



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 9

GZ. RV/2201-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 16. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 25. September 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2007 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erzielte im Streitjahr 2007 Einnahmen aus seiner Tätigkeit als Fahrradbote in der Höhe von 14.758,06 Euro, wobei er als freier Dienstnehmer tätig war.

Das Finanzamt erließ den Bescheid entsprechend der abgegebenen Erklärung. Dieser ergab eine Abgabennachforderung in der Höhe von 1.800,92 Euro.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung eingebracht. Der Bw brachte darin vor, dass er in Unkenntnis der Erklärung keine Einnahmen-Ausgabenrechnung beigelegt habe. Diese wurde in der Berufung nachgeholt. Es wurde neben den erklärungsgemäßen Einnahmen Ausgaben für Sozialversicherung und steuerfreie Bezüge gemäß § 26 geltend gemacht. Die Einkünfte

betrugen demnach nur 10.018,19 Euro. Als Nachweis wurde eine Lohnabrechnung des Monats Dezember 2007, in der die geltend gemachten Ausgaben ersichtlich waren, beigelegt.

Im Zuge der Bearbeitung der Berufung durch das Finanzamt erging ein Vorhalt an den Bw. In diesem wurde der Bw ersucht, bekannt zu geben, ob das Fahrrad überwiegend beruflich genutzt würde, wann das Fahrrad angeschafft worden sei und wie hoch die Anschaffungskosten gewesen seien und ob im Jahr 2007 Reparaturkosten oder andere Kosten für das Fahrrad angefallen seien. In Beantwortung des Vorhaltes gab der Bw bekannt, dass er das Fahrrad nicht überwiegend beruflich nutze, dass im Jahr 2007 diverse Kosten angefallen seien, die Rechnungen aber nicht mehr existierten.

Das Finanzamt entschied mit teilweise stattgebender Berufungsvorentscheidung. Es wurden die Kosten für Sozialversicherung und ein pauschales Kilometergeld für die Nutzung des Fahrrades in der Höhe von 480 Euro in Abzug gebracht. Begründend führte das Finanzamt aus, dass im Falle der betrieblichen Nutzung eines privaten Fahrrades Kilometergeld im Ausmaß von höchstens 480 Euro jährlich berücksichtigt werden könnte.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung wurde neuerlich Berufung eingebracht. Der Bw beantragte darin die Berücksichtigung von Kirchenbeitrag in der Höhe von 10,71 Euro und von pauschalen Betriebsausgaben in der Höhe von 1.770,97 Euro, welche in einer der Berufung beigelegten Beilage E1a unter der Kennzahl 9230 mit 12 Prozent der Einnahmen errechnet worden waren. In der Beilage beantragte er neuerlich die Berücksichtigung der Sozialversicherungsbeträge und den Abzug von steuerfreien Bezügen gemäß § 26 EStG in der Höhe von 3.129,31 Euro.

Das Finanzamt legte die Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat ist bei seiner Entscheidung von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Der Bw ist als Fahrradbote in einem freien Dienstverhältnis tätig.

Im Rahmen einer Überprüfung des freien Dienstgebers hinsichtlich der Ermittlung und der Abfuhr der Lohnabgaben für die Jahre 2002 bis 2005 durch die Wiener Gebietskrankenkasse wurden die Beschäftigungsverhältnisse der Fahrradboten überprüft. Die Überprüfung brachte folgendes Ergebnis:

Die Fahrradboten üben ihre Tätigkeit im Rahmen ihrer zeitlichen Möglichkeiten aus und können selbst entscheiden, welche Aufträge sie annehmen. Sie können auch Aufträge ablehnen. Die Fahrradboten dürfen sich bei ihrer Tätigkeit jederzeit vertreten lassen und die Weitergabe des Auftrages muss dem freien Dienstgeber nicht gemeldet werden. Der Bote bekommt einen fixen Betrag pro Auftrag, unabhängig wie lange er für die Ausführung braucht. Laut Kollektivvertrag werden dem Boten die Fahrradfahrten in Form eines Kilometergeldes ersetzt. Das Kilometergeld wird in der Höhe der nach [§ 26 EStG 1988](#) steuerfreien Kilometergelder bezahlt. Die Boten bekommen nur Kilometergeld, aber keine Tagesgelder. Diese Kilometergelder wurden auf dem Gehaltszettel deswegen als steuerfrei gemäß § 26 EStG ausgewiesen, weil sie nicht in die Bemessungsgrundlage für die Sozialversicherung gerechnet werden dürfen.

