



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb., vom 18. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 21. August 2007 betreffend Umsatzsteuer 2002 – 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Gemäß den Feststellungen der Großbetriebsprüfung Wien Körperschaften (Bp) anlässlich einer Buch- und Betriebsprüfung u.a. Umsatzsteuer 2002 – 2005 betreffend, ist der Betriebsgegenstand der Berufungswerberin (Bw) Papiererzeugung, ist die Bw im Firmenbuch registriert und ermittelt den Gewinn gemäß § 5 EStG. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung führte die Bp u.a. aus wie folgt:

„I. Umsatzsteuer

Weiterverrechnung von Hausgehilfen

Das geprüfte Unternehmen tritt als Arbeitgeber von 2 Hausgehilfen (...) auf. Das Entgelt und die Lohnabgaben werden vom geprüften Unternehmen entrichtet. Schriftliche Dienstverträge konnten der Betriebsprüfung nicht vorgelegt werden.

Laut Aktenvermerk vom 15. Dez. 1991 wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Hausgehilfen im „Privathaushalt der Familie S.“ beschäftigt sind. Weiters wird festgehalten, dass sämtliche Lohnkosten von der Familie S. zu ersetzen sind.

Im Prüfungszeitraum wurden die weiterverrechneten Kosten in Anlehnung an die Rz 483 UStR (§ 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994) als nicht steuerbare Vorgänge behandelt.

In den USt-Erklärungen finden sich diese Beträge allerdings unter der KZ 011 Ausfuhrlieferungen.

In der Buchhaltung wurde folgende Vorgangsweise gewählt.

Konto 86370 Erlöse Diverse 0% / Konto 15606 S. Holding Verrechnung

Die Verbuchung bei der S. Holding GmbH wird wie folgt durchgeführt:

Konto 3480 Verrechnung DI M. S. / Konto 2210 Verrechnung MSS (S. P. GmbH)

Nach Rechtsansicht des bundesweiten Fachbereiches Umsatzsteuer ist ein nicht steuerbarer Vorgang im Sinne von § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 zu verneinen, da die Überlassung entgeltlich (gegen Ersatz sämtlicher Kosten) erfolgt. Die Rz 924 LStR ändert nichts an der Rechtsansicht des bundesweiten Fachbereiches Umsatzsteuer. Es ist daher von einem steuerpflichtigen Leistungsaustausch (20% USt) auszugehen.

Die Bemessungsgrundlage der mit 0% zu versteuernden Umsätze vermindert sich wie folgt:

2002: € 24.730,16

2003: € 31.761,31

2004: € 16.533,40

2005: € 4.628,82

Die Bemessungsgrundlage der mit 20% zu versteuernden Umsätze erhöht sich wie folgt:

2002: € 24.730,16

2003: € 31.761,31

2004: € 16.533,40

2005: € 4.628,82

Ein Vorsteuerabzug kann von der S. Holding GmbH nicht vorgenommen werden, weil diese Kosten für die Hausgehilfen die Privatsphäre von Herrn DI M. S. betreffen. Folglich kann die Verrechnung „S. Holding GmbH“ und „DI M. S.“ nur Brutto durchgeführt werden.

...“

Das Finanzamt (FA) erließ diesen Feststellungen entsprechende Umsatzsteuerbescheide 2002 – 2005.

Gegen diese Bescheide richtet sich die Berufung der Bw, in der i.w. folgendes vorgebracht wird.

„ ...

Frau ... und Frau ... sind seit über 16 Jahren als Haushaltsgehilfen im Privathaushalt der Familie S. angestellt. Gehaltsvereinbarungen werden zwischen den Haushaltsgehilfen und der Familie S. geschlossen und sämtliche Lohnkosten werden von der Familie S. getragen. Lediglich die Gehaltsabrechnung dieser Kosten erfolgt über unsere Mandantin, die S. P. GmbH. Die von unserer Mandantin an die Haushaltsgehilfen entrichteten Lohnkosten wurden immer an die Familie S. weiterverrechnet.

