

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache Bf gegen die Bescheide des Finanzamtes X1 vom 30.10.2006 betreffend die Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 sowie die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Den Beschwerden vom 28.2.2007 gegen die Bescheide betreffend das Jahr 1998 und gegen den Bescheid betreffend die Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der zu entrichtenden Lohnsteuer für das Jahr 1999 wird stattgegeben. Die Bescheide werden aufgehoben.

Den Beschwerden vom 28.2.2007 gegen die Bescheide betreffend die Jahre 2000, 2001, 2002 und 2003 sowie gegen die Bescheide betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für 1999 wird teilweise stattgegeben. Die diesbezüglichen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Abgaben werden wie folgt festgesetzt:

über den Zeitraum 1.1.-31.12.1999	Euro	Schilling- information
Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe (DB)		
Bemessungsgrundlage laut Finanzamt	249.106,22	3.427.776,32
Verminderung durch BFG	-4.360,37	-60.000,00
Bemessungsgrundlage laut BFG	244.745,85	3.367.776,32
Dienstgeberbeitrag laut Finanzamt	11.209,78	154.249,94
Dienstgeberbeitrag laut BFG	11.013,56	151.549,89
Für den obigen Zeitraum bereits gebucht	10.738,86	147.769,94
Nachzahlung	274,70	3.779,95
Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (0,53%)		
Bemessungsgrundlage laut Finanzamt	249.106,22	3.427.776,32
Verminderung durch BFG	-4.360,37	-60.000,00
Bemessungsgrundlage laut BFG	244.745,85	3.367.776,32
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag laut Finanzamt	1.320,32	18.168,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag laut BFG	1.297,15	17.849,17
Für den obigen Zeitraum bereits gebucht	1.264,86	17.404,85
Nachzahlung	32,29	444,32

über den Zeitraum 1.1.-31.12.2000	Euro	Schilling
-----------------------------------	------	-----------

Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 laut Finanzamt	2.448,97	33.698,56
Verminderung laut BFG	-1.308,11	-17.999,99
Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 laut BFG	1.140,86	15.698,58
Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe (DB)		
Bemessungsgrundlage laut Finanzamt	275.113,50	3.785.644,29
Verminderung durch BFG	-4.360,37	-60.000,00
Bemessungsgrundlage laut BFG	270.753,13	3.725.644,29
Dienstgeberbeitrag laut Finanzamt	12.380,11	170.354,03
Dienstgeberbeitrag laut BFG	12.183,89	167.653,98
Für den obigen Zeitraum bereits gebucht	11.909,19	163.874,03
Nachzahlung	274,70	3.779,95
Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (0,51%)		
Bemessungsgrundlage laut Finanzamt	275.113,50	3.785.644,29
Verminderung durch BFG	-4.360,37	-60.000,00
Bemessungsgrundlage laut BFG	270.753,13	3.725.644,29
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag laut Finanzamt	1.403,08	19.306,80
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag laut BFG	1.380,84	19.000,77
Für den obigen Zeitraum bereits gebucht	1.349,71	18.572,41
Nachzahlung	31,13	428,36

über den Zeitraum 1.1.-31.12.2001	Euro	Schilling
Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 laut Finanzamt	2.616,22	35.999,97
Verminderung laut BFG	-1.308,11	-17.999,99
Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 laut BFG	1.308,11	17.999,99
Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe (DB)		
Bemessungsgrundlage laut Finanzamt	267.872,00	3.685.999,08
Verminderung durch BFG	-4.360,37	-60.000,00
Bemessungsgrundlage laut BFG	263.511,63	3.625.999,08
Dienstgeberbeitrag laut Finanzamt	12.054,24	165.869,96
Dienstgeberbeitrag laut BFG	11.858,02	163.169,91
Für den obigen Zeitraum bereits gebucht	11.452,51	157.589,97
Nachzahlung	405,51	5.579,94
Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (0,50%)		
Bemessungsgrundlage laut Finanzamt	267.872,00	3.685.999,08
Verminderung durch BFG	-4.360,37	-60.000,00
Bemessungsgrundlage laut BFG	263.511,63	3.625.999,08
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag laut Finanzamt	1.339,36	18.430,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag laut BFG	1.317,56	18.130,02
Für den obigen Zeitraum bereits gebucht	1.272,54	17.510,53
Nachzahlung	45,02	619,49

über den Zeitraum 1.1.-31.12.2002	Euro	Schilling
Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 laut Finanzamt	28.478,45	
Verminderung laut BFG	-1.308,11	
Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 laut BFG	27.170,34	
Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe (DB)		
Bemessungsgrundlage laut Finanzamt	440.868,67	
Verminderung durch BFG	-4.360,37	
Bemessungsgrundlage laut BFG	436.508,30	
Dienstgeberbeitrag laut Finanzamt	19.839,09	
Dienstgeberbeitrag laut BFG	19.642,87	
Für den obigen Zeitraum bereits gebucht	16.150,00	
Nachzahlung	3.492,87	
Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (0,46%)		
Bemessungsgrundlage laut Finanzamt	440.868,67	
Verminderung durch BFG	-4.360,37	
Bemessungsgrundlage laut BFG	436.508,30	
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag laut Finanzamt	2.011,03	
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag laut BFG	2.007,94	
Für den obigen Zeitraum bereits gebucht	1.633,92	
Nachzahlung	374,02	

über den Zeitraum 1.1.-31.12.2003	Euro	Schilling
Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 laut Finanzamt	11.604,48	

Verminderung laut BFG	-1.308,41	
Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 laut BFG	10.296,07	
Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe (DB)		
Bemessungsgrundlage laut Finanzamt	437.232,44	
Verminderung durch BFG	-4.360,37	
Bemessungsgrundlage laut BFG	432.872,07	
Dienstgeberbeitrag laut Finanzamt	19.675,46	
Dienstgeberbeitrag laut BFG	19.479,24	
Für den obigen Zeitraum bereits gebucht	17.606,61	
Nachzahlung	1.872,63	
Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (0,46%)		
Bemessungsgrundlage laut Finanzamt	437.232,44	
Verminderung durch BFG	-4.360,37	
Bemessungsgrundlage laut BFG	432.872,07	
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag laut Finanzamt	2.011,27	
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag laut BFG	1.991,21	
Für den obigen Zeitraum bereits gebucht	1.799,80	
Nachzahlung	191,41	

Im Übrigen werden die Beschwerden abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die beschwerdeführende GmbH hat mit Waren gehandelt. Das Finanzamt führte über Beschluss des Landesgerichtes für Strafsachen A wegen des Verdachts nach § 33 Abs. 1 und 2 lit a und b FinStrG unter anderem eine Prüfung der lohnabhängigen Abgaben durch. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung im Wiederaufnahmeverfahren wurde festgestellt, dass laut Zeugenaussagen und Abrechnungen in der Lohnverrechnung im Zeitraum I/1998 bis XII/2003 an mehrere Dienstnehmer des Betriebes und im Speziellen in den Kalenderjahren 2001 und 2002 an den Dienstnehmer B für geleistete Überstunden und sonstige Leistungen, Kilometergeldabrechnungen für nicht durchgeführte Dienstreisen erstellt worden seien, bzw. diese Ansprüche durch vorgelegte Tankrechnungen bzw. durch vorgelegte Rechnungen für diverse Gebrauchsgegenstände abgegolten worden seien. Für den Dienstnehmer B seien aufgrund der Feststellungen die für das Kalenderjahr 2001 (Euro 2.906,91) und für das Kalenderjahr 2002 (Euro 3.052,28) steuerfrei ausgezahlten Kilometergelder nachversteuert worden. Da die sonstigen Leistungen durch die Vielfalt von Tankrechnungen und sonstigen Belegen nicht an jeweilige Arbeitnehmer zuordenbar gewesen seien, sei der Aufwand für die sonstigen Leistungen mit jährlich ATS 60.000,- = Euro 4.360,37 für insgesamt drei Dienstnehmer geschätzt und die Lohnsteuer pauschal mit 30 % sowie der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nachgefordert worden.

