



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 2

GZ. RV/0660-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Ralf Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Gabriela Hebenstreit, Mag. Gottfried Warter und Dr. Martin Neureiter über die Berufung des BW, Adr1, vertreten durch Stber, Wirtschaftstreuhänder, beeideter Buchprüfer und Steuerberater, Adr2, vom 11. Dezember 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes A, vertreten durch VertrFA, vom 8. Oktober 2001 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1996 bis 1999 nach der am 28. März 2007 in Adr3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge als Bw. abgekürzt) gab für die Jahre 1996 bis 1999 Umsatz- und Einkommensteuererklärungen ab, in denen er folgende Einkünfte erklärte:

Einkommensteuer erklärung:	1996	1997	1998	1999
Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit als wesentlich Beteiligter der Firma B			267.900,00	1.399.573,00

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	308.000,00	733.333,00	806.667,00	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Firma C, Adr4	keine Zahlenangaben, (außer: Werbungskosten von 43.617,00)	Werbungskosten: 70.585,00	beschäftigt 1.1. bis 30.6. Werbungskosten: 22.454,00	
Umsatzsteuererklärung:	1996	1997	1998	1999
Umsätze 20%	350.000,00	833.333,00	916.666,67	0,00
Vorsteuer				

Die Einkommensteuererklärungen enthielten ua jeweils eine als *Gewinnermittlung netto – netto* (für das betreffende Jahr) bezeichnete Beilage, in denen der Bw. bezüglich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erläuterte, dass es sich um Provisionseinnahmen handle. Von den Einnahmen wurden jeweils 12 % der Einnahmen als *pauschalierte Betriebsausgaben* zum Abzug gebracht.

Hinsichtlich der **Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Provisionseinnahmen)** hatte der Bw. in einer **Beilage zu der von ihm berichtigten Einkommensteuererklärung 1994** Folgendes mitgeteilt:

Provisionseinkünfte 1994:

Ich bezog im Jahr 1994 von der Fa. C , Adr4, Vermittlungsprovisionen, die bisher als sonstige Einkünfte i.S. des EStG 1988 erklärt wurden.

Diese Provisionseinnahmen wurden bisher von mir nicht der Umsatzsteuer unterworfen, da die Umsätze S 300.000 nicht überschritten hatten und ich der Meinung war, die Kleinunternehmerregelung gem. § 21 Abs. 2 UStG in Anspruch nehmen zu können.

Die Abrechnung der Provisionen erfolgte mittels Gutschriften der Fa. C und es wurde auch von ihr die Vorsteuer beansprucht.

Um diesen Irrtum zu korrigieren wird von mir eine Umsatzsteuererklärung für 1994 eingereicht und ich erkläre damit auf die Anwendung der Regelung gem. § 21 Abs. 2 UStG verzichten zu wollen.

Die Provisionseinnahmen wurden bisher als sonstige Einkünfte erklärt.

Die Provisionseinnahmen stellen jedoch Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar.

Eine gesonderte Gewinnermittlung liegt der berichtigten Einkommensteuererklärung für 1994 bei.

Das Finanzamt führte die Veranlagungen betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1996 bis 1999 jeweils im Anschluss an die Erklärungsabgabe durch.

Im Jahr 2001 führte die Großbetriebsprüfung D beim Bw. eine **Betriebsprüfung für die Jahre 1994 bis 1999** durch. Im Rahmen dieser Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass Provisionsabrechnungen betreffend den Bw., die Teil der Buchhaltungsunterlagen der Firma C waren, nicht mit den vom Bw. erklärten Provisionen übereinstimmten.

Dem Finanzamt lagen bei der Betriebsprüfung des Bw. folgende **Provisionsabrechnungen, die den Buchhaltungsunterlagen der Firma C entnommen worden waren**, vor:

Vermittlungsprovision für das Jahr 1994 (Ausstellungsdatum 17.10.1996)	Provision netto 20 % MwSt Gesamtprovision brutto	1,500.000,00 300.000,00 1,800.000,00
Vermittlungsprovision für 1995 und 1996 (Ausstellungsdatum 24.11.1997)	Provision netto 20 % MwSt Gesamtprovision brutto	2,500.000,00 500.000,00 3,000.000,00
Vermittlungsprovision für das Jahr 1997 (Ausstellungsdatum 14.9.1998)	Provision netto 20 % MwSt Gesamtprovision brutto	1,500.000,00 300.000,00 1,800.000,00
Vermittlungsprovision für E H/W 1998 (Ausstellungsdatum 20.11.1998)	Provision netto 20 % MwSt Gesamtprovision brutto	424.734,00 84.946,80 509.680,80
Vermittlungsprovision für F H/W 1998 (Ausstellungsdatum 14.12.1998)	Provision netto 20 % MwSt Gesamtprovision brutto	2,337.204,00 467.440,80 2,804.644,80
Vermittlungsprovision für F H/W 1998 (Ausstellungsdatum 7.7.99)	Provision netto 20 % MwSt Gesamtprovision brutto	123.285,96 24.657,19 147.943,15

Den Buchhaltungsunterlagen der Firma C waren außerdem die diesen Provisionsabrechnungen entsprechenden Ablichtungen von Verrechnungsschecks, von Kontoauszügen sowie aus einem Sparbuch (betrifft diese Provisionsabrechnungen des Bw.) entnommen worden.