Demgegenüber ist die Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2002 bis 2005 nun davon ausgegangen, dass unsere Mandantin als Arbeitgeberin der Haushaltsgehilfen anzusehen sei. Durch die Betriebsprüfer wurde angenommen, dass das Entgelt und die Lohnabgaben von unserer Mandantin entrichtet worden seien und somit unsere Mandantin als Dienstgeberin zu betrachten sei.

Die Betriebsprüfung kam in der Folge zu dem Ergebnis, dass es sich bei der Bezahlung der Haushaltsgehilfen durch unsere Mandantin als „Verrechnungsstelle“ um eine entgeltliche Überlassung von Arbeitskräften handelt und deshalb von einem steuerpflichtigen Leistungsaustausch (20% USt) auszugehen sei.

Zur Rechtmäßigkeit der Behandlung der von unserer Mandantin weiterverrechneten Kosten als nicht steuerbare Vorgänge führen wir wie folgt aus:

Die Dienstgebereigenschaft kommt uE der Familie S. zu. Schon aus dem Aktenvermerk vom 15.12.1991 geht klar und ausdrücklich hervor, dass die Hausgehilfen im „Privathaushalt der Familie S.“ beschäftigt sind und sämtliche Lohnkosten von der Familie S. ersetzt werden. Diese Vorgangsweise wurde über 16 Jahre lang niemals durch die durchgeführten Betriebsprüfungen bemängelt.

Zur Beurteilung der Arbeitgebereigenschaft können analog die Lohnsteuerrichtlinien herangezogen werden und führen folgende unter Rz 924 der LStR 2002 angeführten Fragen einzig zu dem Ergebnis, dass der Familie S. die Arbeitgebereigenschaft zukommt.

- Die Familie S. entscheidet über die Höhe der Bezüge*
- Den Haushaltsgehilfen erwachsen Abfertigungs- und Pensionsansprüche gegenüber der Familie S.*
- Die Familie S. trägt das Risiko für eine Lohnzahlung im Nichtleistungsfall*
- Über eine etwaige Kündigung bzw. Entlassung würde die Familie S. entscheiden*

- Meinungsverschiedenheiten aus dem Dienstvertrag, gegebenenfalls gerichtlich, sind zwischen den Haushaltsgehilfen und der Familie S. auszutragen
- Die Familie S. ist für die Sozialversicherungsbelange der Haushaltsgehilfen verantwortlich. Selbst unter der Annahme, dass der Familie S. nicht eindeutig die Arbeitgebereigenschaft zuzurechnen wäre, könnte dies nur zu dem Ergebnis führen, dass unsere Mandantin lediglich formal als Arbeitgeberin der zwei Haushaltsgehilfen auftritt, da sämtliche Lohnkosten de facto von der Familie S. entrichtet werden.

Es fand zu keinem Zeitpunkt eine entgeltliche Überlassung der Haushaltsgehilfen unserer Mandantin an die Familie S. statt wie im Betriebsprüfungsbericht angenommen. Somit erfolgt zwar die Entrichtung der Lohnabgaben durch unsere Mandantin als „lohnauszahlende Stelle“, jedoch wurden diese Lohnkosten an die Familie S. weiterverrechnet und sind als nicht steuerbare Vorgänge bei unserer Mandantin zu behandeln. Es ist daher nicht von einem steuerpflichtigen Leistungsaustausch (20% USt), wie in der Niederschrift zur Betriebsprüfung festgehalten wurde, auszugehen.

