

Verwaltungsgerichtshof

Zl. 87/13/0202

I M N A M E N D E R R E P U B L I K !

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Iro, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Graf als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Zach, über die Beschwerde des RS in W, vertreten durch Dr. Johannes Patzak, Rechtsanwalt in Wien I, Johannesgasse 16, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 10. August 1987, GZ 6/3-3185/87, betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1981 bis 1983 sowie Festsetzung von Verspätungszuschlägen, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e :

Der Beschwerdeführer schloß am 23. Februar 1981 mit der G GesmbH eine „Vereinbarung“, derzufolge er der genannten Gesellschaft als Organisationsprogrammierer „zur Verfügung“ steht. Die wesentlichen Bestimmungen dieser Vereinbarung lauten wie folgt:

„1. Diese Vereinbarung wird auf unbestimmte Zeit geschlossen, eine Beendigung der Zusammenarbeit ist jeweils nur zu Projektende möglich. ...

3. Herr RS verpflichtet sich, die Betriebsvorschriften der jeweiligen Firmen sowie Weisungen der namhaft gemachten weisungsbefugten Personen einzuhalten. Sollte Herr RS solche Vorschriften oder Weisungen nicht befolgen oder sonst nicht entsprechend diesen Vereinbarungen tätig sein, ist die Firma G jederzeit nach ihrer Wahl berechtigt, diese Vereinbarung fristlos aufzukündigen.

4. Herr RS verpflichtet sich, die Ergebnisse seiner im Rahmen der von uns übernommenen Arbeiten, die ausschließlich Eigentum der Firma G sind und bleiben, sowie seine bei Erfüllung dieser Arbeiten gemachten Beobachtungen und Erfahrungen allein der Firma G zur Verfügung zu stellen. Ihm steht ein

Zurückbehaltungsrecht - gleichgültig aus welchem Rechtsgrund - an irgendwelchen von ihm entwickelten Arbeiten und Arbeitsunterlagen der Firma G gegenüber nicht.
...

6. Nach Beendigung dieser Arbeiten sind sämtliche Unterlagen der Firma G auszuhändigen. Das Zurückbehalten jeglicher Kopien ist untersagt.

7. Der Einsatz von Herrn RS bei laufenden bzw. daraus resultierenden Folgeaufträgen darf nicht zu Gegenofferten durch Herrn RS oder einer ihm nahestehenden Konkurrenzfirma führen, sofern die nicht als Wartezeit festgesetzte Frist, das ist ein Zeitraum, der doppelten Auftragsdauer, mindestens jedoch 12 Monaten, entspricht, verstrichen ist.

8. Herr RS verpflichtet sich, auf jede Abwerbung von Personal der Firma G zu verzichten und jegliche Weitervermittlung dieses Personal Dritten gegenüber zu unterlassen.

9. Dienstfreistellungen müssen mit der Firma G und deren Kunden einvernehmlich geregelt werden. ...

11. Der Umfang der geleisteten Arbeit ist durch Stundennachweise zu belegen, die, je nach Projekt, von G bzw. vom Kunden der G zu bestätigen sind. Nach diesen Stundennachweisen wird jeweils nach Ablauf eines Kalendermonats abgerechnet.

12. Herr RS erhält für den Einsatz im Raume Wien von G ein Honorar von S 230,-- pro Stunde. Für 50 %ige Überstunden erfolgt ein Zuschlag von 20 % (das sind insgesamt S 276,-- pro Stunde) und für 100 %ige Überstunden einen Zuschlag von 40 % (das sind insgesamt S 322,-- pro Stunde).

13. Oben genannte Beträge verstehen sich exklusive 18 % Mehrwertsteuer.

14. Nebenabsprachen gelten als nicht vereinbart. Eventuell darüber hinausgehende Vereinbarungen bedürfen der Schriftform“.

Auf Grund dieser Vereinbarung legte der Beschwerdeführer in der Folge monatlich Rechnungen an die G GesmbH, in welchen die Anzahl der im betreffenden Monat aufgewendeten Stunden angegeben, auf diese sodann das Stundenhonorar angewendet und schließlich das so errechnete Gesamtentgelt „zuzüglich Mehrwertsteuer“ ausgewiesen wird.

Im Jahre 1985 legte der Beschwerdeführer dem Finanzamt Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärungen für 1981 und 1982, in der Folge derartige Erklärungen auch für 1983 vor. Das Finanzamt, welches die Auffassung vertrat, daß es sich bei den vom Beschwerdeführer anlässlich seiner Zusammenarbeit mit der G GesmbH erzielten Einkünften um solche aus Gewerbebetrieb handle,

erließ hinsichtlich der Streitjahre entsprechende Umsatzsteuer-, Einkommensteuer- und Gewerbesteuerbescheide und setzte einen Verspätungszuschlag fest.

Gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer fristgerecht Berufung, welcher er neuerlich Umsatzsteuer-, Einkommensteuer- und Gewerbesteuererklärungen für 1981 bis 1983 sowie für jedes Jahr Überschußrechnungen anschloß. In der Berufung wurde im wesentlichen folgendes ausgeführt:

Was die Festsetzung der Gewerbesteuer für die Streitjahre anlange, sei davon auszugehen, daß „trotz gegenteiliger Meinung des Finanzamtes“ die Tätigkeit des Beschwerdeführers „- selbständig oder unselbständig - keineswegs festgestellt worden“ sei.

Aus der vorgelegten Fotokopie einer Vereinbarung zwischen der G GesmbH als Auftragnehmer und der K GesmbH als Auftraggeber vom 23. Februar 1981 „über die Erbringung von Leistungen auf dem Gebiet der Datenverarbeitung durch qualifiziertes Fachpersonal des Auftragnehmers“, welche allerdings keine konkreten Hinweise auf die Person des Beschwerdeführers enthält, versucht dieser sodann abzuleiten, daß er Arbeitnehmer der G GesmbH sei.

Gegen die angenommene Gewerbesteuerpflicht - so wird in der Berufung weiter ausgeführt - spreche aber - wolle man die Arbeitnehmereigenschaft des Beschwerdeführers nicht gelten lassen - jedenfalls seine Tätigkeit als Programmierer. Als solcher habe er einen von einem Systemanalytiker aufgestellten schriftlichen Datenflußplan mittels eines Blockdiagramms in eine vom Computer lesbare Sprache zu übertragen. Diese „Übersetzung“ könne entweder unmittelbar in die Maschinensprache, d.h. in die Sprache der jeweiligen Anlage erfolgen, oder aber der Beschwerdeführer bediene sich besonderer Programmiersprachen. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers bestehe daher in der Übertragung eines Schriftstücks in eine andere Sprache. Demnach sei er Übersetzer. Einkünfte eines solchen aber seien solche aus selbständiger Arbeit.

Nach dem Ausgeführten sei jedenfalls keine Gewerbesteuerpflicht gegeben.

Was die Einkommensteuer 1981 bis 1983 anlange, so sei diese, wenn die „Arbeitnehmereigenschaft“ des Beschwerdeführers festgestellt werde, „auf Null zu setzen“.

Unter der Voraussetzung, der Beschwerdeführer sei als Selbständiger einzustufen, „gebührt ihm als Programmierer zweifellos“ der ermäßigte Steuersatz gemäß § 10 Umsatzsteuergesetz 1972.

Für die Vorschreibung eines Verspätungszuschlages sei kein Grund gegeben gewesen; da nämlich über die Einkunftsart des Beschwerdeführers „eine Rechtsmeinung von seiten der Behörde erst mit einer Berufungsvorentscheidung (betreffend die Ablehnung einer Stundung) vom 24. Oktober 1985 entsenden wurde, bestand ... vorher keine Veranlassung Abgabenerklärungen abzugeben“. Trotzdem seien bereits am 1. April 1985 vorläufige Abgabenerklärungen für 1981 und 1982 beigebracht worden.

Mit Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt der Berufung hinsichtlich der Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1983, der Einkommensteuer 1981 und 1982, sowie der Gewerbesteuer 1982 teilweise Folge gegeben, sie jedoch hinsichtlich der Umsatzsteuer 1981 und 1982 sowie der Gewerbesteuer 1981 als unbegründet abgewiesen.

Innerhalb offener Frist beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage des Rechtsmittels zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In dem betreffenden Schriftsatz wiederholte er im wesentlichen sein schon im Berufungsschriftsatz enthaltenes Vorbringen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1981 bis 1983, gegen die Gewerbesteuerbescheide 1982 und 1983 und gegen den Umsatzsteuerbescheid 1983 teilweise Folge gegeben, die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1981 und 1982 sowie gegen den Gewerbesteuerbescheid 1981 und gegen die Festsetzung von Verspätungszuschlägen abgewiesen und begründend im wesentlichen ausgeführt:

Was die Beurteilung der Frage, ob die Tätigkeit des Beschwerdeführers als selbständig oder nichtselbständig anzusehen sei, anlange, sei folgendes zu sagen:

Für die Annahme der Selbständigkeit spreche das Fehlen einer Kündigungsfrist in der Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und der G GesmbH. Der Passus, eine Beendigung der Zusammenarbeit sei jeweils nur zu einem Projektsende möglich, spreche für einen Werkvertrag. Auch der Umstand, daß der Stundennachweis als Bemessungsgrundlage für die geleistete Arbeit herangezogen werde, sei kein Indiz für einen Dienstvertrag.