Der **Bw. legte dem Betriebsprüfer am 12. Juli 2001 die folgenden drei Provisionsabrechnungen** betreffend die Jahre 1994, 1997 und 1998 vor:

Vermittlungsprovision für das Jahr 1994 (Ausstellungsdatum 17.10.1996)	Provision netto 20 % MwSt Gesamtprovision brutto	350.000,00 70.000,00 420.000,00
Vermittlungsprovision für 1997 (Ausstellungsdatum 31.12.1997)	Provision netto 20 % MwSt Gesamtprovision brutto	833.333,33 166.666,67 1.000.000,00
Vermittlungsprovision für das Jahr 1997 (Ausstellungsdatum 14.12.1998)	Provision netto 20 % MwSt Gesamtprovision brutto	916.666,67 183.333,33 1.100.000,00

Die Provisionsabrechnungen der Jahre 1997 und 1998 waren der Höhe nach gleich wie die vom Bw. in den Umsatzsteuererklärungen 1997 und 1998 erklärten Umsätze bzw. in den Einkommensteuererklärungen 1997 und 1998 erklärten Einkünfte.

Die für das Jahr 1994 anlässlich der Betriebsprüfung vorgelegte Provisionsabrechnung entsprach nicht der im Zuge der Abgabenerklärung 1994 vom Bw. als Beilage zu den Steuererklärungen vorgelegten Provisionsabrechnung, sondern der Höhe nach den im Jahr 1996 von ihm erklärten Provisionen.

Zu Beginn der Betriebsprüfung, am 14. Mai 2001, wurde dem Bw. vom Betriebsprüfer eine Aufstellung der von der Betriebsprüfung festgestellten Provisionen samt den Provisionsgutschriften und den Schecks der Firma C in Kopie ausgehändigt.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden folgenden Niederschriften aufgenommen:

Aussagen des Berufungswerbers (Niederschrift vom 12. Juli 2001):

Der Bw. gibt an, die ihm vom Prüfer ausgehändigte sechs Belege betreffend die Provisionsabrechnungen von der Firma C nicht erhalten zu haben.

Die zehn Verrechnungsschecks (laut Aufstellung der Betriebsprüfung) der Firma C habe er erhalten; die Beträge seien auf seinem privaten Bankkonto gutgeschrieben worden, und zwar unmittelbar nach Erhalt des Schecks.

Den unter "Sparbuch BW" angeführten Betrag in Höhe von ATS 1 Million habe er erhalten, und zwar per Banküberweisung auf sein Bankkonto bei der G.

Den Pkw H habe er erhalten. Allerdings sei mit Herrn I von der Firma C ein Kaufpreis von ATS 14.000,-- vereinbart worden, der mit Provisionsansprüchen verrechnet worden sei. Dass tatsächlich der Wert des Pkws mit ATS 55.000,-- angesetzt worden sei, sei ihm bis zu Prüfungsbeginn unbekannt gewesen.

Der Bw. sei vom 2. Juli 1990 bis 31. August 1998 bei der Firma C als Angestellter beschäftigt

gewesen. Zu diesem Termin habe er unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist gekündigt. Hauptgrund sei gewesen, dass ihn Herr I ständig hingehalten habe. Ihm sei seit 1994 eine Beteiligung versprochen worden. Er habe fast rund um die Uhr für die Firma gearbeitet, die großen Kunden für diese Firma gewonnen und bis 1994, 1995 wenig dafür bekommen, später Provisionen in bekannter Höhe, aber keine Beteiligung. 1998 habe er dieses Abhängigkeitsverhältnis beenden wollen und habe sich dazu entschlossen, selbstständig zu werden. Seine zwischenzeitliche Anmeldung bei der Firma J sei ihm nicht bekannt gewesen. Seines Erachtens spiele dies aber keine Rolle, da die beiden Firmen – soweit ihm bekannt – innerbetrieblich eine Einheit gebildet hätten. Die Art seiner Tätigkeit habe durch diese zwischenzeitliche Ummeldung keine Änderung erfahren. Sein Aufgabengebiet habe im Wesentlichen den Vertrieb bei Konzernkunden, die Erstellung von Kollektionen, den entsprechenden Wareneinkauf, die Abwicklung der speditionellen Angelegenheiten und die Betreuung des Lagers umfasst. Nicht betraut sei er mit sämtlichen finanziellen Angelegenheiten gewesen, wie Zahlungsverkehr, Rechnungswesen, Personalverrechnung usw. Einen schriftlichen Dienstvertrag habe es nie gegeben.

