jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1997/7/9 95/13/0035

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 09.07.1997

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

EStG 1972 §47 Abs1;
EStG 1972 §47 Abs3;
UStG 1972 §11 Abs14;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde des S in W, vertreten durch Dr. F, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat Ia) vom 7. Dezember 1994, GZ. 6/1-1109/94-02, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1983 und 1985, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 13.010,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Zur Vorgeschichte des Beschwerdefalles wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Februar 1994, 90/13/0251, (im folgenden: Vorerkenntnis) hingewiesen, mit dem der in derselben Angelegenheit ergangene Bescheid der belangten Behörde vom 10. September 1990, GZ. 6/1-1284/89-09, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben wurde.

Der Streit der Parteien im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geht dahin, ob vom Beschwerdeführer in den Jahren 1983 und 1985 für eine Außendiensttätigkeit bei einem Taxiunternehmen, der F-GmbH, erzielte Einnahmen den Einkünften aus selbständig gewerblicher oder nichtselbständiger Tätigkeit zuzuordnen sind und dafür auch Umsatzsteuerpflicht (hier allenfalls auch infolge Rechnungslegung nach § 11 Abs. 14 UStG 1972) besteht.

Im Vorerkenntnis wurde ausgeführt, die belangte Behörde habe sich mit den Fragen betreffend das für die Einkünftequalifikation notwendige Gesamtbild der Tätigkeit des Beschwerdeführers nicht in ausreichender Weise auseinandergesetzt. Bei ihrer Argumentation, der Beschwerdeführer habe nicht seine Arbeitszeit, sondern einen