Für den gegenständlichen Fall der Haushaltsgehilfen, die im Privathaushalt der Familie S. beschäftigt sind, kann man eine klare Zuordnung ihrer Arbeitstätigkeit zum nichtunternehmerischen Bereich, nämlich zum Haushalt der Familie S., vornehmen. Aus der UStR 2000 Rz 483 geht hervor, dass die Möglichkeit einer Differenzierung zwischen betrieblichen und nichtbetrieblichen Bereich besteht und ein Leistungsbezug nicht für das Unternehmen unserer Mandantin erfolgte; somit gehen die anteiligen (Lohn-)Kosten nicht zu Lasten Unternehmens unserer Mandantin, der S. P. GmbH, und besteht in diesem Zusammenhang kein steuerbarer Eigenverbrauch unserer Mandantin gemäß § 3a Abs 1a Z 2 UStG 1994.

Gem. Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1994 ... fallen sonstige Leistungen, die durch Arbeitnehmer erbracht werden, nur dann unter den Eigenverbrauchstatbestand, wenn sie im Rahmen des Unternehmens erbracht werden. Der Arbeitnehmer muss daher nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise Dienstnehmereigenschaft unserer Mandantin haben (VwGH 6.2.1990, 89/14/0031). Als Arbeitgeber sind gemäß § 47 Abs 1 EStG 1988 und in § 47 Abs 2 EStG 1988 jene Personen bzw Unternehmen anzusehen, denen der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft schuldet, im gegenständlichen Fall ist dies die Familie S., wie bereits ausführlich von uns dargelegt wurde.

Die für einen steuerbaren Eigenverbrauch erforderliche Dienstnehmereigenschaft würde etwa dann vorliegen, wenn der Dienstnehmer überwiegend für das Unternehmen unserer Mandantin tätig wäre. Im gegenständlichen Fall ist eine Trennung zwischen unternehmerischem und nichtunternehmerischem Einsatz des Dienstnehmers klar möglich. Selbst wenn man eine mehrjährige Durchschnittsbetrachtung durchführte (...), käme man zu

keinem anderen Ergebnis, da die Haushaltsgehilfen nie für unsere Mandantin Arbeit geleistet haben. Es kommt in der Folge nach Auffassung der Finanzverwaltung zu keinem steuerbaren Eigenverbrauch.

Auch die abweichende Rechtsansicht, dass eine Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 3a Abs 1 a Z 2 jedoch dann zur Anwendung kommen sollte, wenn die für unternehmensfremde Zwecke von Arbeitnehmern ausgeführte Dienstleistung den Betriebsgegenstand des Unternehmens bildet, findet in unserem Fall keine Anwendung, da unsere Mandantin keinerlei Reinigungstätigkeiten als Unternehmensgegenstand hat. Die gegenständlichen nicht steuerbaren Umsätze wurden in den Umsatzsteuererklärungen 2002 bis 2005 versehentlich unter der Kennzahl 011 „Ausfuhrlieferungen“ angeführt. Korrekterweise sind diese Beträge aber in den angeführten Umsatzsteuererklärungen gar nicht zu erfassen, da es sich lediglich um durchlaufende Posten handelt.

...

Die Bemessungsgrundlage der mit 20% zu versteuernden Umsätze vermindert sich somit wie folgt und es erfolgt auch keine Erfassung dieser Beträge in Kennzahl 000

Umsatzsteuererklärung 2002: € 24.730,16

Umsatzsteuererklärung 2003: € 31.761,31

Umsatzsteuererklärung 2004: € 16.533,40

Umsatzsteuererklärung 2005: € 4.628,82

...“

In der Stellungnahme der Bp zur Berufung wird ausgeführt wie folgt.

„Bei beiden Hausgehilfinnen ... scheint beim Finanzamt bei den abgegebenen Lohnzetteln als Arbeitgeber die S. P. GmbH auf.

Weiters wird auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen.“

In der beigelegten Rechtsansicht des Fachbereichs Umsatzsteuer des BMF wird ausgeführt wie folgt.

„... Sachverhalt bzw. Zweifelsfrage:

Eine Kapitalgesellschaft beschäftigt einen Hausgehilfen, der ausschließlich im Privathaushalt der Gesellschafter tätig ist. Die Lohnabrechnung erfolgt beim Arbeitgeber (der GmbH), der den Lohn zahlt und Lohnabgaben abführt. Die gesamten Kosten werden von den betroffenen Gesellschaftern getragen.

