattung zum vereinbarten bzw. allgemein üblichen Termin abzuschließen. Die/Der freie Dienstnehmer/in ist in der Gestaltung der Tätigkeit frei und kann diese unter Bedachtnahme auf den Vertragszweck nach eigenem Ermessen erbringen und ist an Weisungen hinsichtlich des Arbeitsablaufes, der Arbeitszeit und des Arbeitsortes grundsätzlich nicht gebunden. Weiters steht es der/dem freien Dienstnehmer/in frei, sich jederzeit durch geeignete Dritte gegen Information vertreten zu lassen.

Eine anderweitige selbständige oder unselbständige Tätigkeit steht dem gegenständlichen Vertrag nicht entgegen, außer es wird dadurch die Radio GmbH direkt oder indirekt konkurrenziert.

2. Von der/Vom freien Dienstnehmer/in gewählte und von der Radio GmbH beauftragte und/oder angenommene Beiträge dürfen von der/vom freien Dienstnehmer/in anderen Medien nicht angeboten werden.
3. Die Honorierung der Leistungen erfolgt monatlich im Nachhinein zum vereinbarten Honorar gemäß Anhang.

Nach Absprache werden gegebenenfalls die geeigneten Betriebsmittel zur Verfügung gestellt. Dies gilt ebenso für einen eventuellen Kostenersatz für direkt mit der Berichterstattung verbundene nachgewiesene Reise- und Telefonspesen.

Das Honorar wird für die ordnungsgemäße Leistungserbringung gewährt und es bestehen darüber hinaus keine wie immer gearteten Entgelt- oder Vergütungsansprüche. Dies gilt insbesondere für **Urlaube, Krankenstände oder sonstige Abwesenheiten während derer keine Tätigkeiten** verrichtet werden.

4. Mit der auftragsgemäßen Überlassung von Beiträgen räumt die/der freie Dienstnehmer/in der Radio GmbH das generelle Werknutzungsrecht ein.

Dieses generelle Werknutzungsrecht umfasst insbesondere die Weitergabe an die unterschiedlichsten Medien als auch das Recht, diese Beiträge in Datenbanken zu archivieren und in digitalisierter Form (z.B. via Online-Dienste, CD-Rom oder andere Speichermedien) zu veröffentlichen und zu verbreiten bzw. zu veröffentlichen und verbreiten zu lassen. Diese Überlassung gilt grundsätzlich als mit dem jeweils gewährten Honorar pauschal abgegolten.

5. Die gegenständliche Tätigkeit wird im Rahmen eines freien Dienstvertrages gemäß § 4 Abs. 4 ASVG durchgeführt. **Der Abschluss eines Dienstvertrages gemäß § 4 Abs. 2 wird beiderseitig nicht gewollt.** Wegen Überschreitens der Geringfügigkeitsgrenze liegt Versicherungspflicht vor. Vom Honorar wird daher der Dienstnehmerbeitrag abgezogen und an die GKK entrichtet. Dasselbe gilt auch für den Dienstgeberbeitrag, der dienstgeberseitig überwiesen wird.

Für die Versteuerung der erhaltenen Honorare hat aufgrund der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen die/der freie Dienstnehmer/in selbst zu sorgen.

6. Dieser Vertrag ist unbefristet abgeschlossen und kann jederzeit von beiden Seiten ohne Angabe von Gründen aufgelöst werden."

Im zusätzlich unterfertigten „**Anhang zum Freien Dienstvertrag**“ heißt es:

1. Leistungsumfang: **250 Dienste pro Jahr.**

2. Entgelt: Innerhalb des Vertragszeitraumes ÖS 25.000,00 pro Monat exkl. MWSt. Über den Umfang der vereinbarten Dienste hinausgehende Mehrleistungen werden laut jeweils geltender Tarifliste für freie Dienstnehmer abgegolten."

Die Bw. war von der Radio GmbH bei der Gebietskrankenkasse (GK) für den Zeitraum 5. Juni 2001 bis 30. Juni 2002 unter „Pflichtversicherung freier DV § 4 Abs. 4 ASVG Ang.“ gemeldet.

Aus den Vorbringen der Bw. (in der Feststellungsklage) geht hervor, dass sie Anfang Mai 2002 der Radio GmbH eine Schwangerschaft meldete, Mitte 2002 die Bw. vom Geschäftsführer der Radio GmbH verlangt hat, sie als „Dienstnehmerin“ bei der GK anzumelden und auch noch 2002 der Klagsvertreter an die Dienstgeberin ein entsprechendes Schreiben richtete. Am 2. Juli 2002 soll die Bw. fristlos entlassen worden sein. Am X.X.2002 bekam die Bw. ein Kind.