bestimmten Arbeitserfolg, nämlich das Funktionieren der Funkanlage des Taxiunternehmens geschuldet, übersehe die belangte Behörde, daß auch Arbeitnehmer regelmäßig eine Leistung zu erbringen hätten, die über eine bloße Anwesenheit hinausgehe. So werde jede Wartungs- bzw. Reparaturarbeit mit dem Ziel unternommen, die Funktionsfähigkeit des technischen Gerätes zu erhalten bzw. wiederherzustellen. Der Unterschied zwischen unselbständig tätigem Handwerker und selbständigem Unternehmer liege im allgemeinen lediglich darin, daß ein Arbeitnehmer bereits für sein Bemühen entlohnt werde, während ein Unternehmer erst im Erfolgsfall Anspruch auf (volle) Honorierung seiner Tätigkeit habe. Es spreche daher nicht schon die Erfolgsorientierung einer Tätigkeit für das Vorliegen eines Werkvertrages, sondern allenfalls die vom Erfolgseintritt abhängige Entlohnung. Feststellungen darüber, daß das Stundenhonorar des Beschwerdeführers bei mangelnder Leistung gekürzt worden wäre, habe die belangte Behörde nicht getroffen. Weiters enthalte der (damals) angefochtene Bescheid auch keine Feststellungen, ob der Beschwerdeführer die Kosten, die mit der Außendiensttätigkeit des Beschwerdeführers wirtschaftlich verbunden gewesen seien, aus eigenem zu tragen gehabt habe. Eine Auseinandersetzung mit dem Berufungsvorbringen des Beschwerdeführers, alle Werkzeuge und Materialien seien vom Arbeitgeber bereitgestellt worden, fehle. Das Ermittlungsverfahren sei demnach unter dem Aspekt des Vorliegens eines Unternehmerwagnisses mangelhaft geblieben. Auch sei die Begründung, warum die belangte Behörde zur Feststellung gelangt sei, der Beschwerdeführer sei an keine Weisungen der F-GmbH gebunden gewesen, nicht schlüssig. So spreche der Umstand, daß der Beschwerdeführer mittels Rückrufgerätes konkrete Aufträge zu erfüllen gehabt habe, für eine Eingliederung in das Unternehmen des Auftraggebers. Überdies bedinge das (unbestrittene) Fehlen einer fixen Dienstzeit keineswegs die Möglichkeit zur selbständigen Arbeitseinteilung. Das "Bereitstehen auf Abruf" bedeute vielmehr eine besondere persönliche Abhängigkeit, die für bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern (z.B. Leiharbeitskräfte) eher typisch sei als für selbständige Unternehmer. Die Form der Abrechnung (der Beschwerdeführer habe "Honorarnoten" mit gesondertem Umsatzsteuerausweis gelegt) sei schließlich von der belangten Behörde als Indiz für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit gewertet worden. Dem habe der Beschwerdeführer entgegengehalten, daß die Rechnungen nur aufgrund des wirtschaftlichen Druckes des Auftraggebers ausgestellt worden seien. Es sei zwar zutreffend, daß bei Ausstellung von Rechnungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes der Anschein erweckt werde, es sei ein selbständiger Unternehmer gegeben. Ob der Umsatzsteuerausweis zu Recht erfolgt sei, bestimme sich aber nach den oben aufgezeigten Kriterien. Dabei werde im Beschwerdefall auch auf die wirtschaftliche Abhängigkeit des Beschwerdeführers Bedacht zu nehmen sein. Die Besteuerung müsse nämlich - unabhängig von der Disposition der Vertragsparteien (eines Vertragspartners) - dem tatsächlichen Geschehen entsprechen. Unter diesem Gesichtspunkt komme auch dem Umstand, daß der Beschwerdeführer keine Lohnsteuerkarte vorgelegt habe, keine entscheidende Bedeutung zu. Der Beschwerdeführer sei auch mit seiner weiteren Rüge im Recht, die belangte Behörde habe die Aussage des Zeugen P., wonach der Beschwerdeführer nicht befugt gewesen sei, seine eigene Vertretung zu veranlassen, nicht in ihre Erwägungen miteinbezogen. Die belangte Behörde habe damit weder schlüssig begründet, warum im Beschwerdefall die Merkmale der Selbständigkeit überwögen, noch ausreichende Feststellungen getroffen, die eine abschließende Beurteilung der gegenständlichen Tätigkeit ermöglichen würden. Zur - noch zu prüfenden - Frage, ob die Umsatzsteuer zu Recht gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1972 hätte festgesetzt werden dürfen, sei zwar die Behörde darin im Recht, daß hier dem Umstand, warum Rechnungen ausgestellt worden seien, keine Bedeutung zukomme. Nach dem Inhalt der Verwaltungsakten stütze die belangte Behörde ihre Feststellung, der Beschwerdeführer habe Umsatzsteuer ausgewiesen, allerdings nur auf drei im Jahr 1985 gelegte Honorarnoten. Dieses Ermittlungsergebnis möge zwar ein Indiz für die Unternehmereigenschaft sein; das Vorliegen einer Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1972 werde damit jedoch noch nicht in dem bescheidmäßig festgesetzten Ausmaß dargetan. Zu Zweifeln an einem DURCHGEHENDEN Umsatzsteuerausweis gebe insbesondere die Anfragebeantwortung der F-GmbH vom 19. Oktober 1989 Anlaß, in der ein Mehrwertsteuerbetrag von S 13.928,-- für Honorarnoten bzw. Zahlungen 1985 angegeben, während in den vorgelegten Honorarnoten Umsatzsteuer nur in Höhe von insgesamt S 10.104,-- in Rechnung gestellt worden sei. Für das Jahr 1983 lägen überhaupt keine Honorarnoten mit Umsatzsteuerausweis vor; dessenungeachtet habe die belangte Behörde Umsatzsteuer in Höhe von S 35.893,-- festgesetzt. Da die belangte Behörde primär von der Unternehmereigenschaft des Beschwerdeführers ausgegangen sei, habe sie nicht geprüft, ob über die GESAMTEN Leistungsentgelte der Jahre 1983 und 1985 Rechnungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ausgestellt worden seien. Bei Vermeidung dieses Verfahrensmangels hätte die belangte Behörde auch in ihrem Abspruch über die Festsetzung von Umsatzsteuer zu einem anderslautenden Bescheid gelangen können.

Im fortgesetzten Verfahren richtete die belangte Behörde Ergänzungsvorhalte sowohl an die F-GmbH als auch an den Beschwerdeführer.