Ab 1993 bis zu seinem Ausscheiden aus der Firma C habe er zusammen mit Herrn I ein Büro benutzt. Herr I sei geschäftsführender Gesellschafter der Firmengruppe Firma C und Firma J gewesen. Während der gesamten Tätigkeit des Bw. sei er weisungsgebunden gewesen, in die Organisation der Firmengruppe eingebunden. Geschäfte auf eigene Rechnung seien dem Bw. nicht gestattet gewesen. Neben seinem festen Gehalt als Angestellter sei ihm vom Geschäftsführer ein Provisionsanspruch zwischen 2,5 und 3 % der von ihm erzielten Umsätze grob zugesichert worden. Grob bedeute, dass sich Herr I nie festgelegt habe, die tatsächliche Höhe dürfte von dem dem Bw. nicht bekannten Deckungsbeitrag abgeleitet worden sein. Eine Abrechnung über seinen Provisionsanspruch habe er nie erhalten. Neben seinem Provisionsanspruch seien ihm die Reisekosten (Auto-, Flug- und Hotelkosten) vergütet worden.

Seine Provisionsansprüche seien in den letzten Jahren seiner Tätigkeit bei der Firma C beträchtlich angewachsen, da es ihm gelungen sei, den Umsatz stark auszuweiten. Insbesondere sei es ausschließlich seiner Tätigkeit zuzuschreiben, dass Kunden wie F , E , K, L, M usw bei der Firma C eingekauft hätten – allein F habe um ca. 40 Millionen pro Jahr eingekauft.

Für einen Teil der Provisionsansprüche seien ihm von Herrn I Provisionsabrechnungen ausgehändigt worden, mit dem Hinweis, diese selbst versteuern zu müssen, wobei der Bw. dadurch steuerliche Vorteile lukrieren könnte (vor allem das Betriebsausgabenpauschale). Eine sachliche Abgrenzung zwischen den selbst erklärten Provisionen und den übrigen Provisionen habe es nicht gegeben. Für den Bw. habe es sich bei den übrigen um Nettoeinkünfte

gehandelt, deren Besteuerung im Zuge des Lohnsteuerverfahrens erfolgen hätte sollen. Die restlichen Provisionen nach Ausscheiden aus dem Unternehmen habe der Bw. erst nach mehrmaligem Urgieren erhalten – auch darüber habe er keine Abrechnungen erhalten. Die beträchtliche Differenz zwischen den erhaltenen Einkünften und den Einkünften in den Einkommensteuerbescheiden sei dem Bw. nicht aufgefallen, da in der Steuererklärung die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht aufscheinen würden und er die Bescheide selbst nicht mehr kontrolliert habe.

Aussagen des Gesellschafter-Geschäftsführers Herrn I (Niederschrift vom 1. August 2001):

Er sei geschäftsführender Alleingesellschafter der Firma C und der Firma J gewesen. Er sei daher (im Prüfungszeitraum) für den ganzen Betrieb zuständig gewesen.

Der Betrieb habe keine direkte Fakturierung gehabt. Die Fakturierung sei automatisch mit der Lieferscheinerstellung durch das Buchhaltungspersonal erfolgt, das seien Frau N und Herr O vom Verkauf bzw auch Herr P vom Lager gewesen. Den Zahlungsverkehr sowie die Buchhaltung habe Herr Q erledigt. Die Lohnverrechnung und die Abfuhr der Lohnabgaben sei durch die Kanzlei R erfolgt. Die Umsatzsteuervoranmeldungen habe Herr Q erstellt. Genauso habe Herr Q die durch Herrn I festgelegten Provisionsgutschriften (der Höhe nach) an die Provisionsvertreter erstellt.

Herr BW (der Bw.) sei der Stellvertreter von Herrn I gewesen. Er sei über einen kurzen Zeitraum auch beteiligt gewesen. Soweit Herrn I erinnerlich, habe es keine schriftlichen Verträge gegeben. Herr BW (der Bw.) habe Abschlussvollmacht für Aufträge bei Großkunden gehabt. Er habe bei keiner der beiden Firmen eine Bankvollmacht gehabt oder Prokura ausgeübt. Zur Firma J habe ein Dienstverhältnis bestanden, zur Firma C ein Werkvertrag als Provisionsvertreter.

Herr P habe keine Vollmachten gehabt, er sei Angestellter im Versand gewesen. Es habe keinen schriftlichen Dienstvertrag gegeben.

Herr BW (der Bw.) habe ein laufendes Gehalt als Angestellter bei der Firma J in der Zeit vom 1. August 1994 bis 31. August 1998 erhalten. Die Provisionen habe er als Einzelunternehmer erhalten, der in Fremdleistung für die Firma C als selbständiger Provisionsvertreter tätig gewesen sei. Die Provisionen seien zweigeteilt gewesen. Einerseits umsatzabhängig, andererseits abhängig vom Bilanzergebnis. Diese Provisionen seien durch Rechnungslegung in Form einer jeweiligen Gutschrift für die einzelnen Abrechnungszeiträume ausgestellt und ordnungsgemäß entweder über Verrechnungsschecks, Anweisungen oder Gegenverrechnungen bezahlt worden. Wie die einzelnen Provisionsgutschriften an Herrn BW gelangt seien, sei Herrn I nicht bekannt, werde aber durch die Buchhaltung erfolgt sein. Es gebe, wie bei allen anderen Vertretern, darüber keinen Zustellnachweis oder Unterschrift des

BW . Dies sei auch unter Unternehmern durchaus üblich. Seines Erachtens habe Herr BW die Provisionsgutschriften anerkannt, da er die diesbezüglichen Zahlungen ohne Anstände angenommen habe.