Weiters wurde aufgrund der Buchhaltungsunterlagen festgestellt, dass von Frau C für diverse Tätigkeiten bei der Beschwerdeführerin Honorarrechnungen gestellt worden seien. Laut mehrerer Zeugenaussagen, verschiedener Belege und Tätigkeitsnachweisen von C hätte sie sich ab dem Kalenderjahr 2002 überwiegend in Österreich aufgehalten und lt. diversen Aufzeichnungen (Telefonverteilerliste, Dienstbesprechungsprotokolle, Autokauf Firma und eigenes Büro) eine nichtselbständige Tätigkeit in der Firma der Beschwerdeführerin ausgeübt. Die ausgezahlten Honorarbeträge seien daher als nichtselbständige Einkünfte beurteilt und die nicht einbehaltene Lohnsteuer, sowie der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) nachgefordert worden. Weiters sei festgestellt worden, dass der Dienstnehmerin C für die Kalenderjahre 2002 und 2003 vom Betrieb ein Firmenauto auch zur Privatnutzung zur Verfügung gestellt worden sei. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage sei daher ein Sachbezug von 1,5% der Anschaffungskosten mitberücksichtigt worden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ am 30.10.2006 unter Hinweis auf die Beilage zum Prüfungsbericht als Begründung die angefochtenen Bescheide. Gleichzeitig wurde ein Wiederaufnahmebescheid über den Zeitraum 1.1.1998 bis 31.12.2003 erlassen und darauf hingewiesen, dass die nach einer Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum 1.1.1998 bis 31.12.2003 ergangenen Bescheide vom 17.6.2004 betreffend Lohnsteuer, DB und DZ aufgehoben worden seien.

Am 13.11.2006 stellte die Beschwerdeführerin einen Antrag auf Mitteilung einer den vom Finanzamt erlassenen Bescheiden fehlenden Begründung und führte aus, dass in der derzeitigen Begründung des Wiederaufnahmebescheides (Seite 1) bzw. in der

beigeschlossenen Beilage zum Prüfungsbericht (Seite 1) bezüglich der den Dienstnehmer B betreffenden Feststellungen auf Zeugenaussagen verwiesen werde, welche in weiterer Folge aber nicht näher erörtert werden würden und dem Bescheid auch nicht beiliegen würden. Für drei weitere, nicht namentlich genannte Dienstnehmer, werde ein Lohnaufwand geschätzt. Es werde allerdings nicht näher dargelegt, auf welchen Grundlagen diese Schätzung beruhen würde (Beilage zum Prüfungsbericht Seite 1).

Hinsichtlich der zur Qualifikation der Tätigkeit von Frau C getroffenen Feststellungen werde auf Zeugenaussagen und verschiedene Belege Bezug genommen. Es würden dann zwar diverse Aufzeichnungen aufgezählt werden, auf deren Inhalt werde jedoch ebenso wie auf den der Zeugenaussagen nicht eingegangen (Wiederaufnahmebescheid Seite 1, Beilage zum Prüfungsbericht Seite 2). Die Sachbescheide würden keine gesonderte Begründung enthalten, sondern es werde lediglich auf die Beilage zum Prüfungsbericht verwiesen. Um die zielführende Abfassung einer allfälligen Berufung zu ermöglichen, werde ersucht, die Bescheidbegründungen entsprechend zu ergänzen, weil die Bescheide keine schlüssige nachvollziehbare Begründung enthalten würden (siehe dazu VwGH 11.04.1998, 98/13/0 115).

Das Finanzamt fertigte daraufhin eine gesonderte Bescheidbegründung aus, wonach im Zuge eines Strafverfahrens bei der Beschwerdeführerin im Zuge der Lohnsteuerprüfung folgende Tatsachen festgestellt worden seien, die in den abgelaufenen Verfahren noch nicht bekannt gewesen seien:

So seien Überstunden und Sachzuwendungen im oben angeführten Zeitraum von der Beschwerdeführerin vergütet worden, die als Aufwandsentschädigungen im Sinne des § 26 EStG 1988 oder mit Zurverfügungstellen von Gebrauchsgütern durch den Arbeitgeber abgegolten worden seien. Ebenso seien Zahlungen an C festgestellt worden, die als Honorar für eine selbständige Tätigkeit im Ausland deklariert worden seien, die aber aufgrund verschiedener Feststellungen als Einkünfte aus Nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 EStG 1988 anzusehen seien. Zur Nachforderung zum Punkt Überstunden und diverse Sachzuwendungen sei anzumerken, dass aufgrund von Zeugenaussagen diese nicht als Überstunden im Sinne der abgabenrechtlichen Bestimmungen ausbezahlt worden seien, sondern dafür Aufwandsentschädigungen im Sinne des § 26 EStG 1988 bzw. Sachzuwendungen durch den Arbeitgeber gewährt worden seien. So habe bei einer Zeugenbefragung der ehemalige Dienstnehmer B zu Protokoll gegeben, dass ihm Überstunden, wenn sie nicht über das Lohnkonto abgerechnet worden seien, mit unrichtigen Kilometergeldabrechnungen ausbezahlt worden seien, wobei er weiter ausgeführt habe, dass er diese Fahrten nicht durchgeführt habe. Da er auch Leiter des Rechnungswesens gewesen sei und somit Einblick in die Gebarung der Buchhaltung gehabt habe, habe er auf Befragen über Abrechnungsmodalitäten bei anderen Dienstnehmern zu Protokoll gegeben, dass auch bei diesen Mehrleistungen in Form von fingierten Aufwandsentschädigungen im Sinne des § 26 EStG 1988 (Tankzettel, Diäten, Km-Gelder) oder überhaupt bar über die Firmenkasse ausbezahlt und nicht versteuert worden seien. Auch in einer Befragung der Dienstnehmerin D

hätte diese zu Protokoll gegeben, dass Dienstnehmer für Mehrleistungen unversteuerte Aufwandsentschädigungen (Tankzettel, unrichtige Kilometergeldabrechnungen) erhalten hätten.

Aufgrund dieser Aussagen seien die vom Dienstnehmer B bekannt gegebenen Aufwandsentschädigungen im Jahr 2001 in Höhe von € 2.906,91 und im Jahr 2002 in Höhe von € 3.052,28 nachversteuert worden.

Andere Dienstnehmer, die ebenfalls in dieser Form die Überstunden als Aufwandsentschädigung unversteuert ausbezahlt erhalten hätten, hätten namentlich nur mit großen Schwierigkeiten festgestellt werden können. Gemäß § 86 Abs. 2 EStG 1988 könne, wenn sich bei einer Lohnsteuerprüfung ergeben würde, dass die genaue Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer infolge einer Nachforderung entfallenden Lohnsteuer mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden sei, die Nachforderung in einem Pauschbetrag erfolgen. Bei der Festsetzung dieses Pauschbetrages sei auf die Anzahl der durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer, die Steuerabsetzbeträge sowie auf die durchschnittliche Höhe des Arbeitslohnes der durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer Bedacht zu nehmen. Aufgrund dieser Bestimmung sei bei drei Dienstnehmern eine Nachversteuerung vorgenommen worden, wobei als Basis ein Betrag pro Dienstnehmer und Jahr in Höhe von € 4.360,37 angesetzt worden sei.

