



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 12

GZ. RV/1652-W/06,
miterledigt RV/1653-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Sch , Wien, vertreten durch Dr. Emmerich Fritz, emer. Rechtsanwalt, 1010 Wien, Wipplingerstr. 12, vom 1. August 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch Johann Wagner, vom 30. Juni 2006 betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuer des Jahres 2002 und Einkommensteuer des Jahres 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 30.6.2006 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2002 wieder aufgenommen und datumsgleich ein Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 erlassen und dies wie nachfolgend begründet:

„Im Zuge der bei der Sch-GmbH durchgeföhrten Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass im Jahr 2002 eine „Abfertigungszahlung“ iHv € 89.476,08 von der deutschen Fa. V-GmbH auf das Konto der Sch-GmbH geflossen ist und bisher nicht versteuert wurde. In der Berufung wurde zu Recht argumentiert, dass es sich um einen Durchlaufposten gehandelt habe und der tatsächliche Zahlungsempfänger/Begünstigte Hr. Sch sei. Da der Berufung in diesem Punkt stattgegeben wurde, sei die Zahlung beim ESt-Akt steuerlich zu erfassen.“

Weiters wurde ausgeführt, dass es eine der Voraussetzungen für das Vorliegen eines Gewerbebetriebs sei, dass die Tätigkeit selbstständig ausgeübt werde. Die Abgrenzung der Selbständigkeit ergebe sich aus der Definition des Dienstverhältnisses. Ein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG liege vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Dies sei der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehe oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei.

Die Selbständigkeit setze voraus, dass die Tätigkeit auf eigene Rechnung und Gefahr (Verantwortung) erfolge und der Steuerpflichtige ein Unternehmerwagnis trage.

Für die Annahme des Unternehmerwagnisses (-risiko) sei insbesonders maßgebend, dass

- die durch den Geschäftsbetrieb entstandenen allgemeinen Kosten und Auslagen selbst, d.h. nach der im Grundsatz bestehenden Regelung, ohne allgemeinen Anspruch auf deren Ersatz durch einen Dritten (Arbeitgeber, Geschäftsherrn) getragen werden;
- ohne Bestehen eines den Zustand persönlicher (nicht bloß sachlicher) Gebundenheit und wirtschaftlicher Abhängigkeit bedingten persönlichen Weisungsrechts durch eigene Geschäftseinteilung, Auswahl von Hilfskräften, zweckmäßige Organisation der Tätigkeit, deren Ertrag in nennenswerter Weise beeinflusst werden könne;
- keine feste Dienstzeit oder Urlaubsregelung bestehe;
- sich der Erfolg oder Misserfolg einer Tätigkeit unmittelbar auf die Höhe der Einkünfte auswirke;
- durch die Tätigkeit nur für einen Auftraggeber das Unternehmerrisiko nicht ausgeschlossen wird.

Häufige Abgrenzungsschwierigkeiten würden bei den Handelsagenten auftreten, da in diesen Verträgen sowohl Elemente eines Dienstvertrages als auch solche eines Handelsvertretervertrages beinhaltet sein können. Diese seien steuerlich danach zu beurteilen, welche Elemente ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach überwiegen. Die Zahlung eines Fixums ohne Rücksicht auf den Geschäftserfolg spreche für die Unselbständigkeit. Auch die Verpflichtung, Rechenschaft über die tägliche Tätigkeit und über die Arbeitszeit zu geben und der Ersatz der wichtigen Spesen durch den Arbeitgeber sprächen für ein Überwiegen der Merkmale einer unselbständigen Tätigkeit.

Für die Ausübung als Gewerbetreibender spreche das Fehlen einer Vereinbarung über Urlaubsgeld, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, eigene Geschäftseinteilung, wie auch die

Gestaltung der Ausgaben, die nicht ersetzt würden. Für die Selbständigkeit spreche auch, wenn der Handelsvertreter durch die Art seiner Betriebsführung die Einnahmen und Ausgaben in nennenswerter Weise beeinflussen könne. Wesentliches Merkmal des Unternehmerwagnisses sei die Regelung des Ersatzes der mit der Ausübung der Vertretertätigkeit verbundenen Kosten. Erhalte ein Vertreter ausschließlich von der Höhe seiner Geschäftsabschlüsse abhängige Provisionen und habe er für seinen Aufwand in voller Höhe selbst aufzukommen, so trage er das Unternehmerrisiko und ist Gewerbetreibender. Der Umstand, dass der Vertreter nur für eine Firma (einen einzigen Auftraggeber) tätig ist und das Vertragsverhältnis nicht ohne weiters lösen könne, sei dabei unmaßgeblich. Die Selbständigkeit werde nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Tätigkeit gewissen sachlichen Bindungen unterliege. Solche sachliche Bindungen können z.B. in der Zuweisung eines bestimmten Tätigkeitsgebietes liegen oder aber auch die Vereinbarung eines Konkurrenzverbotes.