Für das Vorliegen eines Werkvertrages aber würde sprechen, daß der Beschwerdeführer der G GesmbH Honorarnoten erstellt und diese Gesellschaft dieselben angenommen habe.

Schließlich habe der Beschwerdeführer selbst dem Finanzamt Überschußrechnungen vorgelegt, „in denen er auch Betriebsausgaben geltend machte“.

Wenn der Beschwerdeführer vermeine, daß, wenn seine Tätigkeit schon nicht als nichtselbständige Arbeit behandelt werden könne, er in diesem Zusammenhang jedenfalls als Übersetzer Einkünfte aus selbständiger Arbeit, nicht aber solche aus Gewerbebetrieb erziele, könne ihm auch darin nicht gefolgt werden; denn als Übersetzer sei derjenige anzusehen, der Schriftstücke in eine andere Sprache übertrage. Der Beschwerdeführer hingegen übertrage einen von einem Systemanalytiker aufgestellten schriftlichen Datenflußplan in einem vom Computer lesbare Sprache.

Daraus ergebe sich, daß die Tätigkeit des Beschwerdeführers nicht unter die eines Übersetzers im Sinne des § 22 EStG 1972 falle. Diese Tätigkeit des Beschwerdeführers sei auch der eines Übersetzers nicht unmittelbar ähnlich. Ein Datenflußplan unterscheide sich wesentlich von einer Sprache. Auch habe der Gesetzgeber unter einem „Übersetzer“ nie einen „Programmierer“ verstanden.

Zur Frage der vorgeschriebenen Verspätungszuschläge sei auszuführen, der Beschwerdeführer habe selbst angegeben, daß innerhalb der gesetzlichen Frist von

ihm keine Abgabenerklärungen dem Finanzamt vorgelegt worden seien. Es handle sich hierbei um eine Säumnis, die nicht als entschuldbar qualifiziert werden könne; denn der Beschwerdeführer habe laufend Honorarnoten an seinen Auftraggeber ausgestellt, „ohne daraus die steuerlichen Konsequenzen zu ziehen. Somit war sein Vorsatz, keine Erklärungen abzugeben, als erwiesen anzunehmen“.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Dem Beschwerdeführer ist beizustimmen, wenn er in der Beschwerde die Auffassung vertritt, es sei grundsätzlich „streitentscheidend“, ob er zur G GesmbH in einem Dienstverhältnis stehe oder nicht; denn nur dann, wenn diese Frage verneint wird, stellt sich erst die weitere Frage, ob die vom Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang erzielten Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit - was nach seinen eigenen Ausführungen nur dann der Fall wäre, wenn seine Tätigkeit die eines Übersetzers im Sinne des § 22 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 darstellen würde - oder aus Gewerbebetrieb anzusehen sind.

Gemäß § 47 Abs. 3 EStG 1972 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber (z.B. öffentlich-rechtliche Körperschaft, Unternehmer, Haushaltsvorstand) 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.

Nach Lehre und Rechtsprechung (vgl. Hofstätter-Reichel, Kommentar zu § 47 EStG 1972, Tz 5, z.B. hg. Erkenntnis vom 4. März 1986, Zl. 84/14/0063, und vom 17. September 1986, Zl. 85/13/0099) sind bei Abgrenzungsfragen zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit wesentliche Merkmale einerseits das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, andererseits das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit, d.h. die Verpflichtung einer natürlichen Person - als

Dienstnehmer -, bei ihrer Tätigkeit den Weisungen eines anderen - des Dienstgebers - zu folgen. Zu beachten ist allerdings hinsichtlich des Merkmales der Weisungsgebundenheit, daß nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge haben muß; denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne hiedurch allerdings seine Selbständigkeit zu verlieren.

Das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses wird insbesondere dann anzunehmen sein, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden müssen.

Analysiert man auf der Basis dieser Rechtsauffassung, von welcher abzugehen der Gerichtshof keine Veranlassung sieht, die „Vereinbarung“ des Beschwerdeführers mit der G GesmbH vom 23. Februar 1981 - aus der die Person des Beschwerdeführers nicht einmal erwähnenden, in Fotokopie vorgelegten Vereinbarung der letztgenannten Gesellschaft und der K GesmbH ist für den Streitfall nichts zu gewinnen -, dann ist der belangten Behörde beizustimmen, wenn sie zu dem Schluß gelangt, daß „jene Merkmale überwiegen, welche für eine selbständige Tätigkeit“ des Beschwerdeführers sprechen; denn einerseits läßt sich aus dem Inhalt der Vereinbarung vom 23. Februar 1981 nicht erkennen, daß der Beschwerdeführer, der organisatorisch weder hinsichtlich Arbeitszeit und Arbeitsort in den Betrieb der G GesmbH eingliedert erscheint, den Weisungen der Organe dieser Gesellschaft in größerem Umfang nachkommen müßte, als dies auch ein selbständiger Unternehmer im Rahmen eines Werkvertrages zu tun verpflichtet wäre, und andererseits trägt der Beschwerdeführer sehr wohl ein Unternehmerwagnis. Letzteres ergibt sich daraus, daß der Beschwerdeführer ja nicht etwa ein fixes Gehalt bezieht, sondern die Höhe seiner Einkünfte von der Anzahl der von ihm