Zum Punkt der Nachversteuerung der Honorare der C werde auf die Zeugenaussagen und andere Unterlagen verwiesen. So hätten die Dienstnehmer E, F, G, I, K, L und H ausgesagt, dass Frau C ab Herbst 2001 täglich im Betrieb anwesend gewesen sei. Aus weiteren Unterlagen gehe hervor, dass Frau C bei Dienstbesprechungen (siehe Besprechungsprotokolle) anwesend gewesen sei, dass sie im Telefonverzeichnis der Beschwerdeführerin aufscheinen würde, dass sie ein eigenes Büro gehabt hätte und ihr vom Arbeitgeber ein eigenes Kfz auch für Privatfahrten zur Verfügung gestellt worden sei. Der Betriebsprüfer hätte weiters festgestellt, dass Frau C im Organigramm des Arbeitgebers aufscheinen würde und als Leiterin SparteX und Vertriebsassistentin tätig gewesen sei.

In Abwägung oben festgestellter Tatsachen hätte sich das Bild einer nichtselbständigen Tätigkeit ergeben, da die Merkmale der organisatorischen Eingliederung in den Betrieb, fehlendes Unternehmerrisiko, wirtschaftliche Abhängigkeit vorliegen würden. In einer Aktennotiz des Betriebsberaters P vom 14.11.2002 hätte dieser unter anderem ausgeführt: "... die Tochter der Geschäftsführerin spielt sich als Juniorchefin auf ... , ... C ist im Unternehmen ein Horror , ... C in dem Unternehmen nicht die erforderliche Demut eines Mitarbeiters lernen kann, dass sie sich als Juniorchefin fühlt." Aus diesen Äußerungen sei schon abzuleiten, dass die Tätigkeit der C als nichtselbständige Arbeit zu qualifizieren sei. Die Berechnungen zu der Nachforderung seien den Beilagen zum Bericht der Lohnsteuerprüfung zu entnehmen.

In den dagegen erhobenen Beschwerden wird zur Feststellung des Prüfers, Überstundenabgeltungen und Sachzuwendungen seien nicht über das Lohnkonto

abgerechnet worden, sondern über unrichtige Kilometergeldabrechnungen und fingierte Aufwandsrechnungen (Tankzettel) ausbezahlt worden und der in diesem Zusammenhang vom Prüfer durchgeführten Schätzung, eingewendet, § 86 Abs. 2 EStG gebe der Abgabenbehörde zwar die Möglichkeit die lohnabhängigen Abgaben zu schätzen, eröffne aber keine Möglichkeit, von der Ermittlung des steuererheblichen Sachverhalts abzusehen und der Nachforderung einen bloß vermuteten Sachverhalt zugrunde zu legen. Auch bei einer pauschalen Nachforderung der Lohnsteuer müsse die auf den einzelnen Arbeitnehmer entfallende Lohnsteuer zumindest errechenbar sein (VwGH 14.10.1992, 90/13/0009). Wenn nicht einmal die einzelnen Dienstnehmer bekannt seien, bei denen derartige Lohnzahlungen durchgeführt worden seien, wie könne dann festgestellt werden, dass derartige Zahlungen erfolgt seien? Es müsse doch die Frage gestellt werden dürfen, wie diese "getarnten" Lohnzahlungen erfolgt sein sollen, wenn nicht einmal der Prüfung die einzelnen Dienstnehmer bekannt seien, bei welchen derartige Lohnzahlungen durchgeführt worden sein sollen. Für die Berufungserledigung werde beantragt, sämtliche Dienstnehmer, von denen die GPLA Prüfung annimmt, dass sie "getarnte" Lohnzahlungen bekommen haben, diesbezüglich für den Prüfungszeitraum einzuvernehmen.

Darüber hinaus sei eine pauschale Nachforderung der Lohnsteuer nur dann zulässig, wenn unverhältnismäßige Schwierigkeiten vorliegen würden. Es sei in keinem Satz erwähnt worden, worin diese unverhältnismäßigen Schwierigkeiten zu sehen seien. Nach Meinung der Beschwerdeführerin würden derartige Schwierigkeiten nicht vorliegen und seien konkrete Feststellungen möglich, da das Belegwesen der Beschwerdeführerin vollständig der Abgabenbehörde vorliegen würde. Die Beschwerdeführerin sei zu jeder zumutbaren Kooperation bereit. Es könne jedoch nicht angehen, dass eine geprüfte Gesellschaft sozusagen gegen sich selbst eine GPLA-Prüfung durchführen müsse, weil die Finanzverwaltung nicht in der Lage sei, ihre Feststellungen so detailliert zu treffen, dass sie nachprüfbar und allenfalls in Berufung gezogen werden können. Die Feststellungen der Abgabebehörde seien mangelhaft, unvollständig und zum Teil gesetzwidrig. Der darauf ergangene GPLA-Bescheid finde keine Deckung in der gültigen Rechtslage. Es werde daher beantragt, die nach § 84 BAO geschätzten Einkünfte und die lohnabhängigen Abgaben aus den Feststellungen der GPLA Prüfung/BP wieder zu streichen.

Betreffend die Qualifizierung der Tätigkeit von C werde auf Tz 89ff der Beschwerdeschrift verwiesen. Darin wird ausgeführt, dass die Betriebsprüfung aufgrund von Zeugenaussagen und Aufzeichnungen die bisherige Tätigkeit von C aus LandX heraus, als nicht selbstständige - in Österreich erbrachte - Arbeit im Sinne des § 25 EStG umqualifiziert habe, die gelegten Honorarnoten von C aus LandX nicht anerkannt und der Gesellschaft die lohnabhängigen Abgaben vorgeschrieben habe, dies bei Anerkennung der Honorarnoten als Betriebsausgaben (Lohnaufwand).

Unstrittig sei, dass C bis Mitte 2001 an der Universität LandX studiert habe und in LandX wohnhaft gewesen sei. Strittig sei jedoch die Feststellung, ob C ab Herbst 2001 ihren

gewöhnlichen Aufenthalt (BP: überwiegend) in Österreich gehabt habe und in einem unselbständigen Beschäftigungsverhältnis bei der Beschwerdeführerin tätig gewesen sei.

Konkret würden die Prüfungsorgane (BP/GPLA) anführen, dass die Zeugen AB, CD, Johann G, GH, IK, JM und LG die Tatsache bestätigen würden, dass C im geprüften Unternehmen beschäftigt und laufend anwesend gewesen sei.

Wie nachfolgend gezeigt werde, würden die Zeugenaussagen im Betriebsprüfungsbericht teilweise falsch und nicht den Tatsachen entsprechend wiedergegeben werden. So sage JM aus, dass C sich teils in LandX, teils in Österreich bei ihrer Mutter und teils bei ihrem Freund in A-Land aufhalten würde. In einer Visitenkarte von C, welche von der Zeugin vorgelegt werde, sei als Wohn- und Firmensitz LandX ausgewiesen. (Niederschrift vom 7.6.2005, S. 252ff).