Angefragt wird, ob es sich um einen Leistungsaustausch zwischen der GmbH und den Gesellschaftern handelt (Versteuerung des Kostenersatzes = Entgelt mit 20%) oder ob von einem nicht steuerbaren Vorgang in Anlehnung an Rz 483 UStR auszugehen ist.

Rechtsansicht des bundesweiten Fachbereiches Umsatzsteuer:

Die Frage, ob die Überlassung des in der GmbH angestellten Hausgehilfen zum ausschließlichen Einsatz im Privathaushalt der Gesellschafter einen (nicht) steuerbaren Vorgang im Sinne von § 3a Abs 1a Z 2 UStG 1994 darstellt, ist zu verneinen, da die Überlassung entgeltlich – gegen Ersatz sämtlicher Kosten – erfolgt. Es ist daher von einem steuerpflichtigen Leistungsaustausch (20%) auszugehen. ...“

In der Stellungnahme der Bw zur Stellungnahme der Bp wird iw ausgeführt:

„...“

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 18.9.2007 wird wiederum darauf hingewiesen, dass die S. P. GmbH als Arbeitgeber der beiden Hausgehilfinnen ... auftrat. Demgegenüber haben wir ausgeführt, dass die Lohnsteuerrichtlinien (Rz 924) in analoger Anwendung von einer wirtschaftlichen Arbeitgeberbereiung ausgehen. Überprüft man die angegebenen Kriterien, kommt man zum Ergebnis, dass „wirtschaftlicher Arbeitgeber“ eben die Familie S. war.

Wir weisen weiters darauf hin, dass das Finanzamt in seiner Stellungnahme weder auf unsere Ausführungen zur Lohnsteuerrichtlinie noch zur Umsatzsteuerrichtlinie näher eingegangen ist. Weiters wurde uE der Sachverhalt – der eben zu einer anderen Beurteilung führt – im Rahmen der Betriebsprüfung nicht ausreichend erhoben bzw im Betriebsprüfungsbericht nicht ausreichend dargestellt. ...“

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Betriebsgegenstand der Bw ist Papiererzeugung; die Bw ist im Firmenbuch registriert und ermittelt den Gewinn gemäß § 5 EStG. Alleingesellschafterin ist die S. Holding GmbH; Geschäftsführer sind Hr DI M. S. , Hr T. S. und bis 2003 Hr P St. Die Bw beschäftigt mehr als 100 Mitarbeiter.

Zwei ausschließlich im Privathaushalt der Familie S. beschäftigte Hausgehilfinnen werden im Rahmen der Lohnverrechnung der Bw erfasst; von der Bw wird das Entgelt ausbezahlt, die Lohnabgaben entrichtet und die Lohnzettel ausgestellt. Sämtliche Lohnkosten werden von der Bw an die Familie S. weiterverrechnet und von dieser ersetzt.

Die Familie S. entscheidet über die Höhe der Bezüge der Hausgehilfinnen. Den Hausgehilfinnen erwachsen Abfertigungs- und Pensionsansprüche gegenüber der Familie S.. Die Familie S. trägt das Risiko für eine Lohnzahlung im Nichtleistungsfall. Über eine etwaige

Kündigung bzw Entlassung entscheidet die Familie S.. Meinungsverschiedenheiten aus dem Dienstverhältnis sind zwischen den Hausgehilfinnen und der Familie S. auszutragen. Die Familie S. ist für die Sozialversicherungsbelange der Hausgehilfinnen verantwortlich. Die Lohnverrechnung wird unentgeltlich durchgeführt.

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse der Bw sind unbestritten.