In einer niederschriftlichen Einvernahme am 6. Juli 1994 gab der Geschäftsführer der F-GmbH Helmut P. dazu an, er sei in den Jahren 1983 bis 1985 als Programmierer für die F-GmbH selbständig tätig gewesen sei. Der Beschwerdeführer sei für die Wartung der Funkanlage zuständig gewesen und seiner Erinnerung nach bei Bedarf angerufen worden. Ob der Beschwerdeführer eine fixe Arbeitszeit gehabt habe, wisse P. nicht mehr. Der Beschwerdeführer habe ein Rückrufgerät gehabt, das der F-GmbH gehört habe. Ob Leistungen im Einzelfall vereinbart worden seien, könne P. nicht mehr sagen. Der Beschwerdeführer sei sicher einmal - wahrscheinlich mehrmals - nicht zur vereinbarten Zeit gekommen. Ob dies sein Recht gewesen sei, wisse P. nicht und er könne auch keine Angaben mehr darüber machen, ob fixe Stundenlöhne vereinbart gewesen seien. Der Buchhalter, der damals die Verrechnung gemacht habe, sei mittlerweile verstorben. Ob es bei mangelnder Leistung zur Kürzung des Honorars gekommen wäre, sei P. nicht bekannt. Die für die Leistungserbringung benötigten Werkzeuge und das Material seien von der F-GmbH zur Verfügung gestellt und die mit dem Außendienst verbundenen Kosten seines Wissens von der F-GmbH bezahlt worden. Ob für sämtliche Leistungen Honorarnoten ausgestellt worden seien, könne P. nicht angeben. P. sei auch nicht bekannt, daß der Beschwerdeführer die Honorarnoten unter "Druck der Firma" ausgestellt habe. Wieweit Weisungsgebundenheit und Eingliederung in das Unternehmen vorgelegen sei, entziehe sich der Kenntnis von P. Unterlagen seien vor ca. einem Jahr im Zuge eines Umbaues "weggeworfen" worden.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 30. September 1994 führte der Beschwerdeführer aus, er sei bei der F-GmbH als Arbeitnehmer hinsichtlich seiner Tätigkeit und Arbeitszeit voll weisungsgebunden gewesen. Seine "mittels Stechuhr kontrollierte Arbeitszeit" sei von 9 bis 15 Uhr vereinbart gewesen. Darüber hinaus habe er mittels Rückrufgerät, das der F-GmbH gehört habe, bei Störungen der Funkanlage abrufbereit sein müssen. Weiters sei er zu Kontrollfahrten eingeteilt gewesen, die nur dann Sinn gehabt hätten, wenn sie immer an anderen Wochentagen und immer zu anderen Zeiten stattgefunden hätten. Aus seiner Tätigkeit habe er "nie irgend ein Erfolgsrisiko zu tragen" gehabt. Er sei ausschließlich mit Stundenlohn bezahlt worden und Arbeitszeiten, die bei Störungsbehebungen oder Kontrollfahrten angefallen seien, seien als Überstunden oder per Zeitgutschrift verrechnet worden. Sämtliche Kosten (Werkzeuge, Material, Meßgeräte usw.) seien ausschließlich von der F-GmbH getragen bzw. bereitgestellt worden (bei Verwendung seines PKW"s habe er auch Kilometergeld verrechnet). Ob die von ihm unterfertigten Bestätigungen über den Erhalt eines Monatslohnes Mehrwertsteuer enthalten hätten, entziehe sich seiner Kenntnis. Dem Beschwerdeführer seien erstmals im gegenständlichen Verfahren drei Bestätigungen, in denen Mehrwertsteuer ausgewiesen worden sei, zur Kenntnis gebracht worden. Er selbst habe - wie fast jeder Arbeitnehmer - keinerlei Unterlagen zur Verfügung. Darüberhinaus weise der Beschwerdeführer auf die nur siebenjährige Aufbewahrungsfrist und auf sein bisheriges Vorbringen sowohl im gegenständlichen Verfahren als auch im mittlerweile eingestellten Strafverfahren (dazu nahm der Beschwerdeführer auch Bezug auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Februar 1994, 92/13/0149) hin.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung neuerlich keine Folge. Dazu führte die belangte Behörde aus, ihr sei es nicht möglich gewesen, sämtliche vom Verwaltungsgerichtshof als fehlend beanstandeten Ermittlungen erfolgreich durchzuführen. Dies liege einerseits daran, daß (infolge Zeitablaufes) die zu erhebenden Daten bei der F-GmbH nicht mehr evident seien, und andererseits an der mangelhaften Mitwirkung des Beschwerdeführers. Diesem sei zwar darin zuzustimmen, daß die gesetzliche Aufbewahrungsfrist bereits abgelaufen sei, doch sei davon auszugehen, "daß er für ihn sprechende Unterlagen bis zum Abschluß des laufenden Abgabenverfahrens aufbewahrt hätte, bzw. gegen ihn sprechende Belege aus gutem Grund vernichtet hat". Über die seinerzeitige Berufungsentscheidung vom 10. September 1990 hinaus spreche noch folgendes dafür, daß der Beschwerdeführer gewerblich tätig gewesen sei: Für den Beschwerdeführer sei nie eine Lohnsteuerkarte ausgestellt bzw. vorgelegt worden. Seine Behauptung, er habe angenommen, daß die F-GmbH Lohnsteuer für ihn entrichte, sei unglaubwürdig und als Schutzbehauptung zu werten. Dies umso mehr, als er selbst Honorarnoten ausgestellt habe. Aus diesen Honorarnoten gehe auch hervor, daß der Beschwerdeführer entgegen seiner letzten Vorhaltsbeantwortung nicht nur nach Arbeitsstunden, sondern auch nach Leistungen (Zeitkontrollen, technische Kontrollen) entlohnt worden sei, sowie, daß er weder regelmäßig "lang noch regelmäßig viel arbeitete". So habe er im Jänner 1985 23 Zeitkontrollen und 169 Stunden, im Februar 1985 11 Zeitkontrollen, 38 technische Kontrollen und 144 Stunden, im März 1985 109 technische Kontrollen, 188 Zeitkontrollen und 23 Stunden abgerechnet. Bei der F-GmbH seien überdies die an den