Nach ihrer Entlassung bei der Radio GmbH brachte die Bw. eine Feststellungsklage auf Rechtsunwirksamkeit der Entlassung ein. Im Zuge einer Gerichtsverhandlung am 15. Oktober 2002 kam es zu einem im Schreiben vom 16. Oktober 2002 des Vertreters der Radio GmbH festgehaltenen **Vergleich**:

"Sehr geehrter Herr Kollege!

In obiger Angelegenheit halte ich vereinbarungsgemäß den Inhalt des abgeschlossenen Vergleiches vom gestrigen Tage wie folgt fest:

1) Ihre Mandantschaft erhält aus dem bestandenen Vertragsverhältnis noch einen Pauschalbetrag an Honorar in Höhe von	€ 7.267,28
sowie einen Kostenbeitrag von	€ 861,74
sohin	€ 8.129,02

Mit der Bezahlung dieses Betrages sind sämtliche wechselseitigen Ansprüche aus dem bestandenen Vertragsverhältnis bereinigt und verglichen. ...

Ich betrachte daher die Angelegenheit als erledigt und bleibe“

Laut **Auskunft der Personalabteilung der Arbeitgeberin** hat die Bw. 2002 als „freie Dienstnehmerin“ folgenden Betrag ausbezahlt bekommen:

Auszahlungsbetrag in €:

Brutto	18.204,83
abzgl. Krankenversicherung	- 1.471,62
ausbezahlt	16.733,21

Der Bruttobetrag setzt sich zusammen aus (in €):

reguläre Bemessungsgrundlage (für Honorare) für 01 bis 06/2002	10.900,92
Spesenersatz	36,63
"Abgangsentschädigung" lt. Vergleich (ausbezahlt im Oktober)	7.267,28
Summe	18.204,83

Die Bw. hat weder für 2001 noch für 2002 eine Steuererklärung abgegeben. Das Finanzamt hatte durch eine Mitteilung gemäß § 109a EStG 1988 von den Bezügen aus dem freien Dienstverhältnis Kenntnis erlangt. Es erließ einen **Einkommensteuerbescheid 2002**, in dem es von den an die Bw. ausbezahlten € 16.733,21 geschätzte Betriebsausgaben von 20% in Abzug brachte und zu Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 13.386,56 gelangte. Zusätzlich erfasste es Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit laut einem von der Rundfunkgesellschaft II übermittelten Lohnzettel in Höhe von € 343,13 für den Zeitraum 1. bis 28. Feber 2002. Für die Hochrechnung zog es das Arbeitslosengeld von € 1.089,20 (16. Juli bis 9. September 2002) heran.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 erhobenen **Berufung** begehrte die Bw. im Wesentlichen unter Bezugnahme auf die Ausführungen in der gegen ihre ehemalige Dienstgeberin gerichtete Feststellungsklage, die Steuervorschreibung mit € 0,00 festzusetzen. In Wirklichkeit sei sie eine Dienstnehmerin iSd § 4 Abs. 1 Z 1 ASVG. Die Dienstanweisungen hätten das „freie Dienstverhältnis“ in einen „klassischen Dienstvertrag“ umgewandelt. Allfällige Einkommensteuernachforderungen seien daher von der ehemaligen Arbeitgeberin zu entrichten, die auch für die Abfuhr der Lohnsteuer hafte. Die ursprüngliche Klage habe auf

Feststellung der Rechtsunwirksamkeit der fristlosen Entlassung gelautet. Auf den Vergleich habe sie sich eingelassen, weil sie ohnehin nie mehr beabsichtigte, bei der ehemaligen Dienstgeberin nach dem Mutterschutz zu arbeiten. Die Bw. habe berechtigterweise davon ausgehen dürfen, dass es sich beim Vergleichsbetrag um einen Nettobetrag gehandelt habe, zumal diesbezüglich nichts Gesondertes vereinbart worden sei. Gegen die Bezeichnung als „Honorar“ im Schreiben der beklagten Partei vom 16. Oktober 2002 habe sie sich naturgemäß nicht wehren können.

Sie sei schwanger geworden und habe sich aus finanziellen Gründen auf den Vergleich eingelassen. Sie hätte ja nicht gewusst, was die Arbeitgeberin an steuerlichen Zahlungen leiste. Als Selbständige hätte die Bw. keinen Anspruch auf Mutterschutz und keine finanzielle Unterstützung gehabt. Anlässlich des Verhandlungstermins habe die Arbeitgeberin anscheinend eingesehen, dass ihre Chancen nicht so gut stehen. Die Bw. habe dann die Vergleichszahlung quasi als „Abfertigung“ bekommen, wie sie einer Angestellten zustehe.