Die ausschließliche Beschäftigung der Hausgehilfinnen im Privathaushalt der Familie S. ergibt sich aus dem unbestrittenen Vorbringen der Bw und dem von DI M. S. unterzeichneten Aktenvermerk vom 15.12.1001 (s Arbeitsbogen Bp), der wörtlich lautet:

„Aus Vereinfachungsgründen werden die, im Haushalt der Familie S. beschäftigten Hausangestellten, ..., ab 1.1.1992 im Rahmen der Lohnverrechnung der ... Ges.m.b.H. abgerechnet. Das Entgelt von dieser ausbezahlt und die Lohnabgaben entrichtet. Es wird hiemit ausdrücklich festgehalten, dass die oben Genannten im Privathaushalt der Familie beschäftigt sind und die Papierfabrik die durch die Lohnzahlungen an die Genannten anfallenden Kosten zur Gänze seitens der Familie S. ersetzt erhält.“

Der im Aktenvermerk dargestellte Sachverhalt ist zwischen den Parteien unbestritten.

Daraus und aus dem glaubwürdigen und unbestrittenen Vorbringen der Bw folgen die weiteren, vom UFS getroffenen Feststellungen. Wenn die Hausgehilfinnen ausschließlich im Privathaushalt der Familie S. beschäftigt sind, ist es naheliegend, dass die Familie S. über die Höhe der Bezüge entscheidet etc. Die Bw als bloßer Lohnverrechner hat dazu keinen Anlass. Der Aktenvermerk kann nach Ansicht des UFS nur in diesem Sinne verstanden werden. Da kein Dienstvertrag existiert, kann sich der UFS nur auf den Aktenvermerk und auf das Vorbringen der Parteien stützen. Die Bw hat im Verfahren vor der Bp des FA vorgebracht, dass Urlaub und Dienstzeit zwischen den Hausgehilfinnen und der Familie S. vereinbart wird. In der Berufung wird dies dann – analog zu den Lohnsteuerrichtlinien – näher ausgeführt. Diese Ausführungen wurden vom FA nicht bestritten. Sie sind auch, da auf dem vorgelegten Aktenvermerk aufbauend, logisch nachvollziehbar und glaubwürdig.

Dass von der Bw das Entgelt ausbezahlt, die Lohnabgaben entrichtet und die Lohnzettel ausgestellt werden, ist unbestritten;
ebenso, dass die gesamten Lohnkosten von der Bw an die Familie S. weiterverrechnet und von dieser ersetzt werden.

Dass die Lohnverrechnung unentgeltlich durchgeführt wird, beruht auf dem Vorbringen der Bw im Verfahren vor der Bp und es ist nachvollziehbar, dass die Kosten bei der großen Anzahl

der Mitarbeiter und der daraus folgenden umfangreichen Lohnverrechnung vernachlässigbar sind (siehe Seite 199 Arbeitsbogen Bp).

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen wie folgt.

Gemäß § 1 Abs 1 Umsatzsteuergesetz 1994 idgF (UStG) unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt sowie der Eigenverbrauch.

Der Unternehmer muss die sonstige Leistung im Rahmen des Unternehmens erbringen. Dies ist dann der Fall, wenn die Hausgehilfinnen Dienstnehmer der Bw bzw die Bw Dienstgeber der Hausgehilfinnen ist. Nur dann kann die Bw als Unternehmer eine sonstige Leistung – nämlich die Überlassung der Hausgehilfinnen zum ausschließlichen Einsatz im Privathaushalt der Familie S. gegen Entgelt – erbringen.

Andernfalls hat die Bw keine sonstige Leistung iSd UStG erbracht und das Entgelt (die Lohnkosten) sind kein steuerbarer Umsatz.

Für die umsatzsteuerliche Lösung der Frage, ob die Hausgehilfinnen Dienstnehmer des Unternehmens sind, wird die Lehre und Judikatur zum Begriff „*Dienstnehmer des Unternehmens*“ iZm dem Eigenverbrauchstatbestand herangezogen. Dieser Tatbestand ist zwar im vorliegenden Fall nicht anzuwenden, da § 3a Abs 1a Z 2 UStG einer sonstigen Leistung gegen Entgelt „die *unentgeltliche* Erbringung von anderen sonstigen Leistungen durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen“ gleichstellt und im ggstdl Fall, wie das FA zu Recht einwendet, die sonstige Leistung (unter der Voraussetzung, dass die Hausgehilfinnen Dienstnehmer der Bw sind) entgeltlich erbracht wurde; jedoch ist der hier zu interpretierende Begriff „*Dienstnehmer des Unternehmens*“ ident und daher auch im vorliegenden Fall in diesem Sinne zu interpretieren.