Beschwerdeführer bezahlten Honorare auf dem Konto "Aufwendungen für Nichtdienstnehmer" verbucht worden - ebenso wie die Honorare des einvernommenen Zeugen P., dessen Steuern im Veranlagungswege erhoben worden seien und der auch Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet habe. Nach dem Ermittlungsstand, zu dem die belangte Behörde im fortgesetzten Berufungsverfahren innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten habe gelangen können, seien nach Auffassung der belangten Behörde die Merkmale einer selbständigen bzw. gewerblichen Tätigkeit "bei weitem" überwiegend. Es sei daher hinsichtlich sämtlicher, durch Kontrollmitteilung bekannt gewordener Einnahmen des Beschwerdeführers vom Vorliegen einer unternehmerischen und gewerblichen Tätigkeit mit den "entsprechenden steuerlichen Konsequenzen" auszugehen.

In der Beschwerde werden Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in der Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Bereits im Vorerkenntnis wurde der belangten Behörde zum Vorwurf gemacht, daß sie sich mit dem für die Einkünftequalifikation notwendigem Gesamtbild (so insbesondere den wesentlichen Kriterien der Weisungsgebundenheit - und damit im Zusammenhang der Eingliederung in das Unternehmen - sowie der Tragung des Unternehmerwagnisses) nicht in ausreichender Weise auseinandergesetzt habe. Dieser Vorwurf trifft auch den nunmehr angefochtenen Bescheid.

So läßt die belangte Behörde wiederum den Umstand außer acht, daß ein "Bereitstehen auf Abruf" (das Erteilen von konkreten Aufträgen mittels Rückrufgerätes) durchaus Ausdruck einer besonderen persönlichen Abhängigkeit (vergleichbar Leiharbeitskräften) sein kann. Die belangte Behörde beschäftigt sich in diesem Zusammenhang auch nicht mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 30. September 1994, wonach die Notwendigkeit einer flexiblen Arbeitszeitgestaltung durch die im Unternehmen der F-GmbH durchzuführende Kontrolltätigkeit bedingt gewesen sei.