Bezüglich der Abgrenzung der Dienstnehmerbezüge von den bezahlten Provisionsbeträgen einschließlich in Rechnung gestellter 20 %iger Umsatzsteuer führte Herr I an, dass Herr BW sein Dienstverhältnis zur Firma J unterhalten habe und der Nettogehaltsbezug laufend als Gehalt an Herrn BW durch die Kanzlei R angewiesen worden sei. Mangels Dienstverhältnisses sei eine Abgrenzung der obgenannten Provisionen der Firma C zu den Dienstbezügen bei der Firma J nicht möglich.

Auf die Frage, ob er die drei Provisionsabrechnungen vom 17.10.1996 (öS 420.000 brutto), 31.12.1997 (öS 1.000.000 brutto) und vom 14.12.1998 (öS 1.100.000 brutto) kenne und wer diese Belege erstellt habe, gab Herr I an, dass er nicht wisse, ob die Belege im Unternehmen erstellt worden seien und dass diese Angelegenheit von Herrn Q (Buchhaltung) zu überprüfen wäre.

Über Vorhalt der Ausführungen des Herrn BW (des Bw.), dass diesem für einen Teil der Provisionsansprüche von Herrn I (Fa. C) Provisionsabrechnungen mit dem Hinweis, diese selbst zu versteuern, ausgehändigt worden seien und der weiteren Angabe des Herrn BW (des Bw.), dass es eine sachliche Abgrenzung zwischen der von ihm dem Finanzamt erklärten und den übrigen Provisionen nicht gegeben habe, erklärte Herr I , dass diese Folgerung unrichtig sei, weil es bei der auszahlenden Gesellschaft C zwischen Herrn Schmid und der Gesellschaft ausschließlich ein Fremdleistungsverhältnis als Geschäftsherr einerseits und selbständiger Provisionsvertreter andererseits gegeben habe. Herr BW (der Bw.) habe offensichtlich bei seinen Überlegungen diese Tatsache nicht bedacht und das Dienstverhältnis sowie das Werkvertragsverhältnis bei der gleichen Firma vermutet.

Aussagen des Herrn S, Bilanzbuchhalter, zuständiger Sachbearbeiter in der Steuerberatungskanzlei R für die Firmengruppe (Firma C und Firma J) laut Niederschrift vom 12. September 2001:

Herr S gibt an, dass Herr BW (der Bw.) im Zuge der Bilanzierung Auskunftsperson für zweifelhafte Fragen beim Abschluss der Debitoren- und Kreditorenkonten gewesen sei. Der Befragte gibt weiters an, dass er die Abrechnungsbelege kenne, die in der Buchhaltung enthalten seien und die den verbuchten Zahlungen zugrunde gelegen seien. Ob Herr BW die Abrechnungsbelege erhalten habe, sei ihm nicht bekannt. Er habe Herrn BW wiederholt darauf hingewiesen, dass er die als Provisionen ausbezahnten Beträge selbst beim Finanzamt zu versteuern habe. Er habe ihm diesbezüglich die Hilfe der Kanzlei zur Ausfüllung der entsprechenden Erklärungen angeboten, jedoch nie für ihn eine Tätigkeit ausgeübt.

Auf die Frage, ob der Befragte glaube, dass Herrn BW die strikte Trennung insofern, als

zwischen Herrn BW und der Firma C ausschließlich ein Fremdleistungsverhältnis zwischen einem Geschäftsherrn und einem selbständigen Provisionsvertreter bestanden habe, bekannt gewesen sei, gab dieser an, dass seines Erachtens Herrn BW diese strikte Trennung bekannt gewesen sei, dies umso mehr, als er der Kanzlei gegenüber betont habe, dass er eine Handelagentur unterhalte, im Rahmen derer er diese selbständigen Provisionen miterklären könne. Aus diesem Grund sei im Jahr 1994 das Angestelltenverhältnis von der Firma C zur Firma J gewechselt worden. Der Befragte könne sich erinnern, dass die Kanzlei mit Herrn BW die Hintergründe des Wechsels des Dienstverhältnisses von der Firma C zur Firma J besprochen habe. Es sei mit Herrn BW konkret über die steuerliche Behandlung der von der Firma C an ihn ausbezahlten Provisionen in der genannten Höhe gesprochen worden.

Auf die Frage, ob der Befragte die Provisionsabrechnungen vom 17.10.1996 (öS 420.000 brutto), 31.12.1997 (öS 1.000.000 brutto) und vom 14.12.1998 (öS 1.100.000 brutto) kenne, gab er an, dass er diese – ihm anlässlich der Befragung vorgelegten – Provisionsabrechnungen nicht kenne. Sie stünden mit keinen Zahlungen im Zusammenhang und seien auch nicht im Buchhaltungswerk vorhanden. Es gebe bei diesen Belegen auch Auffälligkeiten, die belegen, dass Ausstellungsdaten mit den abgerechneten Zeiträumen und mit dem Ermittlungszeitpunkt der dem Herrn BW zustehenden Provisionen nicht übereinstimmen könnten. Beispielsweise könne zum 31.12.1997 nicht über den Provisionsanspruch des Jahres 1997 abgerechnet werden, da dieser von der Bilanzierung des Jahres 1997 abhänge und erst zu diesem Zeitpunkt endgültig feststehe (siehe verbuchte Abrechnung laut Firma C vom 14.9.1998). Aus der Zusammenstellung der Rückstellungsentwicklung gehe die Provisionsdotierung, der Verbrauch und der jeweilige Stand der Rückstellung zum Ende des jeweiligen Kalenderjahres hervor. Auf Grund dieser Tatsache sei es nicht möglich, dass für den Zeitpunkt der Zuführung der Rückstellung bereits Provisionsgutschriften vorliegen würden, da für diesen Fall keinerlei Rückstellungen zu bilden gewesen wären und die Provisionsgutschriften unter der Position Verbindlichkeit auszuweisen gewesen wären.