Das Erkenntnis des VwGH vom 6.2.1990, ZI 89/14/0031, ist zum UStG 1972 ergangen. Dort war der Begriff „*Dienstnehmer des Unternehmens*“ im Gesetzeswortlaut des § 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG 1972 enthalten. Demnach gehört nämlich zum Eigenverbrauch insbesondere auch der nicht abzugsfähige Teil der Ausgaben (Aufwendungen), der auf die gelegentliche oder dauernde Verwendung von Dienstnehmern des Unternehmens für Zwecke außerhalb des Unternehmens entfällt.

Der VwGH führt dazu aus (in dem Fall beschäftigte eine Ärztin eine Hausgehilfin in der Ordination und im Haushalt, wobei die Arbeitnehmerin in den Streitjahren überwiegend in der Ordination beschäftigt war):

„...Der Beschwerdeführerin ist einzuräumen, dass das Gesetz von einer Verwendung von "Dienstnehmern DES UNTERNEHMENS" für Zwecke außerhalb des Unternehmens spricht. Der Beschwerdeführerin ist auch noch insoweit zu folgen, als sich im allgemeinen aus dem Dienstvertrag, also aus der (schriftlichen oder mündlichen) Vereinbarung zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer, ergeben wird, ob ein Dienstnehmer als "Dienstnehmer des Unternehmens" anzusehen ist (siehe auch Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 1 Anm. 237). Die formale Anstellung in dem einen (unternehmerischen) oder anderen (privaten) Bereich kann aber in dem von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise beherrschten Umsatzsteuerrecht (hg. Erkenntnis vom 26. April 1977, Zl. 2175/76) nicht allein darüber entscheiden, ob jemand im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 2 lit. b dritter Satz UStG 1972 "Dienstnehmer des Unternehmens" ist. Die vertragliche Abmachung, der Dienstnehmer werde vom Steuerpflichtigen nicht für das Unternehmen, sondern z.B. für den Haushalt engagiert, mag zwar im Sinne eines Indizes darauf hindeuten, dass der Betreffende nicht "Dienstnehmer des Unternehmens" ist. Dieses Indiz schlägt aber nicht mehr durch, wenn die tatsächliche mit der formalen (vertraglichen) Gestaltung nicht mehr übereinstimmt. Der Verwaltungsgerichtshof teilt daher die Betrachtung von Dorazil-Frühwald-Hock-Mayer-Paukowitsch, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, I § 1 Seite 16/13, für die es auf den (tatsächlichen) Einsatz der Arbeitskräfte ankommt, und die den hier in Rede stehenden Entnahmetatbestand "bei Verwendung von überwiegend im Unternehmen eingesetzten Arbeitskräfte eines Unternehmers für Zwecke außerhalb des Unternehmens" erfüllt sehen. Dieses Abstellen auf den ÜBERWIEGENDEN Einsatz der Dienstnehmer steht im Einklang mit der Regelung des zweiten Satzes des § 1 Abs. 1 Z. 2 lit. b UStG 1972, derzufolge (wie schon dargetan) Ausgaben dann mit der Unternehmertätigkeit im Zusammenhang stehen, wenn sie Leistungen betreffen, die ÜBERWIEGEND Zwecken des Unternehmens dienen. Im Übrigen geht aus der schon zitierten Kommentarstelle bei Kranich-Siegl-Waba hervor, daß auch diese Autoren die vertragliche Gestaltung nicht allein für maßgebend halten. Führen sie doch zur Frage, wer als Dienstnehmer des Unternehmens anzusehen ist, aus, entscheidend werde ferner sein, "ob die Dienstnehmer ÜBERWIEGEND im Unternehmen beschäftigt sind oder überwiegend für andere Zwecke, etwa die Besorgung des Privathaushaltes des Unternehmers, Verwendung finden".