GH soll ebenfalls mit ihrer persönlichen Wahrnehmung bestätigen können, dass sich C seit 2001 "größtenteils in Österreich" aufhalten würde und ein Dienstverhältnis bei der Beschwerdeführerin habe. Wie bereits angeführt, sei GH aber erst seit November 2002 im Unternehmen beschäftigt gewesen und könne daher frühestens eigene Wahrnehmungen ab diesem Zeitpunkt haben (Niederschrift vom 7.6.2005, S. 261).

Ebenfalls soll IK den Aufenthalt und ein Dienstverhältnis von C für die Jahre 2002 und 2003 bestätigen können. Verwunderlich sei auch hier der Umstand, dass IK erst seit 1.3.2004 Dienstnehmerin des Unternehmens sei und daher über den prüfungsrelevanten Zeitraum 1998 bis 2003 überhaupt keine Aussage aus persönlicher Wahrnehmung machen könne (Niederschrift vom 7.6.2005, S.264). Aussagen von Zeugen, die die BP-Feststellungen erschüttern könnten, würden von der Abgabenbehörde "nicht einmal ignoriert" werden.

Die Zeugin MP, welche im Zeitraum Februar 2002 bis März 2004 bei der Beschwerdeführerin beschäftigt gewesen sei, sage aus, dass in den Jahren 2003 und 2004 die Tochter mit Unterbrechungen ca. vier (4) Monate im Durchschnitt in Österreich gewesen sei und auch immer wieder in der Firma vorbeigekommen sei. (Niederschrift vom 7.6.2005, S. 289). Zur Niederschrift sei festzuhalten, dass die Zeugin nicht vom Verfasser des Betriebsprüfungsberichtes befragt worden sei. Zuletzt sei noch die Aussage der Zeugin LG, seit 4.11.2002 im Unternehmen der Beschwerdeführerin beschäftigt, anzuführen, welche gegenüber der Finanzstrafbehörde angeben würde, dass sie C mehrmals im Monat in der Firma gesehen habe. Es habe aber auch Monate gegeben, wo sie sie nicht gesehen habe (Niederschrift vom 7.6.2005, S. 279).

Die (ehemaligen) Dienstnehmerinnen JM, MP und LG würden übereinstimmend angeben, dass sie C in zeitlich sehr unregelmäßigen Abständen in der Firma gesehen hätten und von einem Wohnsitz in Österreich, LandX und LandA wissen würden.

Wie sich aus der beigelegten Stellungnahme von C ergeben würde, sei in den Jahren 2002 und 2003 ihr persönlicher Lebensmittelpunkt (= Wohnsitz im Sinne der Abgabevorschriften) in LandX (Beilage./33). Abgesehen von Ihrer beruflichen Tätigkeit, welche sie auch zu einem großen Teil in LandX erbracht habe, habe neben ihrem

gesamten Freundes- und Bekanntenkreis auch Ihr Lebensgefährte in LandX gelebt. Daraus sei zu schließen, dass wohl eine größere nähere Beziehung zu LandX als zu A bestanden habe, denn der persönliche Lebensmittelpunkt sei vorrangig gegenüber dem beruflichen zu betrachten.

Ein von C anlässlich der Berufungsvorbereitung verfasster Aktenvermerk vom März 2007 werde dieser Berufung als Beilage./33 beigelegt und soll Aufschluss über ihre Tätigkeit für die Beschwerdeführerin geben. Im Ergebnis habe C aufgrund ihrer Kontakte in LandX Geschäfte mit PL vermittelt und sei für die Vermittlung einmalig und für den laufenden Erfolg daraus umsatzmäßig bezahlt worden. Weiters sei C beauftragt worden, ein Konzept für den Verkauf der Nahrungsergänzungsserie VX in C-Land zu erstellen. Die Produkte der Beschwerdeführerin seien schließlich in C-Land vermarktet worden (z.B. Shop). Da für die Tätigkeit von C nicht nur fachliches Knowhow, sondern auch ein hoher zeitlicher Aufwand notwendig gewesen sei, sei zwischen der Beschwerdeführerin und C vereinbart worden, dass ihr Telefon und Auto zur Verfügung gestellt werden würden, welche Teile des Honorars seien.

Als weitere Begründung hätte die Abgabenbehörde angeführt, dass aus beschlagnahmten Unterlagen hervorgehen würde, dass ein Dienstverhältnis iSd § 25 EStG vorliegen würde. Der Begriff des Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG sei ein eigenständiger Begriff des Steuerrechts. Ein Dienstverhältnis liege dann vor wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulden würde. Dazu müsse der Arbeitnehmer unter der Leitung des Arbeitsgebers stehen oder im geschäftlichen Organismus eingegliedert und dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sein (§ 47 Abs. 2 EStG). Die vom Gesetz normierten Kriterien, die ein (unselbständiges) Dienstverhältnis umschreiben würden, seien die Weisungsgebundenheit und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Eine Weisungsgebundenheit und damit Voraussetzung für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sei gegeben, wenn der Arbeitnehmer verpflichtet sei, den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen. Das Fehlen einer Weisungsgebundenheit schließe das Vorliegen eines Dienstverhältnisses aus. Selbst die Verpflichtung zur intensiven Zusammenarbeit, zum Informationsaustausch mit der Verkaufs- bzw. Geschäftsleitung und zur verstärkten Teilnahme an Sitzungen seien Ausfluss eines sachlichen Weisungsrechts, woraus sich noch kein Dienstverhältnis ergebe (VwGH 28.3.2000, 96/14/0070). Wohl wesentlichster Punkt eines Dienstverhältnisses sei der Umstand, ob eine Person die Annahme von Arbeiten verweigern könne, denn im Rahmen eines bestehenden Dienstverhältnisses sei eine sanktionslose Arbeitsverweigerung nicht möglich (VwGH 16.1.1991, 89/13/0194).

In den geschäftlichen Organismus des Arbeitsgebers sei ein Arbeitnehmer u.a. dann eingegliedert, wenn er zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden verpflichtet sei. Der VwGH bejahe selbst dann eine Selbständigkeit und schließe ein Dienstverhältnis aus, wenn eine verhältnismäßig starke organisatorische Eingliederung vorliegen würde (VwGH 11.8.1993, 92/13/0022 zu einem Versicherungsvertreter; VwGH 17.5.1989, 85113/0110 zu einem Vortragenden).

Wie aus einer Tätigkeitsbeschreibung von C hervorgehen würde, habe sie einerseits völlig selbständig aufgrund ihrer persönlichen Kontakte in LandX einen Vertrag für die Beschwerdeführerin mit PL vermittelt. Andererseits habe sie ein Verkaufs- und Marketingkonzept für die Produkte der Kunden in C-Land erstellt und entworfen und an die Beschwerdeführerin verkauft. Dass ein gewisses sachliches Weisungsrecht der Beschwerdeführerin bei jeder Art von Werkerstellung vorliegen würde und dabei auch eine organisatorische Eingliederung gegeben sei, bedürfe keiner weiteren Kommentierung. Auch der Kunde eines Schneiders nehme Einfluss auf die Art des bestellten Anzugs und das zu verwendende Material.

Es sei zu keinem Zeitpunkt ein persönliches Weisungsrecht der Beschwerdeführerin vorgelegen, noch sei C verpflichtet gewesen, an einem gewissen Ort zu einer gewissen Zeit ihre Tätigkeit zu erbringen. Es sei in ihrer persönlichen Gestaltungsfreiheit gelegen, das Verkaufs- und Marketingprogramm für C-Land zu erstellen. Auf Gestaltungswünsche der Beschwerdeführer hätte sie eingehen können, jedoch nicht müssen.