Nach weiteren Sachverhaltsermittlungen des UFS im Berufungsverfahren, insbesondere im Hinblick auf die tatsächliche Abwicklung des „Freien Dienstvertrages“, schloss sich das Finanzamt der Ansicht der Bw. an, dass die aus dem „Freien Dienstvertrag“ erzielten Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren seien. Die Bw. könne jedoch als Arbeitnehmerin iSd § 83 Abs. 2 EStG 1988 unmittelbar in Anspruch genommen werden, weil bei Qualifikation der Einkünfte von der Radio GmbH als nichtselbständige der Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 erfüllt sei. Für eine Bruttolohnvereinbarung spreche, dass die Bw. laut „Freiem Dienstvertrag“ für die Versteuerung selbst sorgen habe müssen. Die SV-Beiträge des Arbeitgebers seien zu berücksichtigen, nicht jedoch lohnsteuerliche Begünstigungen des § 67 Abs. 1 EStG 1988.

Der Bw. wurde die entsprechende Abänderung zum ihrem Nachteil - Ansatz der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der Radio GmbH in Höhe von € 16.733,21 anstatt bisher von € 13.386,56 - mitgeteilt. Sie hielt dem entgegen, 2002 niemals bei der Rundfunkgesellschaft II beschäftigt gewesen zu sein. Eine Pflichtveranlagung sei unberechtigt.

Über Anfrage des UFS teilte die Rundfunkgesellschaft II mit, dass die Bw. im Jahr 2002 nicht bei ihr beschäftigt gewesen sei. Bei den Bruttobezügen (Kennzahl 210) von € 419,47 abzüglich der SV-Beiträge der laufenden Bezüge (Kennzahl 230) von € 76,34 und den steuerpflichtigen Bezügen (Kennzahl 260) von € 343,13 handle es sich um ein Sonderhonorar gemäß der Vereinbarung der Gewerkschaft Kunst, Sport, Medien, freie Berufe, resultierend aus einer Beschäftigung der Bw. im Jahr 2001. Es seien sonstige Bezüge gemäß

§ 67 Abs. 10 EStG 1988. Die Rundfunkgesellschaft II habe den Betrag am 12. März 2002 überwiesen.

Das Finanzamt blieb bei der Ansicht, dass die Pflichtveranlagung durchzuführen sei.

Die Bw. ließ die ihr übermittelten Ausführungen der Rundfunkgesellschaft II unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Außer Streit steht nunmehr die Qualifikation der Einkünfte der Rundfunk GmbH als solche aus nichtselbständiger Arbeit. Strittig ist hingegen die Frage, ob der Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 verwirklicht ist und die Bw. unmittelbar in Anspruch genommen werden darf.

Dem UFS lagen folgende Unterlagen vor:

Die Veranlagungsakten der Bw., der mit ihr geführte Schriftwechsel, die Auskünfte der Radio GmbH sowie der Rundfunkgesellschaft II.

Der UFS geht von folgendem Sachverhalt aus:

Die Bw. hat 2002 von der Radio GmbH Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen. Die Bw. vereinbarte mit der Radio GmbH, dass sie für die Versteuerung ihrer Bezüge selbst Sorge zu tragen hat; dem ist sie aber weder 2001, noch 2002 von sich aus nachgekommen.

Weiters hat die Bw. 2002 von der Rundfunkgesellschaft II Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und für den Zeitraum 16. Juli 2002 bis 9. September 2002 Arbeitslosengeld bezogen.

Diese Feststellungen gründen sich auf:

Die Qualifikation der Einkünfte von der Radio GmbH steht nunmehr zwischen den Parteien außer Streit. Die Feststellungen zum Bestand einer Bruttolohnvereinbarung basiert auf Pkt. 3 des „Freien Dienstvertrages“ und dem dazugehörigen Anhang. Die Feststellungen bezüglich des Zuflusses von nichtselbständigen Einkünften basieren auf dem dem Finanzamt übermittelten Lohnzettel und der Meldung gemäß § 109a EStG 1988 sowie der weiter gehenden Auskunft von der Rundfunkgesellschaft II.

Rechtliche Beurteilung:

Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) wird gemäß **§ 47 Abs. 1 EStG 1988** die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt.

Ein Dienstverhältnis liegt gemäß **§ 47 Abs. 2 EStG 1988** 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. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen.

Der Arbeitnehmer ist gemäß **§ 83 Abs. 1 EStG 1988** beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner.

Der Arbeitgeber haftet gemäß **§ 82 EStG 1988** dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen.

Der Arbeitnehmer wird gemäß **§ 83 Abs. 2 Z 1 EStG 1988** unmittelbar in Anspruch genommen, wenn die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen.

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist gemäß **§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988** der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

Sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 1 bis 8 fallen, sind gemäß **§ 67 Abs. 10 EStG 1988** wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß Abs. 2.