Die Lehre zum UStG 1994 folgt dieser Judikatur. Nach Ruppe, UStG 1994, Kommentar, 3. Auflage, Wien 2005, § 3, Rz 278, führen sonstige Leistungen durch Arbeitnehmer nur dann zur Steuerbarkeit, wenn sie im Rahmen des Unternehmens erbracht werden. Der Arbeitnehmer muss daher jedenfalls Dienstnehmer des Unternehmens sein. Ruppe schließt sich obiger Auffassung des VwGH an, wonach die wirtschaftliche Betrachtungsweise anzuwenden ist und führt weiter aus:

“Der E ist zuzustimmen. Die formale Betrachtungsweise hätte die sachlich bedenkliche Konsequenz, dass durch die bloße Anstellung in der Privatsphäre die Steuerbarkeit vermieden werden könnte, auch wenn der Dienstnehmer überwiegend oder ausschließlich in der unternehmerischen Sphäre eingesetzt ist. Umgekehrt muss dann allerdings gelten: Ist der im Unternehmen angestellte Dienstnehmer dauernd oder auch nur überwiegend im Privatbereich tätig, liegt kein steuerbarer Vorgang vor, weil es sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht um einen Dienstnehmer des Unternehmens handelt.“

Auch die Umsatzsteuerrichtlinien des BMF – Rz 483 zu § 3a Abs 1a Z 2 UStG Dienstnehmer-Verrichtungen für den Privatbereich des Unternehmers – gehen in diese Richtung, wenn ausgeführt wird:

“... Eine Differenzierung in einen unternehmerischen und einen nichtunternehmerischen Bereich ist möglich. Insoweit der Arbeitnehmer für den nichtunternehmerischen Bereich eingesetzt wird, erfolgt der Leistungsbezug nicht für das Unternehmen und gehen die anteiligen (Lohn-)Kosten nicht zu Lasten des Unternehmens...”

Der UFS schließt sich der herrschenden Lehre und Judikatur an. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist nach dem festgestellten Sachverhalt davon auszugehen, dass die Hausgehilfinnen Dienstnehmer der Familie S. sind. Die Hausgehilfinnen sind ausschließlich im Haushalt der Familie S. und nicht in der unternehmerischen Sphäre beschäftigt. Der Leistungsbezug erfolgt nicht für das Unternehmen und die gesamten Lohnkosten gehen nicht zu Lasten des Unternehmens, da sie von der Familie S. zur Gänze getragen werden. Die im Aktenvermerk getroffene formale Regelung, dass die Hausgehilfinnen ausschließlich im Privathaushalt der Familie S. tätig sind, und das damit übereinstimmende tatsächliche und ausschließliche Tätigwerden im Privathaushalt lassen keinen Zweifel daran, dass es sich nicht um Dienstnehmer der Bw handelt, da es auf den tatsächlichen Einsatz der Arbeitskräfte ankommt. Die bloße Durchführung der Lohnverrechnung durch die Bw ist nicht entscheidend.

Die in Frage stehenden sonstigen Leistungen sind daher nicht im Rahmen des Unternehmens der Bw erbracht worden und somit nicht steuerbar.

Die Durchführung der Lohnverrechnung ist grs eine steuerpflichtige Leistung. Sie wurde jedoch unentgeltlich durchgeführt und ist aus den dargestellten Gründen vernachlässigbar.

Im Übrigen wird ausgeführt, dass auch die – zusätzlich und hilfsweise durchgeführte – Prüfung der Dienstgeborengenschaft nach einkommensteuerrechtlichen Gesichtspunkten – zu keinem anderen Ergebnis führt.