Zur Vollständigkeit werde noch festgehalten, dass charakterliche Eigenschaften einer Person - wie sie von der Abgabenbehörde in der gesonderten Bescheidbegründung vom 22.11.2006 angeführt werden würden - wohl kaum zur steuerlichen Begründung der nicht selbstständigen Arbeit geeignet seien.

Als Beweis für das Fehlen eines persönlichen Weisungsrechts, als Beweis für LandX als persönlichen Lebensmittelpunkt, als Beweis für das Nicht-Vorliegen der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitsgebers des Arbeitgebers und als Beweis dafür, dass C nicht ihre persönliche Arbeitskraft geschuldet habe, sondern das zu erbringende Werk, werde C, p.A. der Gesellschaft (zur vereinfachten Ladung) als Zeugin genannt und wird beantragt sie, diesbezüglich einzuvernehmen.

Die Tatbestände eines Dienstverhältnisses iSd § 47 EStG würden nicht vorliegen und eine Umqualifizierung der gewerblichen Tätigkeit in eine solche aus nichtselbständiger Arbeit finde keine Deckung im Sachverhalt. Es werde beantragt die gewerbliche Tätigkeit von C, mit Wohnsitz in LandX, anzuerkennen und nicht von einem Dienstverhältnis und Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit mit den sich daraus ergebenden abgabenrechtlichen Konsequenzen auszugehen. Es werde beantragt, 1. die geschätzte Lohnsteuer für weitere Dienstnehmer zu streichen, 2. die selbstständige Tätigkeit von C anzuerkennen und die betreffenden Steuern auf Grundlage dieser Feststellungen festzusetzen.

Das Finanzamt legte die Beschwerden ohne Erlassung von Beschwerdeentscheidungen an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

In der Folge wurde mit 21.8.2012 der Beschluss des Insolvenzgerichtes auf Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens bei der Beschwerdeführerin in das Firmenbuch eingetragen. Weiters ist vermerkt, dass der Schuldner zahlungsunfähig ist und die Gesellschaft infolge rechtskräftiger

Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens und Zahlungsunfähigkeit aufgelöst ist. Die ehemalige alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin wird mit Eintragung vom 25.10.2012 in das Firmenbuch zur Liquidatorin bestimmt.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Die Beschwerdeführerin hat in ihrem Beschwerdeschreiben die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt. Gemäß § 103 Abs. 1 BAO sind Vorladungen ungeachtet einer Zustellbevollmächtigung dem Vorgeladenen zuzustellen. Das Bundesfinanzgericht hat die Ladung zu der am 6.10.2015 anberaumten Beschwerdeverhandlung an die „Liquidatorin“, mit Zustelladresse der Liquidatorin in CT zugestellt. Nach dem gescheiterten Zustellversuch am 16.9.2015 legte der Zusteller eine Verständigung über die Hinterlegung an der Abgabestelle ein, wonach die Abholfrist am 16.9.2015 begonnen hat. Trotz der ordnungsgemäßen Ladung ist von Seiten der Beschwerdeführerin niemand zur mündlichen Beschwerdeverhandlung erschienen. Der Amtsbeauftragte des Finanzamtes verzichtete auf Grund dieses Umstandes auf die Teilnahme an der mündlichen Beschwerdeverhandlung. Die Beschwerdeverhandlung wurde in Abwesenheit der Parteien durchgeführt. Am 6.10.2015, beim Bundesfinanzgericht einlangend am 7.10.2015, wurde die Ladung mit dem Vermerk „Nicht behoben“ an das Bundesfinanzgericht zurückgeleitet.

Zum Beschwerdepunkt Überstundenabgeltungen in Form von Sachzuwendungen:

Das Finanzamt hat aufgrund von Zeugenaussagen festgestellt, dass an mehrere Dienstnehmer des Betriebes und im Speziellen in den Kalenderjahren 2001 und 2002 an den Dienstnehmer B für geleistete Überstunden und sonstige Leistungen, Kilometergeldabrechnungen für nicht durchgeführte Dienstreisen erstellt worden seien bzw. diese Ansprüche durch vorgelegte Tankrechnungen bzw. durch vorgelegte Rechnungen für diverse Gebrauchsgegenstände abgegolten worden seien. Für den Dienstnehmer B setzte das Finanzamt für das Kalenderjahr 2001 einen Betrag in Höhe von Euro 2.906,91 und für das Kalenderjahr 2002 Euro 3.052,28 für die Nachversteuerung an.

Da anhand der Zeugenaussagen festgestellt worden sei, dass nicht nur Herr B solche Schwarzgeldzahlungen erhalten habe, sondern auch für andere Dienstnehmer diese Vorgangsweise für zusätzliche Zahlungen vom Arbeitgeber verwendet worden sei, jedoch ein Zufluss für einzelne Dienstnehmer aufgrund der Vielfalt der Tankbelege und laut Buchhaltung verbuchten Auszahlungen nicht mehr möglich gewesen sei, sei zu den Nachforderungen von B eine Schätzung von weiteren Zahlungen vorgenommen worden.

Als Grundlage für die Schätzung seien drei Dienstnehmer angenommen worden und für die Höhe pro Kalenderjahr und Dienstnehmer die Hälfte von Euro 2.906,91 =

Euro 1.453,46 ($3 \times 1.454,46 = 4.360,37 = \text{ATS } 60.000,-$) als Bemessungsgrundlage angesetzt worden. Die Höhe hätte sich aus der Nachverrechnung beim Dienstnehmer B ergeben, der laut nachgewiesener Auszahlungen in etwa das Doppelte als Leiter des Rechnungswesens erhalten habe und für andere Dienstnehmer deshalb rund die Hälfte angenommen worden sei. Die Lohnsteuer wurde pauschal mit 30 % festgesetzt und der DB und der DZ nachgefordert.

Das Finanzamt stützte sich bei seiner Vorgehensweise auf § 86 Abs. 2 EStG 1988, wonach die Nachforderung in einem Pauschbetrag erfolgen kann, wenn sich bei einer Lohnsteuerprüfung ergibt, dass die genaue Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer infolge einer Nachforderung entfallenden Lohnsteuer mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist. Nach der Judikatur des VwGH (vgl. Erkenntnis vom 14.10.1992, 90/13/0009) ist bei einer Nachforderung gemäß § 86 Abs. 2 EStG 1972 (im Wesentlichen wortgleich mit § 86 Abs. 2 EStG 1988) grundsätzlich festzustellen, welche Arbeitnehmer welche unrichtig versteuerten Vorteile aus dem Dienstverhältnis bezogen haben. Lediglich bei der Berechnung der Lohnsteuer, die auf diese Vorteile entfällt, kann pauschal vorgegangen werden, indem anhand der Merkmale des § 86 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1972 eine Durchschnittsbelastung ermittelt wird, die auf die Vorteile der "durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer" entfällt. Auch im Falle der pauschalen Nachforderung muss aber grundsätzlich für den Arbeitgeber ermittelbar sein, was auf den einzelnen Arbeitnehmer entfällt (Hinweis auf Erkenntnis des VwGH vom 25.6.1985, 85/14/0028).

Diese Voraussetzungen hat das Finanzamt im Zuge der Nachversteuerung im gegenständlichen Fall nicht beachtet, da, außer bei B, nicht festgestellt wurde, welche Arbeitnehmer welche unrichtig versteuerten Vorteile aus dem Dienstverhältnis bezogen haben, weswegen eine Vorgangsweise gemäß § 86 Abs. 2 EStG 1988 als nicht zulässig zu beurteilen war.