Bei dieser Tätigkeit erzielte der Bw im Jahr 2007 Einnahmen in der Höhe von 14.758,06 Euro. In diesen Einnahmen enthalten waren Reisekostenersätze (Kilometergeld) des freien Dienstgebers in der Höhe von 3.129,31 Euro, welche auf dem Gehaltszettel für den Monat Dezember 2007 als steuerfreie Bezüge gemäß § 26 EStG ausgewiesen wurden.

Auf dem Gehaltszettel war weiter ersichtlich, dass der Bw Beiträge an die Sozialversicherung in der Höhe von 1.610,56 Euro geleistet hatte.

Der Bw erklärte seine Einkünfte als Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Im Zuge der Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung beantragte der Bw die Berücksichtigung von pauschalen Betriebsausgaben im Ausmaß von 12 Prozent in der Höhe von 1.770,97 Euro und die Berücksichtigung eines Kirchenbeitrages in der Höhe von 10,71 Euro.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt und auf Grund der Prüfungsergebnisse einer Lohnsteuerprüfung beim freien Dienstgeber und ist insoweit nicht strittig.

Rechtliche Würdigung:

Einkunftsart:

Bei der Entscheidung über die Berufung ist in einem ersten Schritt zu klären, welcher Einkunftsart die Einkünfte des Bw zuzuordnen sind.

In steuerlicher Hinsicht ist bei der Zuordnung zu einer Einkunftsart nicht die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung oder die zivilrechtliche Gestaltung maßgebend, sondern es kommt auf das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit an.

In steuerlicher Hinsicht sind die Einkünfte aus einem freien Dienstvertrag in der Regel als Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb zu beurteilen.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit, dazu zählen die Einkünfte aus einer wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit, aus der Berufstätigkeit der Ziviltechniker oder einer unmittelbar ähnlichen Tätigkeit, der Tätigkeit als Ärzte, Tierärzte, Dentisten, Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder, Unternehmensberater, Versicherungsmathematiker, Schiedsrichter im Schiedsgerichtsverfahren, Bildberichterstatter und Journalisten, Dolmetscher und Übersetzer, der therapeutischen psychologischen Tätigkeit, der Tätigkeit als Hebamme und im medizinischen Dienst ([§ 22 Z. 1 EStG 1988](#)); die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit wie vermögensverwaltender Tätigkeit, die Gehälter und sonstigen Vergütungen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre Beschäftigung gewährt werden ([§ 22 Z. 2 EStG 1988](#)); die Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen der Gesellschaft an ihre Gesellschafter für deren Tätigkeit für die Gesellschaft ([§ 22 Z. 3 EStG 1988](#)), die Bezüge und Vorteile aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ([§ 22 Z. 4 EStG 1988](#)) und Veräußerungsgewinne im Sinne des [§ 24 EStG 1988](#) ([§ 22 Z. 5 EStG 1988](#)). Das Gesetz enthält damit eine konkrete Aufzählung, welche Tätigkeiten unter Einkünfte aus selbständiger Arbeit fallen.

Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung nicht als selbständige Arbeit anzusehen ist ([§ 23 Z. 1 EStG 1988](#)).

Im vorliegenden Fall übt der Bw die Tätigkeit eines Fahrradboten aus. Diese Tätigkeit stellt sich als Betätigung mit Gewinnabsicht dar. Er übt diese Tätigkeit in Eigenverantwortung aus. Der Bw hat diese Einkünfte bisher als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt. Diese Tätigkeit ist jedoch in steuerlicher Hinsicht von ihrem Inhalt her keine selbständige Tätigkeit im Sinne des [§ 22 EStG 1988](#), wie den Ausführungen zum [§ 22 EStG 1988](#) entnommen werden kann. Die aus dieser Tätigkeit resultierenden Einkünfte sind von ihrem Gesamtbild der Verhältnisse, wie sie im Zuge einer Überprüfung im Rahmen der Lohnsteuerprüfung beim Dienstgeber des Bw festgestellt wurden, den Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß [§ 23 EStG 1988](#) zuzuordnen.