Die nach den Lohnsteuerrichtlinien des BMF durchzuführende Beurteilung (s Rz 924), wem –

insbesondere bei internationaler konzerninterner Personalentsendung – die typischen Arbeitgeberfunktionen zukommen, führt zur Arbeitgeberbereinschaft der Familie S., da diese über die Höhe der Bezüge und den Urlaubsanspruch der Dienstnehmer entscheidet, für Sozialversicherungsbelange und allfällige Kündigungen zuständig ist etc. (Siehe Sachverhalt).

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. (Siehe *VwGH vom 15.9.1999, ZI 97/13/0164*). Die Hausgehilfinnen sind in den Organismus (den Privathaushalt) der Familie S. arbeitsmäßig und organisatorisch integriert, schulden der Familie S. ihre Arbeitskraft und sind verpflichtet, deren Weisungen zu folgen.

Das in § 47 Abs. 1 EStG 1988 umschriebene Tatbild ist nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes so zu verstehen, dass als Arbeitgeber diejenige natürliche oder juristische Person (Personengesellschaft) anzusehen ist, die den Lohnaufwand trägt (*VwGH vom 28. September 1959, ZI. 1963/56; vom 19. Dezember 1962, ZI. 1617/60; vom 31. März 1987, ZI. 84/14/0147; vom 25. Mai 1988, ZI. 87/13/0231*), die also die "Last der Auszahlung trägt" (so auch: *VwGH vom 27. Juni 1961, ZI. 2271/58; vom 19. April 1988, ZI. 85/14/0145*), bei der der Lohnaufwand somit "eine endgültige Betriebsausgabe" bildet (nochmals: *VwGH vom 27. Juni 1961, ZI. 2271/58*). Die rein manipulative Tätigkeit des Auszahlens ist dabei nicht von Bedeutung (*VwGH vom 28. September 1959, ZI. 1963/56; vom 27. Juni 1961, ZI. 2271/58; vom 19. Dezember 1962, ZI. 1617/60; vom 22. Juni 1976, ZI. 649/76; vom 31. März 1987, ZI. 84/14/0147; vom 19. April 1988, ZI. 85/14/0145; vom 25. Mai 1988, ZI. 87/13/0231*)

Die Arbeitgeberstellung beurteilt der Verwaltungsgerichtshof danach, wer den Lohnaufwand trägt und wem gegenüber die Arbeitnehmer tatsächlich ihre Arbeitsleistung erbringen.

Auch demnach ist die Familie S. Dienstgeber, da sie den Lohnaufwand endgültig trägt und ihr gegenüber die Dienstnehmer tatsächlich ihre Arbeitsleistung erbringen.

Maßgeblich für die steuerliche Beurteilung sind dabei nicht allein die vertraglichen Abmachungen, sondern das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch die im Wirtschaftsleben übliche Gestaltungsweise mit einzubeziehen ist (*VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223*).

Abschließend ist daher auszuführen, dass nach umsatzsteuerlicher Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes die Hausgehilfinnen nicht Dienstnehmer der Bw, sondern der Familie S. sind, was bedeutet, dass ggstdl Leistungen nicht im Rahmen des Unternehmens der

Bw ausgeführt wurden; diese Lösung entspricht auch der hilfsweise und zusätzlich durchgeführten einkommensteuerrechtlichen Beurteilung, wonach die Familie S. und nicht die Bw Dienstgeber der Hausgehilfinnen ist.

Es liegt daher kein steuerbarer Vorgang vor.

Die Bemessungsgrundlage der mit 20% zu versteuernden Umsätze vermindert sich somit wie folgt:

Umsatzsteuererklärung 2002: € 24.730,16

Umsatzsteuererklärung 2003: € 31.761,31

Umsatzsteuererklärung 2004: € 16.533,40

Umsatzsteuererklärung 2005: € 4.628,82

Die Beträge sind als nicht steuerbar nicht zu erfassen.

Der Berufung war vollinhaltlich stattzugeben.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 4. März 2009