Das Finanzamt hat die nachzuversteuernden Beträge neben dem Hinweis auf § 86 Abs. 2 EStG 1988 weiters im Schätzungsweg ermittelt. Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 23.4.2014, 2010/13/0016, unterliegen auch Schätzungsergebnisse der Begründungspflicht. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung

zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Die Begründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. Jänner 2011, 2007/15/0226, mwN).

Der gegenständlichen Schätzung kann zwar darin gefolgt werden, dass für andere Dienstnehmer, die rund die Hälfte des Gehaltes von Herrn B verdienen, der halbe Wert herangezogen wurde, nicht jedoch darin, wie die Anzahl der Dienstnehmer ermittelt wurde. Aus dem vorgelegten Beschwerdeakt können keine Überlegungen ersehen werden, wie das Finanzamt zu dem Ergebnis gelangt ist, dass drei Dienstnehmer der Nachversteuerung zu unterziehen seien. Eine Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten ausreichenden Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse wurden nach Ansicht des erkennenden Senates nicht in dem Ausmaß dargelegt, dass der in diesem Zusammenhang zum Schätzungsergebnis führende Denkprozess nachvollzogen werden kann.

Lediglich Vergütungen für Sachzuwendungen anstatt für Überstunden an Herrn B waren rechtmäßig der Nachversteuerung zu unterziehen. Dagegen hat die Beschwerdeführerin auch keinerlei Einwendungen erhoben.

Die in den angefochtenen Bescheiden im Zusammenhang mit diesem Streitpunkt festgesetzten Abgaben vermindern sich daher um die aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ersichtlichen Beträge.

Zum Beschwerdepunkt Nichtselbständige Tätigkeit der C:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten.

Zu den Dienstnehmern gehören nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen. Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die in Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des EStG 1988.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998, BGBl. I Nr. 103/1998.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis 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.

Nach Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 47 EStG 1988, Tz 4.3, ist die Definition des § 47 Abs. 2 EStG eine eigenständige des Steuerrechts, und weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Die Absicht des historischen Gesetzgebers ging dahin, ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, einen Zustand zu umschreiben (vgl. VfGH v. 22.1.1986, 84/13/0015). Die Tatsache, dass das EStG selbst vorschreibt, was als ein Dienstverhältnis anzusehen ist (selbständige Begriffsbestimmung im EStG), führt zwangsläufig dazu, dass ein- und derselbe Sachverhalt im Steuerrecht einerseits, z.B. im bürgerlichen oder Sozialversicherungsrecht andererseits unterschiedlich beurteilt werden kann.

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Der Begriff des Dienstverhältnisses ist durch § 47 jedoch nicht abschließend definiert, sondern wird als Typusbegriff durch eine Vielzahl von Merkmalen bestimmt, die nicht alle in gleicher Intensität ausgeprägt sein müssen (VfGH 1.3.2001, G 109/00). Die beiden Merkmale "Weisungsgebundenheit" und "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers" lassen sich nicht eindeutig voneinander abgrenzen und bedingen einander teilweise (vgl. VfGH 19.11.1979, 3508/78). In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Vorliegen eines Unternehmerrisikos oder der Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl. das Erkenntnis vom 22. März 2010, 2009/15/0200). Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Juli 2010, 2007/15/0223, mwN). Es ist daher das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (VwGH 99/13/0183 vom 29.09.2004).

Das für ein Dienstverhältnis sprechende persönliche Weisungsrecht fordert einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit und ist durch eine weitreichende Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit gekennzeichnet (vgl. etwa das Erkenntnis vom 28.3.2000, 96/14/0070). Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223).

C ist die Tochter der alleinigen Gesellschafterin, ehemaligen Geschäftsführerin und nunmehrigen bzw. derzeitigen Liquidatorin der Beschwerdeführerin, CA. Im Beschwerdeschreiben wird vorgebracht, dass zu keinem Zeitpunkt ein persönliches

Weisungsrecht der Beschwerdeführerin gegenüber der Tätigkeit der Tochter der Gesellschafter-Geschäftsführerin bestanden habe. Es sei in ihrer persönlichen Gestaltungsfreiheit gelegen, das Verkaufs- und Marketingprogramm für C-Land zu erstellen. Auf Gestaltungswünsche der Beschwerdeführerin konnte, jedoch musste sie nicht eingehen. Laut Beschwerdeschreiben ist demnach strittig, ob C ab Herbst 2001 ihren gewöhnlichen Aufenthalt überwiegend in Österreich hatte und in einem unselbständigen Beschäftigungsverhältnis bei der Beschwerdeführerin tätig war.

Vom Prüfer wurde laut Buchhaltungsunterlagen festgestellt, dass C für ihre Tätigkeit nach den von ihr mit ausländischer Adresse gelegten Honorarnoten für FF1 und Konzeptvorbereitung samt Sachbezug für das von der Beschwerdeführerin für Privatfahrten zur Verfügung gestellte Fahrzeug für das Jahr 2002 in Höhe von insgesamt € 68.447,00 und für das Jahr 2003 für FF1 und Umsatzprovision samt Sachbezug Bezüge in Höhe von € 31.620,00 vergütet wurden.

Aus dem vorliegenden Organigramm betreffend die „Personal-Entwicklung“ der Beschwerdeführerin ist zu ersehen, dass die Tochter der Gesellschafter-Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin mit der Gesamtleitung „SparteX“ und als Assistenz Vertrieb beauftragt war. Ihre Berufstätigkeit wird dort als selbständig mit einem monatlichen Bruttogehalt von Euro 2.543,55 und einem Jahresbruttogehalt von Euro 30.522,60 angegeben.

Die Beschwerdeführerin hat mit C über ihre Tätigkeit, zumindest im strittigen Zeitraum, keine schriftliche Vereinbarung getroffen. Aufgrund des durch die Prüfung festgestellten Sachverhaltes bzw. aus diversen im Zuge der Hausdurchsuchung sichergestellten Unterlagen ist jedoch eindeutig zu ersehen, dass C nicht nur mit der Gesamtleitung von „SparteX“ und dem Vertrieb als Assistenz betraut war, sondern daneben im Unternehmen der Beschwerdeführerin vielfältige Aufgaben in leitender Stellung wahrgenommen hat. Das ergibt sich beispielsweise aus dem folgenden im Zuge der Hausdurchsuchung sichergestellten Schriftstück mit der Überschrift „CA & C“. Darin wird offensichtlich von C erörtert: „Im Unternehmen CA CF sehe ich mich an folgender Stelle: a) als Unterstützung von CA, b) Betreuung von Key Accounts, c) CA SparteX Österreich & Export“. In einem weiteren Schriftstück sieht sich C hauptsächlich als Unterstützung für CA in jeder Hinsicht. Sie werde auch einige Teile des Sekretariates übernehmen. Weiters wird dort umfassend der Inhalt ihrer Arbeit dargestellt (Aufbereitung Schriftverkehr und Informationsmaterial für Kunden, Gesprächszusammenfassungen, Nachreichen von Kalkulationen, Nachreichen von Produktinformationen, Nachreichen von Mustern, Unterstützung im Key Account Verkauf, Aufbereitung von Verkaufsunterlagen, eventuelle Begleitung bei Verkaufs- oder Jahresgesprächen, Neuigkeiten, Aktionen finden, Ansprechperson für Kundenwünsche, ständiger Kundenkontakt, persönliche Betreuung von Key Accounts, ob alles in Ordnung ist, etwas gebraucht wird oder auch für eventuelle Blitzangebote).