Zur Frage der Tragung des Unternehmerrisikos wurde im Vorerkenntnis insbesondere als maßgebend erachtet, in welcher Form sich die Kostentragung im Zusammenhang mit der vom Beschwerdeführer ausgeübten Tätigkeit gestaltete. Obwohl hier doch die Beweisergebnisse im fortgesetzten Verfahren (auch die Zeugenaussage von P.) auf eine (ausschließliche) Kostentragung durch F-GmbH hindeuteten, wurde dieser Umstand im angefochtenen Bescheid abermals außer Betracht gelassen. Wenn auch zur Einnahmenseite nach Auffassung der belangten Behörde nicht mehr geklärt werden konnte, ob beispielsweise bei mangelhafter Leistung das Honorar des Beschwerdeführers gekürzt worden wäre, hätte die belangte Behörde hier in einer Gesamtbetrachtung doch auch in die Erwägungen einbeziehen müssen, daß sich im Verfahren keine Anhaltspunkte dafür ergaben, daß der Beschwerdeführer (ungeachtet wechselnder Einkunftshöhe und Abrechnungsweise) die Möglichkeit gehabt hätte, den Umfang seines Tätigwerdens (und damit auch die Höhe seiner Einnahmen) selbst zu bestimmen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Dezember 1993, 90/14/0103). Zutreffend wird in der Beschwerde auch (neuerlich) gerügt, daß die belangte Behörde die Beweisergebnisse hinsichtlich fehlender Vertretungsbefugnis des Beschwerdeführers wiederum unberücksichtigt gelassen hat. Zum - formalen - Indiz der Ausstellung von "Honorarnoten" fehlt im angefochtenen Bescheid weiters eine Würdigung des Vorbringens des Beschwerdeführers, wonach der Beschwerdeführer hier unter wirtschaftlichem Druck des Arbeitgebers gehandelt habe.

Wenn die belangte Behörde daher insgesamt von einem Überwiegen der für das Vorliegen einer selbständigen bzw. gewerblichen Tätigkeit sprechenden Merkmale "nach dem Ermittlungsstand" ausging, hat sie den angefochtenen Bescheid mit wesentlichen Verfahrensmängeln belastet. "Grenzen des Ermittlungsverfahrens" können im übrigen nicht ohne weiteres zum Nachteil des Abgabepflichtigen herangezogen werden. Auch die im angefochtenen Bescheid enthaltene Folgerung, bei Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht sei davon auszugehen, daß der Beschwerdeführer für ihn sprechende Unterlagen bis zum Abschluß des laufenden Abgabenverfahrens aufbewahrt hätte bzw. gegen ihn sprechende Belege aus gutem Grund vernichtet habe, entbehrt einer rechtlichen Grundlage (außerdem hat der Beschwerdeführer in der Vorhaltsbeantwortung vom 30. September 1994 zum Fehlen der

Unterlagen über den Erhalt des Arbeitslohnes darauf hingewiesen, daß er - wie fast jeder Arbeitnehmer - darüber keine Unterlagen zur Verfügung habe, und sich hier nicht primär auf den Ablauf der "siebenjährigen Aufbewahrungsfrist" gestützt).

Umsatzsteuerrechtlich konnte die vorgenommene Besteuerung nach dem Gesagten auch nicht mängelfrei auf die von der belangten Behörde vorgenommene Einkünftequalifikation gestützt werden. Der Beschwerdeführer schuldete damit die Umsatzsteuer - entgegen den Ausführungen in der Gegenschrift - "ungeachtet einer Rechnungslegung im Sinne des § 11 Abs. 14 UStG 1972 ÜBER ALLE Einnahmen" nicht schon aufgrund seiner Unternehmereigenschaft. Damit hätte sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid aber mit den im Vorerkenntnis aufgezeigten Ungereimtheiten im Zusammenhang mit der Annahme einer Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1972 über die gesamten Leistungsentgelte der Jahre 1983 und 1985 auseinandersetzen und darlegen müssen, aus welchen Gründen sie eine DURCHGEHENDE Rechnungslegung mit gesondertem Steuerausweis im Sinne des § 11 Abs. 14 UStG 1972 als erwiesen annahm. Die Begründung des angefochtenen Bescheides vermag daher die Vorschreibung der Umsatzsteuer auch auf der Grundlage des § 11 Abs. 14 UStG 1972 nicht zu tragen.

Der angefochtene Bescheid war daher insgesamt gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Veletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff (insbesondere § 59 Abs. 1) VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1997:1995130035.X00

Im RIS seit

20.11.2000

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at