Anhang zu dieser Niederschrift ist folgende *Zusammenstellung Rückstellungsentwicklung BW*

	Dotierung	Verbrauch	Stand
1994	1.500.000,00		1.500.000,00
1995	1.500.000,00	1.500.000,00	1.500.000,00
1996	1.000.000,00		2.500.000,00
1997	1.500.000,00	2.500.000,00	1.500.000,00

1998		1,500.000,00	
gesamt	5,500.000,00	5,500.000,00	0,00

Aussagen des Herrn Q , Bilanzbuchhalter des Firmenkomplexes Firma C und Firma J , laut Niederschrift vom 18. September 2001:

Der Befragte gab an, ua für die Erstellung der bereits von Herrn I berechneten Provisionsgutschriften an die Provisionsvertreter zuständig gewesen zu sein. Die Abrechnungsbelege vom 17.10.1996 (öS 1,800.000), 24.11.1997 (öS 3,000.000 brutto), 14.9.1998 (öS 1,800.000 brutto), 20.11.1998 (öS 509.680,80 brutto), 14.12.1998 (öS 2,804.644,80 brutto) und vom 7.7.1999 (öS 147.943,15 brutto) über die Provisionsgutschriften an Herrn BW habe er erstellt.

Er habe die Provisionsabrechnungen vom 20.11.1998, vom 14.12.1998 und vom 7.7.1999 Herrn BW persönlich ausgehändigt und die entsprechenden Verrechnungsschecks Herrn BW persönlich übergeben. Bei der Übergabe der Provisionsabrechnungen vom 17.10.1996, vom 24.11.1997 und vom 14.9.1998 sei er jeweils immer in demselben Raum anwesend gewesen, als Herr I diese Provisionsabrechnungen an Herrn BW übergeben habe.

Die ihm nun vorgelegten Provisionsabrechnungen vom 17.10.1996 (öS 420.000 brutto), 31.12.1997 (öS 1,000.000 brutto) und vom 14.12.1998 (öS 1,100.000 brutto) habe er nie ausgestellt und es seien auch hiefür keine Zahlungen geleistet worden.

Er habe mit Herrn BW über die Versteuerung dieser selbständigen Provisionen gesprochen. Zwei- bis dreimal seien Gespräche geführt worden über die Versteuerung dieser Provisionen durch Herrn BW . Hiebei sei die Frage um die Abfuhr der Umsatzsteuer und die einkommensteuerliche Versteuerung der Provisionen besprochen worden. Herr BW sei der Meinung gewesen, dass er für jedes Provisionskonto sich selbst eine Provisionsgutschrift ausstelle und im übrigen ihm sein Berater (er habe einen Freund beim Finanzamt) die richtige Handlungsweise im Bezug auf die Einkommensteuer und Umsatzsteuer mitteilen werde. In jedem Fall aber sei darüber diskutiert worden, dass er sicher in eine 50%ige Einkommensteuerprogression kommen würde und er bei der Ermittlung des Gewinnes alle seine betrieblichen Ausgaben berücksichtigen könne.

Auf die Frage, ob ihm bekannt sei, dass Herr BW ab 1994 zur Firma C ein Dienstverhältnis unterhalten habe, gab er an, dass dieser ein Dienstverhältnis zur Firma J unterhalten habe.

Auf die Frage, ob Herr BW bei der Firma C an eine Dienstzeit gebunden gewesen sei, gab der Befragte an, dass dies nicht der Fall gewesen sei. Herr BW habe sich seine Arbeitszeit frei einteilen können und es habe keinerlei Vereinbarungen über die Einteilung seiner Arbeitszeit gegeben, da er ja als selbständiger Provisionsvertreter tätig gewesen sei. Die Ausstellung von Provisionsgutschriften mit ausgewiesener Umsatzsteuer und die Besprechung der

Versteuerung der selbständigen Provisionen durch ihn würden seine Tätigkeit als selbständiger Handelsagent bezeugen.