Neben der Tragung des Unternehmerwagnisses sei die Freiheit von Weisungen ein wesentliches Merkmal der Selbständigkeit einer Tätigkeit.

Bestehe für den Steuerpflichtigen keine Verpflichtung zur persönlichen Arbeitsleistung, sondern könne er sich von anderen Personen vertreten lassen, wobei die Kosten auf eigene Rechnung zu tragen seien, sei kein Dienstverhältnis anzunehmen.

Die Merkmale, die gegen einen Dienstvertrag sprächen, wie im vorliegenden Schreiben des Rechtsanwaltes Dr. F vom 13.1.1992 hinsichtlich der arbeitsrechtlichen Beurteilung ausgeführt, seien dem Vertretervertrag vom 11.11.1981 mit dem deutschen Auftraggeber Fa. K-GmbH (nunmehr Fa. V-GmbH) eindeutig zu entnehmen:

„§ 5: Regelung und Höhe der Provisionen;

§ 7 die Abrechnung der Provisionen erfolgt halbjährlich und erst nach Abwicklung durch den Kunden;

§ 8: keine sonstigen Ansprüche auf Vergütung von Geschäftskosten, Aufwendungen sind vielmehr zur Gänze aus den Vermittlungsgebühren zu tragen und

§ 10 Pkt. 5: bei Beendigung des Vertrages sind alle Ansprüche des Vertreters ausgeschlossen, soweit sie nicht im Vertrag ausdrücklich anerkannt sind. Ein diesbezüglicher Punkt fehlt jedoch im Vertrag.“

„Da aufgrund der oa. Voraussetzungen kein Dienstverhältnis vorgelegen habe, könne auch die begünstigte Besteuerung der „Abfertigung“ nach § 67 Abs. 3 EStG nicht Platz greifen. Unter Abfertigung könne die gegenständliche Zahlung nicht gereiht werden, da im Vertretervertrag

(§ 10) keinerlei Ansprüche bei Beendigung des Vertragsverhältnisses festgeschrieben gewesen seien. Es müsse dem Verhandlungsgeschick des Bw. zugesprochen werden, dass er von der Fa. V-GmbH eine freiwillige Zahlung - aus welchem Titel auch immer – iHv € 89.476,08 erhalten habe (diesbezügliche Unterlagen wurden nicht vorgelegt). Dem Einwand, dass in der seinerzeitigen Aufgabebilanz (Zeitpunkt der Verpachtung an die Fa. Sch-GmbH) der Anspruch als Forderung versteuert hätte werden müssen, muss entgegen gehalten werden, dass keinerlei Ansprüche im damaligen Zeitpunkt bestanden haben und daher in die Bilanz aufzunehmen gewesen wären.

Nachträgliche Einkünfte gem. § 32 EStG seien im unmittelbaren Zusammenhang mit einer früheren Einkunftsquelle denkbar. § 32 EStG schaffe keine zusätzliche Einkunftsart sondern stelle klar, dass bestimmte Einkünfte wie Entschädigungen und Einkünfte aus ehemaligen Tätigkeiten und Rechtsverhältnissen auch zu den Einkünften iSd EStG gehören. Die im § 32 EStG angeführten Einkünfte seien der Einkunftsart zuzurechnen, mit der sie wirtschaftlich in Zusammenhang stünden. Gem. § 32 Zi. 2 EStG gehört daher die nach Einstellung des Betriebes eingegangene Zahlung von € 89.476,08 als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesetzt, weil diese bei Ermittlung des Aufgabegewinnes noch nicht berücksichtigt (bzw. bekannt) werden konnte.“

Berufung

Am 1.8. 2006 brachte der steuerliche Vertreter des Bw. sowohl eine Berufung gegen den Wiederaufnahmbescheid als auch gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 ein und begründete diese wie folgt:

Wiederaufnahme

Der Wunsch nach rechtlicher Umwidigung einer von der Abgabenbehörde im Jahr 2002 entgegengenommenen Lohnsteuer für Abfertigung sei Wiederaufnahmegrund im Sinn des § 303 BAO. Eine Wiederaufnahme zur Erzielung einer rechtlichen Umwidigung sei unzulässig, vielmehr sei auch die Abgabenbehörde an rechtskräftige, rechtswirksame Erledigungen gebunden.