Aufgrund der Gesprächsnotiz vom 23.9.2003 mit FirmeY in Anwesenheit von C, in der es zusammengefasst um ein mögliches Produktsortiment der Beschwerdeführerin

für FirmaY geht, ist ebenfalls zu erkennen, dass C umfangreich im Unternehmen der Beschwerdeführerin tätig war.

Aus einer im Zuge der Hausdurchsuchung sichergestellten Aktennotiz des damaligen steuerlichen Vertreters vom 14.11.2002 im Zusammenhang mit einem Gespräch mit dem Betriebsberater der Beschwerdeführerin geht hervor, dass sich C als Juniorchefin fühlen würde. Auch wenn die Beschwerdeführerin in der Beschwerde die Ansicht vertritt, dass charakterliche Eigenschaften einer Person - wie sie von der Abgabenbehörde in der gesonderten Bescheidbegründung vom 22.11.2006 angeführt werden - wohl kaum zur steuerlichen Begründung der nicht selbstständigen Arbeit geeignet seien, wäre der ehemalige Betriebsberater wohl nicht zu einer derartigen Aussage gekommen, wenn C tatsächlich lediglich mit der Gesamtleitung „SparteX“ und als Assistenz Vertrieb beauftragt gewesen wäre.

Aus den voranstehenden Ausführungen ist somit zweifelsfrei zu erkennen, dass C umfassend im Unternehmen der Beschwerdeführerin in leitender Position tätig war. Diese in weiten Bereichen für die Gesellschaftergeschäftsführerin unterstützende Tätigkeit bedingt jedoch die willentliche Unterordnung unter die unternehmerische Geschäftstätigkeit bzw. nach dem Verständnis des § 47 Abs. 2 EStG 1988 die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Unternehmen der Beschwerdeführerin. Wenn in diesem Zusammenhang behauptet wird, dass zu keinem Zeitpunkt ein persönliches Weisungsrecht der Beschwerdeführerin gegenüber der Tätigkeit der C bestanden habe, wird auf die von der Judikatur und Literatur zur Weisungsgebundenheit von leitenden Angestellten vertretene Rechtsansicht verwiesen (vgl. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 34 zu § 47), wonach die Stärke des Weisungsrechtes von der Art der Tätigkeit abhängig ist; insbesondere bei höher qualifizierten Leistungen tritt die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund (VwGH vom 17.5.1989, 85/13/0110). Bei leitenden Angestellten reicht es aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt, ohne den Arbeitsablauf detailliert zu regeln (VwGH vom 25.10.1994, 90/14/0184). Eine weitgehende Entscheidungsfreiheit steht daher bei leitenden Angestellten einem Dienstverhältnis nicht entgegen. Dies trifft nach Ansicht des erkennenden Senates auf die Tätigkeit von C zu und weiters zeigt sich darin aber auch, dass C aufgrund der Vielfältigkeit ihres Tätigkeitbereiches gegenüber der Beschwerdeführerin ihre Arbeitskraft kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses laufend zur Verfügung gestellt hat. Das für eine selbständige Tätigkeit weitgehend typische Merkmal eines „Werkes“ ist im gegenständlichen Fall nicht erkennbar.

Aus dem oben genannten Organigramm ist zu ersehen, dass C ein monatlich gleich bleibendes Gehalt unabhängig vom Ausmaß ihrer Arbeitsleistungen ausbezahlt werden sollte. Demnach hat auch die Beschwerdeführerin selbst die Tätigkeit der C ursprünglich als nichtselbständig beurteilt. Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es im Übrigen nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag oder Werkvertrag an (vgl. VwGH vom 5.10.1994, 92/15/0230).

Dass das Auftragsverhältnis zwischen C und der Beschwerdeführerin ein ausschließlich sachliches Weisungsrecht umfasst hat, ist aus dem vorliegenden Sachverhalt nicht erkennbar. Vielmehr ist eher von einem persönlichen Weisungsrecht auszugehen, da ein nicht unerheblicher Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit der C von der Beschwerdeführerin zu ersehen ist. Von einer wirtschaftlichen Abhängigkeit ist schon deswegen auszugehen, weil C mangels anderer Auftraggeber keine weiteren Einkünfte erzielt hat. C hat hiezu im Schreiben an das Finanzamt vom 27.9.2004 zwar mitgeteilt, dass sie im Jahr 2003 ausschließlich Einkünfte im Ausland erzielt habe, sie habe zu dieser Zeit für ein ausländisches Projekt gearbeitet, und weiters, da sie seit 17.10.2002 in Österreich keinen Wohnsitz mehr habe, sondern ausschließlich ihre Werbeagentur, für die sie nicht ausreichend Zeit gehabt habe sie zu betreiben, hätte sie im Jahr 2003 keine Einkünfte in Österreich erzielt. Ein Nachweis anderer als der gegenständlich strittigen Einkünfte wurde bisher jedenfalls nicht vorgelegt. Auch ist nicht erkennbar, dass C einer gewerblichen Tätigkeit im Rahmen eines eigenen Unternehmens mit eigenen Betriebsmitteln und einer für den Betrieb eines Unternehmens erforderlichen Infrastruktur nachgegangen ist. Das ergibt sich schon daraus, dass ihr alle wesentlichen Betriebsmittel von der Beschwerdeführerin, wie aus den nachstehenden Ausführungen zu ersehen ist, zur Verfügung gestellt werden mussten. Aufgrund der nicht unerheblichen wirtschaftlichen Abhängigkeit der C von der Beschwerdeführerin konnte sie auch nicht, wie im Beschwerdeschreiben eingewendet, die Annahme von Arbeiten verweigern.

Es ist daher aufgrund des festgestellten Sachverhaltes von einer Weisungsgebundenheit im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ausgehen.

Eine weitere Voraussetzung für das Vorliegen eines nichtselbständigen Beschäftigungsverhältnisses, nämlich die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, zeigt sich unter anderem in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 15. September 1999, 97/13/0164).

Ausgehend davon, dass C nach dem vorliegenden Sachverhalt in leitender Position im Unternehmen der Beschwerdeführerin tätig war, tritt die Vorgabe einer fix einzuhaltenden Arbeitszeit und eines vorgegebenen Arbeitsplatzes in den Hintergrund. Die umfassende Zurverfügungstellung der Arbeitsmittel durch die Beschwerdeführerin weist jedoch eindeutig auf die Eingliederung in die unternehmerische Struktur der Beschwerdeführerin und damit auf eine nichtselbständige Tätigkeit hin. So wurde ihr ein Fahrzeug laut KFZ-Liste zur Verfügung gestellt. Sie scheint im Telefonverzeichnis der Beschwerdeführerin vom 14.6.2002 mit einer eigenen Nebenstelle zur Durchwahl im Festnetz und einer Mobiltelefonnummer auf. Über das Internet war sie unter der Internetadresse Befü erreichbar. Aus dem Lageplan des Betriebsgebäudes der Beschwerdeführerin ist ersichtlich, dass C ein eigenes Büro und ein Notebook zur Verfügung gestellt wurde. Die Beschwerdeführerin brachte in diesem Zusammenhang vor, dass mit C vereinbart worden sei, dass ihr Telefon und Auto zur Verfügung gestellt werden würden, welche

Teile des Honorars seien, da für die Tätigkeit von C nicht nur fachliches Knowhow, sondern auch ein hoher zeitlicher Aufwand notwendig gewesen sei. Abgesehen von dem unzweifelhaft erforderlichen fachlichen Knowhow der C bei ihrer Tätigkeit bedingt ein hoher zeitlicher Aufwand im Zusammenhang mit einer selbständigen Tätigkeit nicht zwingend die Zurverfügungstellung der wesentlichen Arbeitsmittel durch den Auftraggeber. Der erkennende Senat kann dieser Argumentation der Beschwerdeführerin nicht folgen, da durch eine derartige Bindung der C an das Unternehmen der Beschwerdeführerin im Gegenteil die nichtselbständige Tätigkeit im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zum Ausdruck kommt.