Im Betriebsprüfungsbericht kam es ua. zu folgenden Feststellungen:

Umsatzsteuer:

Tz. 13: Unversteuerte Provisionumsätze 1996 – 1999:

Laut Aktenlage wurden folgende Provisionen nicht der Umsatzsteuer unterzogen:

Jahre	1996	1997	1998	1999
Unversteuerte Provisionen	S 483.333,33	S 666.666,67	S 4.678.604,66	S 123.285,96

Tz. 14: Erhöhung der Provisionumsätze lt. BP. (1996 – 1999):

Jahre Beträge in öS	1996	1997	1998	1999
Provisionumsätze lt. VA	350.000,00	833.333,33	916.666,67	0,00
Unversteuerte Provisionen	483.333,33	666.666,67	4.678.604,66	123.285,96
Provisionumsätze lt. BP.	833.333,33	1.500.000,00	5.595.271,33	123.285,96

Einkommensteuer:

Tz. 20: Nicht erklärte Provisionen (Eink. aus Gewerbebetrieb 1996 – 1999):

Laut Aktenlage wurde folgende Provisionen (Erhöhungsbeträge) nicht zur Einkommensbesteuerung angesetzt bzw. erklärt:

Jahre Beträge in öS	1996	1997	1998	1999
Provisionseinnahmen lt. VA	350.000,00	833.333,33	916.666,67	0,00
Provisionseinnahmen lt. BP	833.333,33	1.500.000,00	5.595.271,33	123.285,96
Erhöhung Provisionseinnahmen	483.333,33	666.666,67	4.678.604,66	123.285,96

Tz. 21: Betriebsausgabenpauschale gem. § 17 ESTG (1996 – 1998):

Aufgrund der Erhöhung der Provisionseinnahmen lt. BP in den Jahren 1996 bis 1998 sind die angesetzten Betriebsausgabenpauschalierungen (12%) entsprechend zu adaptieren.

Die Anwendung des Durchschnittssatzes gem. § 17 Abs. 1 EStG setzt unter anderem voraus, dass die Umsätze (gem. § 125 Abs. 1 lit. a BAO einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im sinne des § 22) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als ATS 3 Mio betragen.

Jahre (Beträge in öS)	1996	1997	1998
Provisionseinnahmen lt. BP	833.333,33	1,500.000,00	5,595.271,33
Ausgabenpausch. (12%) lt. BP	- 100.000,00	- 180.000,00	-671.433,00
Ausgabenpausch. (12%) lt. VA	42.000,00	100.000,00	110.000,00
Erhöh. Ausgabenpausch lt. BP	- 58.000,00	-80.000,00	-561.433,00

Tz. 22: Darstellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BP (1996 – 1999):

(Beträge in öS)	Tz	1996	1997	1998	1999
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. VA	lt. VA	308.000,00	733.333,33	806.666,67	0,00
Nicht erklärte Provisionen	20	483.333,33	666.666,67	4,678.604,66	123.285,00
Adaptierung Betriebsaus- gabenpauschale	21	- 58.000,00	- 80.000,00	-561.433,00	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BP	lt. BP	733.333,33	1,320.000,00	4,923.838,33	123.285,96

Tz. 23: Betriebsausgabenpauschale gem. § 17 EStG (1999)

Im Jahre 1998 belaufen sich die Umsätze aus Provisionen lt. BP auf ATS 5,595.271,33 und liegen somit über der gesetzlichen Umsatzgrenze von ATS 3,000.000,00.

Damit besteht für das Jahr 1999 bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb keine Möglichkeit einer Betriebsausgabenpauschalierung im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 2 EStG.

Im Anschluss an die Betriebsprüfung wurde ua das Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 1996 bis 1999 wiederaufgenommen und wurden neue Sachbescheide, die den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung trugen, erlassen.

Gegen die neu erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1996 bis 1999

wurde **Berufung erhoben**, die sich gegen die im Zuge der Betriebsprüfung vorgenommene Einordnung von Provisionseinnahmen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb richtete. In der Berufung wurde beantragt, die gesamten Provisionseinnahmen den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zuzuordnen.

Die Berufung enthielt folgende Begründung:

Der Bw. sei vom 2. Juli 1990 bis zum 31. August 1998 bei der Firma C als Dienstnehmer tätig gewesen. Sein Aufgabengebiet habe im Wesentlichen die Erstellung von Kollektionen, den auf diesen Kollektionen aufbauenden Vertrieb bei Konzernkunden (Konzernkunden seien Kunden wie F , M , T), den Einkauf dieser Waren vornehmlich in Asien, die Abwicklung der speditionellen Angelegenheiten, die Eröffnung von Akkreditiven, die Abwicklung von Dokumenteninkassi und die Betreuung des Lagers umfasst.

Mit Ausnahme der Abwicklung der finanziellen Angelegenheiten sei er für das gesamte laufende Geschäft der Firma C als Stellvertreter des Geschäftsführers tätig gewesen.

Räumlicher Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. sei ein gemeinsam mit Herrn I benutztes Büro der Firma C gewesen. Der Bw. sei während seiner gesamten Tätigkeit gegenüber dem Geschäftsführer der Firma C weisungsgebunden gewesen. Geschäfte auf eigene Rechnung seien ihm nicht gestattet gewesen.

Herr I als alleiniger Gesellschafter der Firma C sei daneben auch noch Hauptgesellschafter der zumindest bis zum 31.12.1997 defizitär geführten Firma J , die vor allem mit Damenoberbekleidung handelte und im Geschäftsumfang wesentlich hinter der Firma C zurückblieb, gewesen.