Einkommensteuer

Hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides brachte der Bw. vor, dass die Abfertigungszahlung der Fa. V-GmbH rechtsirrig der nachträglichen Besteuerung gemäß § 32 EStG unterworfen worden sei, obwohl er seit 1.1.1992 im eigenen Namen und auf eigene Rechnung keinen Gewerbebetrieb mehr ausübe (damals sei das Unternehmen an die Sch-GmbH gegenleistungslos verpachtet worden).

Die Betriebsprüfung der Sch-GmbH habe die Zahlung von € 89.476,08 rechtsirrig als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt – die Berufung über diese rechtsirrige Leistung der Betriebsprüfung sei noch nicht erledigt, auch nicht jene hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das Jahr 2002. Bei dieser Zahlung handele es sich tatsächlich um eine Fremdgeldzahlung für die Sch-GmbH, die diese weiterzuleiten hatte – es sei somit keine verdeckte Gewinnausschüttung gewesen -, die Abfertigungszahlungsforderung sei in die Bilanz einzustellen gewesen, was jedoch nicht geschehen sei. Der abgabenrechtliche Anspruch sei deshalb verjährt.

„Um einerseits der Rechtsmeinung des Berufungswerbervertreters zu entgehen und sich andererseits über die, die Verjährungseinrede auslösende Meinung der Betriebsprüfung des Finanzamtes 9/19 hinwegzusetzen, unterstellt man mir nun Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 2002 in Höhe von 89.476,08 €, obwohl zwischen meinem Steuerberater D und der Abgabenbehörde vereinbart worden ist, dass 12 von Hundert von Gewebeeinkünften als pauschale Ausgaben abzugsfähig sind. Die von mir geleistete Zahlung bleibt gleichzeitig unberücksichtigt! Würde man die Abfertigungszahlung tatsächlich als nachträgliche gewerbliche Einnahme im Sinn des § 32 EStG werten, wäre eine Kürzung um 12 % pauschaliter vorzunehmen und müsst sich selbst für den Fall einer rechtswirksamen Wiederaufnahme und der rechtlichen Umwürdigung der Abfertigungszahlung eine Kürzung um 12 % ergeben.“

§ 12 EStG wirkt nach beiden Richtungen.

Während Abfertigungsforderungen von Angestellten mit der Länge der Dienstzeit steigen, gibt es im Handelsvertreterrecht eine umgekehrte Entwicklung. Nach einem 12 Jahre dauernden Handelsvertretungsverhältnis hat kein Handelsvertreter mehr Anspruch auf irgendwelche Entschädigungen, auch wenn er mit der Zuführung von Kunden befasst war.

Anders bei einem Angestellten. Ein mehr als 12 Jahre tätig gewesener Angestellter hat sehr wohl bei Beendigung seiner Tätigkeit einen Abfertigungsanspruch.

Da die Fa. V-GmbH nicht Sponsor der österreichischen Finanzverwaltung sein will, hat sie, wenn sich die Rechtsmeinung der Finanzverwaltung als richtig herausstellen sollte – sie ist falsch, wie oben ausgeführt -, das Verlangen erhoben, den im Jahr 2002 von mir bezahlten Betrag von € 89.476,08 an sie zurückzuzahlen und die dann von mir rechtsirrig abgeführt Lohnsteuer zurückzuverlangen und ebenfalls bei der Fa. V-GmbH abzuliefern.“

Als Beweis legte er das Schreiben der FA. V-GmbH vom 4.07.2006 bei.

Am 14.4.2011 langte ein Schreiben des steuerlichen Vertreters des Bw. beim UFS ein, in dem dieser mitteilte, dass der Bw. zu StNr am 14.8.2002 die Lohnsteuer aus seiner Abfertigung zum fixen Steuersatz an die Abgabenbehörde abgeführt habe und sei diese Zahlung auch entgegengenommen und akzeptiert worden.

Eine rechtliche Umwürdigung dieser Zahlung für die Abfertigung sei rechtlich kein Wiederaufnahmegrund. Hr. Sch sei nach dem abgeschlossenen Vertrag rechtlich als Dienstnehmer zu werten, der die Hälfte seiner Arbeitszeit (20 h) für den Dienstgeber zu erbringen hatte und sei er außerdem selbst zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichtet gewesen, er hätte sich somit nicht vertreten lassen dürfen. Das sei nach der österreichischen Judikatur ein typisches Dienstverhältnis.

Beiliegend übermittelte der Bw. eine Kopie seines Einzahlungsscheines sowie der Buchungsmiteilung des Finanzamtes auf der mit Datum 20.8. 2002 eine „Zahlung mit Verrechnungsweisung Lohnsteuer 7/2002“ in Höhe von € 5.354,29 ausgewiesen ist.