Höhe der Einnahmen:

Betriebseinnahmen liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Erträge zufließen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Damit erfasst sind alle Zugänge in Geld oder Gedenkswert, die unmittelbar oder bloß mittelbar durch den Betrieb veranlasst sind. Dazu gehören nicht nur die Einnahmen aus jenen Geschäften, die den Hauptgegenstand des Betriebes bilden, sondern auch die Einnahmen aus Nebengeschäften, die im Rahmen des Betriebes anfallen (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#), Tz. 5).

Reisekostenersätze, im gegenständlichen Fall Kilometergeld, zählt zu den Zugängen in Geld, die mittelbar durch den Betrieb veranlasst sind und daher zu den Einnahmen zu rechnen sind.

Reisekostenersätze im Sinne des [§ 26 Abs. 4 EStG 1988](#) sind nur jene Reisekostenersätze, die im Rahmen eines echten Dienstverhältnisses bezahlt werden, bei dem auf Grund des abgeschlossenen Dienstvertrages Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen. [§ 26 Abs. 4 EStG 1988](#) ist eine auf nichtselbständige Einkünfte beschränkte Bestimmung. Sie kommt daher im vorliegenden Fall, in dem auf Grund der Gestaltung des freien Dienstverhältnisses Einkünfte aus Gewerbebetrieb gegeben sind, nicht zum Tragen. Das ausbezahlte Kilometergeld, das auf dem vorliegenden Lohnzettel als steuerfreie Bezüge im Sinne des [§ 26 EStG 1988](#) ausgewiesen wird, stellt unabhängig von der Bezeichnung auf dem Gehaltszettel eine steuerpflichtige Einnahme dar. Die Einnahmen des Bw sind daher mit der in der Mitteilung gemäß [§ 109a EStG 1988](#) ausgewiesenen Höhe von 14.758,06 Euro anzusetzen.

Betriebsausgaben:

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben sind jedenfalls Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung ([§ 4 Abs. 4 Z. 1a EStG 1988](#)).

Bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des [§ 22 EStG 1988](#) oder des [§ 23 EStG 1988](#) können die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des [§ 22 Z. 2 EStG 1988](#) sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6 Prozent, höchstens jedoch 13.200,00 Euro, sonst 12 Prozent, höchstens jedoch 26.400,00 Euro von den Umsätzen im Sinne des [§ 125 Abs. 1 BAO](#). Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch einzutragen sind sowie Ausgaben für Löhne und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den

Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, weiters Beiträge zur Pflichtversicherung im Sinne des [§ 4 Abs. 4 Z. 1a EStG 1988 \(§ 17 Abs. 1 EStG 1988\)](#).

Im [§ 17 Abs. 1 EStG 1988](#) ist damit in einer taxativen (abschließenden) Aufzählung festgelegt, welche Kategorien von Betriebsausgaben zusätzlich zur Pauschalierung in Abzug gebracht werden dürfen. Zusätzlich zum Betriebsausgabenpauschale kann somit von den vom Bw angesetzten weiteren Betriebsausgaben nur die gesetzliche Sozialversicherung gewinnmindernd geltend gemacht werden (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 17, Tz. 7).

Durch das Betriebsausgabenpauschale sind insbesondere Fahrtkosten und Reisekosten bereits abgegolten (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 17, Tz. 8).

Wie bereits oben ausgeführt, erzielt der Bw Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus sonstigen Dienstleistungen, er kann daher den Prozentsatz von 12 Prozent von seinen Einnahmen in Anspruch nehmen. Die pauschalierten Betriebsausgaben betragen damit 1.770,96 Euro. Neben diesen pauschalierten Betriebsausgaben können noch die Ausgaben für die Sozialversicherung in der Höhe von 1.610,56 Euro in Abzug gebracht werden. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind daher mit 11.376,54 Euro bei der Erlassung des Einkommensteuerbescheides anzusetzen.

Der Kirchenbeitrag wird in der geltend gemachten Höhe von 10,71 Euro als Sonderausgabe berücksichtigt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 13. März 2013