Der Tätigkeitsbereich des Bw. bei der Firma J habe sich auf Verkaufstätigkeiten bei Konzernkunden durch Ausnutzung seiner im Zuge seiner Tätigkeit bei der Firma C aufgebauten Geschäftsbeziehungen beschränkt.

Die Firma C und die Firma J seien in der Geschäftsabwicklung vielfach verwoben gewesen. Die Bereiche Lager, Lagerverkauf, Auftragsabwicklung, Versand und Rechnungswesen seien für beide Gesellschaften von denselben Personen betreut worden, die zum überwiegenden Teil über die Firma C bei der Gebietskrankenkasse gemeldet gewesen seien.

Die Firma J sei erst im Jahre 1992 gegründet worden, zu einem Zeitpunkt, zu dem der Bw. bereits (seit 2. Juli 1990) für die Firma C tätig gewesen sei. Durch die Gründung der Firma J habe die Tätigkeit des Bw. keine Veränderung erfahren, da Ein- und Verkauf (mit Ausnahme von Konzernkunden) der Firma J von anderen Personen besorgt worden seien. Die Ummeldung bei der Gebietskrankenkasse von der Firma C auf die Firma J sei ohne Wissen des Bw. erfolgt. Der Bw. sei auch nach Gründung der Firma J fast ausschließlich nur für die Firma C tätig gewesen, und zwar nichtselbständig. Die im Zuge der Tätigkeit des Bw. angefallenen

Reisekosten seien von der Firma C vergütet worden, ebenso habe der Bw. ein Dienstfahrzeug dieser Gesellschaft benutzt.

Der Bw. sei mit Ausnahme der Abwicklung der finanziellen Angelegenheiten in den gesamten Geschäftsablauf der Firma C eingebunden gewesen, wobei er gegenüber der Geschäftsführung weisungsgebunden gewesen sei.

Seine Tätigkeit sei eine einheitliche gewesen, da er sowohl für den Wareneinkauf, den Transport, die Lagerung und den Warenverkauf zuständig gewesen sei. Diese Tätigkeit könne weder der eines selbständigen Handelsvertreters gleichgestellt werden, noch in einen nicht selbständigen und in einen selbständigen Anteil aufgespaltet werden, auch wenn ein Großteil der Vergütung ergebnisbezogen gestaltet worden sei, und dies unabhängig davon, von welcher Gesellschaft die Vergütung für diese Tätigkeit ausbezahlt worden sei.

Der Umfang und die Art der Tätigkeit des Bw. könne durch schriftliche Unterlagen und durch Zeugen belegt werden. Eine schriftliche Zusammenstellung zum Nachweis der gemachten Ausführungen werde in Kürze vorgelegt.

Die Besteuerung nichtselbständiger Tätigkeiten erfolge durch die Einbehaltung der Einkommensteuer in Form der Lohnsteuer durch den (die) Dienstgeber(in). Die Abfuhr der Lohnsteuer habe ausschließlich durch den (die) Dienstgeber(in) zu erfolgen. Der Dienstnehmer ist nur dem (der) Dienstgeber(in) schuldrechtlich verpflichtet.

Abschließend sei festzuhalten, dass die Entgeltsvereinbarung eine Provision von 2,5 – 3 % der vom Bw. erzielten Umsätze vorgesehen hätte, woraus sich Nettoprovisionsansprüche in der vorliegenden Höhe ergeben hätten.

Es werde beantragt, die ausbezahlten Provisionen den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen (und sie als Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufzuheben), weshalb auch keine Umsatzsteuer anfalle, sodass die Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 1999 ersatzlos aufzuheben seien.

Sollte der Berufung nicht durch die Abgabenbehörde erster Instanz stattgegeben werden, werde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Die Großbetriebsprüfung gab mit Datum vom 15. Februar 2002 eine Stellungnahme zu der Berufung ab, deren wesentlicher Inhalt in der abweisenden Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes dargelegt wurde. **Die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes enthielt folgende Begründung:**

Die Einwendungen des Bw. in der Berufung,

- dass der Bw. vom 2. Juli 1990 bis 31. August 1998 bei der Firma C als Dienstnehmer tätig gewesen sei,

-
- dass er – mit Ausnahme der finanziellen Angelegenheiten – für das gesamte laufende Geschäft der genannten Firma als Stellvertreter des Geschäftsführers tätig gewesen sei,
 - dass er während seiner gesamten Tätigkeit gegenüber dem Geschäftsführer weisungsgebunden gewesen sei,
 - dass sich der Tätigkeitsbereich des Bw. bei der verbundenen Firma J auf Verkaufstätigkeiten beschränkt habe,
 - dass diese Firma erst im Jahr 1992 gegründet worden sei,
 - dass die Tätigkeit des Bw. durch die Gründung keine Änderung erfahren habe,
 - dass die Ummeldung seines Dienstverhältnisses von der Firma C auf die Firma J im Jahr 1994 ohne sein Wissen erfolgt sei,
 - dass er weiterhin fast ausschließlich für die Firma C nichtselbständig tätig gewesen sei,
 - dass diese Tätigkeit daher keinesfalls mit der eines selbständigen Handelsvertreters gleichgestellt werden hätte können, auch wenn ein Großteil der Vergütung ergebnisbezogen gestaltet gewesen sei,

seien bereits im Zuge der Betriebsprüfung vorgebracht worden, weshalb von der Großbetriebsprüfung mehrere Auskunftspersonen zu diesem Sachverhalt niederschriftlich befragt worden seien.