Mit gleichen Datum langte ein FAX beim UFS ein, in dem der Bw. seine „privaten“ Steuernummern bekannt gab.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme des Verfahrens

In der Einkommensteuererklärung des Jahres 2002 erklärte der Bw. u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 180,94 sowie aus nicht selbstständiger Arbeit in Höhe von € 65.441.

Da sich erst im Zuge der Betriebsprüfung herausgestellt hat, dass der Bw. die von der Fa. V-GmbH erhaltene Abfertigung nicht in seiner Steuererklärung bekannt gegeben hat stellt dies eine neu hervorgekommene Tatsache dar. Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte daher zu Recht.

Wenn der Bw. vorbringt, dass die Abgabenbehörde im Jahr 2002 seine als Lohnsteuer 7/2002 deklarierte Zahlung entgegengenommen und damit akzeptiert habe und somit kein Wiederaufnahmegrund, da es sich um eine rechtlichen Umwürdigung handle, vorliege ist dem entgegen zu halten, dass die Titulierung einer Zahlung durch den Zahlungsverpflichteten keine für das Finanzamt rechtlich verbindliche Aussage darstellt.

Einkommensteuer

Die Betriebsprüfung hat festgestellt, dass der Bw. kein nichtselbständiges Dienstverhältnis zu der Fa. V-GmbH hatte. Aufgrund der oben ausführlich dargestellte Ausführungen schließt sich der UFS der Ansicht der Betriebsprüfung an, dass der Bw. seine Tätigkeit selbständig ausgeübte hat und daher gewerbliche Einkünfte vorliegen.

Die Folge dieser Beurteilung ist, dass auch die berufungsgegenständliche Zahlung keine, für eine nichtselbständige Tätigkeit ausbezahlte Abfertigung ist. Darüber hinaus waren (sind) auch im Vertretervertrag (§ 10) keinerlei Ansprüche bei Beendigung des Vertragsverhältnisses festgeschrieben.

Da kein Dienstverhältnis vorgelegen hat, kann auch die begünstigte Besteuerung der „Abfertigung“ nach § 67 Abs. 3 EStG nicht Platz greifen.

Daran ändert auch die mit Datum 20.8. 2002 beim Finanzamt mit Verrechnungsweisung „Lohnsteuer 7/2002“ eingelangte Zahlung in Höhe von € 5.354,29 nichts. Die Titulierung einer Zahlung durch den Steuerpflichtigen führt nämlich nicht dazu eine rechtlich verbindliche Abgabenart herbeizuführen.

Wenn der Bw, weiters vorbringt, dass zwischen seinem Steuerberater D und der Abgabenbehörde vereinbart worden sei, dass für den Fall, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 89.476,08 € im Jahr 2002 als nachträgliche gewerbliche Einnahme im Sinn des § 32 EStG gewertet würden, 12 % als pauschale Ausgaben anzuerkennen seien, ist dem entgegenzuhalten, dass gemäß der VO zu § 17 Abs. 4 und 5 EStG BGBI II 2000/95 der 12%ige Durchschnittssatz für Betriebsausgaben von Handelsvertretern nur für die in der VO in § 2 Abs. 2 und 3 angeführten Betriebsausgaben geltend gemacht werden kann. Da bei einer Abfertigungszahlung aber weder Mehraufwendungen für Verpflegung, Arbeitsraum oder sonstige nicht belegbare Betriebsausgaben anfallen kann das 12%ige Betriebsausgabenpauschale nicht gewährt werden.

Hinsichtlich des Vorbringens, dass die V-GmbH, für den Fall dass die Abfertigung (dem vollen oder auch nur dem begünstigten) Steuersatz unterworfen werde diese zurückfordern werde, ist der Bw. darauf zu verweisen, dass dieses Vorbringen keinen Einfluss auf die rechtliche Beurteilung des Sachverhalts haben kann. Die Rechtmäßigkeit einer solchen Vereinbarung ist gegebenenfalls auf den Zivilrechtsweg zu klären.

Antrag auf mündliche Verhandlung

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2002 und der der Einkommensteuer 2002 wurden am

1.8.2006 beim FA eingebbracht. Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde jedoch erst am 29.8.2006, eingelangt beim UFS am 6.9.2006, gestellt.

Gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO ist ein Antrag auf mündliche Verhandlung in der Berufung zu stellen. Demzufolge war dem Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung nicht nachzukommen und wurde nicht mündlich entschieden.

Wien, am 19. September 2011