aufgewendeten Arbeitsstunden abhängt. Der Beschwerdeführer hat daher sehr wohl die Möglichkeit die Höhe seiner Einnahmen zu beeinflussen.

Rundet man dieses sich ergebende Bild noch in der Richtung ab, daß der Beschwerdeführer, wie sich aus den von ihm selbst vorgelegten Überschußrechnungen ergibt, mit seiner Tätigkeit als Programmierer offenbar verbundene Aufwendungen nicht von seinem Auftraggeber ersetzt erhielt, sondern aus eigenem tragen mußte, daß er für die Streitjahre Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärungen - wenn auch verspätet - legte und daß er schließlich mit der G GesmbH in der Art abrechnete, daß er derselben monatlich Rechnungen mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer erstellte, dann durfte die belangte Behörde unbedenklich die Ansicht vertreten, daß der Beschwerdeführer nicht in einem Dienstverhältnis zu der schon mehrfach genannten GesmbH stand, sondern daß er vielmehr als Programmierer selbständig tätig war.

Der belangten Behörde kann aber auch nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie die Ansicht vertritt, daß es sich bei der in Streit stehenden Tätigkeit des Beschwerdeführers nicht um die eines Übersetzers im Sinne des § 22 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 oder auch nur eine diesem Beruf ähnliche Tätigkeit handelt. Mit Recht ist sie nämlich der Auffassung, daß ein Übersetzer nur derjenige ist, der ein Schriftwerk von einer menschlichen Sprache in eine andere menschliche Sprache überträgt. Die Übertragung eines schriftlichen Datenflußplanes in für einen Computer verständliche Zeichen und Angaben jedoch stellt nicht die Tätigkeit eines Übersetzers dar.

Da der Beschwerdeführer selbst aber lediglich von der Annahme ausgehend, es handle sich bei seiner strittigen Tätigkeit um die eines Übersetzers, zu dem Schluß gelangt, seine in Rede stehenden Einkünfte stellten - wenn nicht überhaupt solche aus nichtselbständiger Arbeit - solche aus selbständiger Arbeit, keinesfalls aber solche aus Gewerbebetrieb dar, und da ferner nicht erkennbar ist, daß seine Tätigkeit einer der im § 22 EStG 1972 aufgezählten anderen Tätigkeiten entspricht oder auch nur einer derselben ähnlich erscheint, ist der Ansicht der belangten Behörde beizustimmen, daß der Beschwerdeführer Einkünfte im Sinne des § 23 EStG 1972

erzielt, und er auch der Gewerbesteuer zu unterwerfen ist. Schließlich hat die belangte Behörde auch zu Recht die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 10 Abs. 2 Umsatzsteuergesetz 1972 auf die vom Beschwerdeführer getätigten Umsätze verneint.

Was schließlich die Frage des verhängten - der Höhe nach nicht in Streit stehenden - Verspätungszuschlages anlangt, hinsichtlich derer in der Beschwerde zu den Ausführungen im angefochtenen Bescheid nichts Konkretes vorgebracht wird, so tritt der Gerichtshof auch diesbezüglich der Auffassung der belangten Behörde bei. Mit Recht verweist diese nämlich darauf, daß einerseits der Beschwerdeführer selbst zugesteht, innerhalb der gesetzlichen Frist die in Rede stehenden Abgabenerklärungen nicht vorgelegt zu haben, und andererseits im Hinblick darauf, daß der Beschwerdeführer im Streitzeitraum der G GesmbH auf Grund seiner für sie erbrachten Leistungen laufend Rechnungen mit ausgewiesener Umsatzsteuer gelegt hat, nicht davon ausgegangen werden kann, daß die verspätete Abgabe der Steuererklärungen als entschuldbar im Sinne des § 135 Abs. 1 BAO anzusehen ist.

Da demnach der angefochtene Bescheid nicht mit der behaupteten Rechtswidrigkeit belastet erscheint, war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers, BGBl. Nr. 243/1985.

W i e n , am 6. April 1988