Die umfassende leitende Tätigkeit der C für die Beschwerdeführerin bedingte neben der Weisungsungebundenheit naturgemäß die unmittelbare Einbindung in betriebliche Abläufe und somit die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin C ihre Arbeitsleistung auch außerhalb der der Beschwerdeführerin zuzurechnenden örtlichen Einrichtungen erbracht hat. Der Eingliederung in den betrieblichen Organismus steht nicht entgegen, wenn bei Tätigkeiten im Außendienst keine enge Bindung an Arbeitszeiten und Arbeitspausen gegeben gewesen sein sollte (VwGH vom 19.12.2000, 99/14/0166)

Aufgrund dieser Ausführungen ist unter Berücksichtigung des Überwiegens der Merkmale für eine nichtselbständigen Tätigkeit nach Ansicht des erkennenden Senates die gegenständlich zu beurteilende Tätigkeit der C für die Beschwerdeführerin als nichtselbständige Tätigkeit im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zu qualifizieren. Das oben angesprochene für eine selbständige Tätigkeit sprechende weitere Merkmal, nämlich das Unternehmerrisiko, ist nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht erkennbar, da nicht ersichtlich ist, aufgrund welcher Umstände C im Rahmen ihrer Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg ihrer Tätigkeit weitgehend zu gestalten im Stande war. Auch die uneingeschränkte von C selbst zu bestimmende Vertretung bei der von ihr für die Beschwerdeführerin erbrachten Tätigkeit wurde weder vorgebracht, noch ist sie erkennbar. Im Hinblick auf die umfangreich leitende und auf das Unternehmen der Beschwerdeführerin zugeschnittene Tätigkeit der C ist eine Vertretung nur unternehmensintern denkbar.

Dem Einwand im Beschwerdeschreiben, in den Jahren 2002 und 2003 sei der persönliche Lebensmittelpunkt der C in LandX gewesen, was damit erklärt wurde, dass neben ihrem gesamter Freundes- und Bekanntenkreis auch ihr Lebensgefährte in LandX gelebt habe, woraus zu schließen sei, dass wohl eine größere nähere Beziehung zu LandX als nach A bestanden habe, denn der persönliche Lebensmittelpunkt sei vorrangig gegenüber dem beruflichen zu betrachten, ist entgegen zu halten, dass die vorgebrachten Umstände zwar behauptet, aber durch nichts erwiesen werden konnten. Dem gegenüber ergibt sich aus zahlreichen durch das Finanzamt im Zuge der Hausdurchsuchung sichergestellten bzw. ermittelten Unterlagen, dass C einerseits sich in nicht unerheblichem Ausmaß in

Österreich aufgehalten haben und andererseits in Österreich für die Beschwerdeführerin tätig gewesen sein muss.

Beispielsweise befinden sich in dem durch das Finanzamt vorgelegten Beschwerdeakt Protokolle über Besprechungen mit Mitarbeitern vom 2.4.2002, 9.4.2002, 16.4.2002, 23.4.2002, 4.6.2002, 24.9.2002 und 1.10.2002, an denen C teilgenommen hat. Weiters eine von C gefertigte Gesprächsnotiz vom 23.9.2003, an der verschiedene Mitarbeiter teilgenommen haben. Aus einem von C unter dem Titel „Marktstudie“ erstellten Schreiben geht hervor, dass es ihr im Herbst nicht möglich wäre, 4 Wochen nicht im Büro zu sein. Eine Rechnung vom 31.12.2002 über einen Sponsorbeitrag betreffend MXB am 23.12.2002 war an C gerichtet. In einem Schreiben vom April 2002 gibt C schriftliche Anweisungen für einen „Einsatz“ einer Mitarbeiterin bei FirmaZ in A. Mit Lieferdatum vom 1.3.2002 werden 300 Stück Geschäftskarten „C“ geliefert. Am 9.4.2002 ist C vom Flughafen A zum Flughafen FD und am 10.4.2002 von FD nach A geflogen. Ebenso am 11.6.2002, Abflug um 07:10 Uhr von A nach FD, Rückflug am selben Tag um 20:25 Uhr. In einer Rechnung vom 23.5.2002 ist C als Warenempfängerin eines Liegestuhles ausgewiesen. Aus der Rechnung eines Autohauses ist ersichtlich, dass bei dem der C von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellten Fahrzeug am 10.6.2002 ein kleines Pflegepaket durchgeführt und 4 Reifen erneuert wurden. Am 12.11.2002 hat C laut Rechnung an einem Werbe- und Marketingforum in A teilgenommen.

Diese Tätigkeitsmerkmale am Firmensitz bedingen neben der Anwesenheit an den entsprechenden Tagen auch weitere Anwesenheiten, da C ihre umfangreiche Tätigkeit für das Unternehmen der Beschwerdeführerin sonst nicht in dem von ihr selbst dargestellten Ausmaß erbringen hätten können. Hinzu kommt, dass beruflich bedingte Auslandsaufenthalte der C, z.B. in LandX, hinsichtlich ihrer Pflicht zur Besteuerung ihrer Einkünfte in Österreich keinen Einfluss haben.

Der Umstand, dass C von der Beschwerdeführerin ein eigenes Büro mit Festnetztelefonanschluss und ein Dienstkraftfahrzeug für ihre Tätigkeit zur Verfügung gestellt wurde, zeugt ebenfalls davon, dass C ihre Tätigkeit in überwiegendem Ausmaß im Inland ausgeübt hat, da es aus wirtschaftlichen Überlegungen keinen Sinn ergeben würde, einem Mitarbeiter derartige Arbeitsmittel zur Verfügung zu stellen, wenn dieser seine Arbeitsleistung überwiegend an anderen Orten erbringt.

Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass neben dem gesamter Freundes- und Bekanntenkreis der C auch ihr Lebensgefährte in LandX gelebt habe, woraus zu schließen sei, dass wohl eine größere nähere Beziehung zu LandX als nach A bestanden habe, ist darauf hinzuweisen, dass C nach den im Zentralen Melderegister aufscheinenden Meldedaten bis einschließlich 13.10.2004 in A,C-Gasse einen Hauptwohnsitz inne hatte.

Auf das Zurückgreifen von Zeugeneinvernahmen des Finanzamtes und auf die von der Beschwerdeführerin beantragten Wiederholungen dieser Zeugeneinvernahmen konnte nach Ansicht des erkennenden Senates aufgrund der Vielzahl der zur Beurteilung der

Tätigkeit der C zur Verfügung stehenden Schriftstücke und Unterlagen und der sich daraus ergebenden Sachverhalte verzichtet werden.

Bezüglich der Tätigkeit der C war das Begehren der Beschwerdeführerin aus den angeführten Gründen abzuweisen.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden bzw. nicht zu erkennen sind, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 6. Oktober 2015