Im gegenständlichen Fall hat die Bw. mit der Radio GmbH einen „Freien Dienstvertrag“ vereinbart, der allerdings - so nunmehr beide Parteien – faktisch als „echtes Dienstverhältnis“ abgewickelt wurde, was die Qualifikation der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie der Bw. als „Arbeitnehmerin“ nach sich zieht. Zu dieser nunmehr unstrittigen Beurteilung kam es erst aufgrund der Ergebnisse der im gegenständlichen Berufungsverfahren geführten Ermittlungen. Daher sind auch die Einkünfte der Radio GmbH grundsätzlich „lohnsteuerpflichtige“; dem steht hier nicht entgegen, dass die Radio GmbH bis dato keine Lohnsteuer einbehalten und abgeführt hat.

Wenn die Bw. meint, dass ihre ehemalige Dienstgeberin die ihr nun vorgeschriebene Einkommensteuer zu zahlen hätte, ist ihr Folgendes entgegen zu halten:

Bei dem eindeutigen Wortlaut unter Pkt. 3 des Dienstvertrages musste der Bw. klar sein, dass sie für die Versteuerung ihrer Einnahmen selbst Sorge zu tragen hatte. Sie hat aber weder 2001, noch 2002 entsprechende Einkünfte gegenüber dem Finanzamt angezeigt, obwohl bereits seit 28. Mai 2001 der „Freie Dienstvertrag“ bestand. Einige Zeit dürfte für die Bw. die Erfassung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb „passend“ gewesen sein, war sie durch ihr Nicht-Anzeigen gegenüber dem Finanzamt der Besteuerung ihrer Einnahmen entgangen.

Wenn nun - allenfalls bedingt durch die Schwangerschaft – die Bw. die Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit erfasst haben will, so ändert dies nichts daran, dass die Bw. immer nur einen Bruttobetrag in Höhe von S 25.000,00 erhalten sollte. Mit der Qualifikation der Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit wird nicht der ausbezahlte Betrag automatisch eine Nettogröße. Für die von ihr auf einmal gewollte Nettolohnvereinbarung bleibt kein Raum. Zumal die im Vergleichswege gezahlte Pauschalsumme an Honorar ein Mehrfaches ihres zuvor gezahlten „Honorars“ beträgt, ist nicht nachvollziehbar, dass derselbe Betrag auf einmal eine Nettogröße sein sollte. Wenn sie meinte, von einem Nettobetrag ausgegangen zu sein, so ist ihr zu entgegnen, dass sie in diesem Fall – zumal von der Höhe des bisherigen Honorars entscheidend abgewichen würde – durch ein schriftliches Festhalten ihres Wunsches hätte Sorge tragen müssen. Beim vorliegenden Sachverhalt ist für den UFS kein Anhaltspunkt dafür gegeben, dass die ausbezahlten Beträge der Bw. als Nettogröße verbleiben sollten.

Nach den Ergebnissen des bisherigen Verfahrens sind die Einkünfte von der Radio GmbH „lohnsteuerpflichtige“, die wegen der vorherigen Qualifikation beim Lohnsteuerabzug bis dato mit € 0,00 besteuert wurden. Sie sind quasi der Höhe nach unrichtig bemessen.

Mag die Bw. 2002 nicht mehr bei der Rundfunkgesellschaft II beschäftigt gewesen sein, so hat die Bw. dennoch im März 2002 sonstige nichtselbständige Bezüge von dieser erhalten. Ein entsprechender Lohnzettel ist vorhanden.

Mit dem Vorliegen dieser zwei nichtselbständigen Bezüge sind die Voraussetzungen für die Pflichtveranlagung nach § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu bejahen. Beide Bezüge sind im Jahr 2002 zugeflossen. Mag der Arbeitgeber nach § 82 EStG 1988 haften, so erlaubt aber unzweifelhaft § 83 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 die unmittelbare Inanspruchnahme der Bw.

Bei einer anderen Sicht wäre der Möglichkeit, der Einkommensteuer zu entgehen, Tür und Tor geöffnet. Es mag dahingestellt bleiben, ob die Bw. ihrer Verpflichtung, ihr Einkommen von der Radio GmbH zu versteuern, nachgekommen wäre, hätten sich nicht die „Turbulenzen“ (im

Zusammenhang mit der Schwangerschaft) ergeben. Dem Begehren der Bw., die Behörde möge sich an die Radio GmbH wenden und sich die Einkommensteuer von dieser holen, kann somit nicht nachgekommen werden. Es bleibt der Bw. unbenommen, sich selbst an die Radio GmbH zu wenden.

Nach all dem Gesagten konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war. Was die Höhe der zu veranlagenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der Radio GmbH anlangt, so sind diese nunmehr mit € 16.733,21 anstatt bisher € 13.386,56 festzusetzen; der Einkommensteuerbescheid 2002 ist folglich zum Nachteil der Bw. abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, am 28. Jänner 2011