Nach Aussage des Gesellschafter-Geschäftsführers der beiden genannten Gesellschaften, Herrn I , habe der Bw. in der Zeit vom 1. August 1994 bis 31. August 1998 ein **laufendes Gehalt als Angestellter der Firma J** erhalten. Die gegenständlichen Provisionen hätte er als Einzelunternehmer, der als selbständiger Provisionsvertreter (auf Werkvertragsbasis) für die Firma C tätig gewesen sei, erhalten. Die Provisionen seien dabei zweigeteilt gewesen, einerseits umsatzabhängig, andererseits vom Bilanzergebnis. Diese Provisionen seien durch Rechnungslegung in Form einer jeweiligen Gutschrift ausgestellt worden. Bezuglich der Abgrenzung der Dienstnehmerbezüge von den bezahlten Provisionsbeträgen einschließlich in Rechnung gestellter 20%-iger Umsatzsteuer werde darauf hingewiesen, dass der Bw. sein Dienstverhältnis zur J unterhalten habe und der Nettogehaltsbezug laufend als Gehalt durch die Kanzlei R angewiesen worden sei. Zwischen der provisionsauszahlenden Firma C und dem Bw. habe es hingegen ausschließlich ein Fremdleistungsverhältnis als Geschäftsherr einerseits und selbständiger Provisionsvertreter andererseits gegeben.

Der beim steuerlichen Vertreter R zuständige Sachbearbeiter für die Firmengruppe (Firma C

und Firma J) habe im Zuge der Einvernahme angegeben, dass er die Provisionsabrechnungsbelege kenne, die in der Buchhaltung enthalten seien und die den verbuchten Zahlungen zugrunde gelegen seien. Ob der Bw. die Belege selbst erhalten habe, entziehe sich seinem Wissen. Er habe den Bw. aber wiederholt darauf hingewiesen, dass er die als Provisionen ausbezahlten Beträge selbst beim Finanzamt zu versteuern hätte. Er habe ihm diesbezüglich auch seine Hilfe angeboten, jedoch nie für ihn eine Tätigkeit ausgeübt. Die strikte Trennung eines Dienstverhältnisses zur Firma J einerseits und dem Fremdleistungsverhältnis zur Firma C sei dem Bw. seines Erachtens sehr wohl bekannt gewesen, dies umso mehr, als er ihm gegenüber betont habe, dass er eine Handelsagentur unterhalte, im Rahmen derer er diese selbständigen Provisionen miterklären könne. Aus diesem Grunde sei im Jahr 1994 das Angestelltenverhältnis von der Firma C zur Firma J gewechselt worden. Der befragte Sachbearbeiter könne sich daran erinnern, dass die Hintergründe dieses Wechsels mit dem Bw. besprochen worden seien.

Nach Aussage des bei der Firma C für die Ausstellung der gegenständlichen Provisionsabrechnungen zuständigen Angestellten, Herrn Q , seien die von ihm ausgestellten Abrechnungsbelege teils von ihm persönlich, teils von Herrn I – unter seiner Anwesenheit – an den Bw. übergeben worden. Dieser habe ab 1994 kein Dienstverhältnis zur Firma C sondern zur Firma J gehabt. Da der Bw. bei der Firma C als selbständiger Provisionsvertreter tätig gewesen sei, habe es auch keinerlei Vereinbarungen über die Einteilung seiner Arbeitszeit gegeben. Zwei- bis dreimal habe er auch Gespräche mit dem Bw. über die Versteuerung der gegenständlichen Provisionen geführt. Hierbei sei die Frage um die Abfuhr der Umsatzsteuer und die einkommensteuerliche Behandlung der Provisionen erörtert worden. Der Bw. sei dabei der Meinung gewesen, dass er für jedes Provisions-Akonto sich selbst eine Provisionsgutschrift ausstelle und im Übrigen ihm sein Berater (er habe einen Freund beim Finanzamt) die richtige Handlungsweise in Bezug auf die Einkommen- und Umsatzsteuer mitteilen würde. In jedem Fall sei darüber diskutiert worden, dass der Bw. sicher in eine 50 %-ige Einkommensteuerprogression kommen würde und er bei der Ermittlung des Gewinnes alle seine betrieblichen Ausgaben berücksichtigen könne.

Die übereinstimmenden Aussagen dieser Auskunftspersonen seien eindeutig und widerspruchsfrei und würden den von der Behörde zugrunde gelegten Sachverhalt einwandfrei widerspiegeln, während die vom Bw. im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung bzw. im Berufungsverfahren getätigten Aussagen nach Ansicht des Finanzamtes wenig glaubwürdig erscheinen würden, da sie nicht mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang zu bringen seien.

Jeder gewöhnliche Arbeitnehmer kontrolliere selbstverständlich zu jedem Auszahlungstermin die erhaltenen Beträge und vergleiche diese mit den Abrechnungsbelegen. Umso

ungewöhnlicher erscheine es, dass der erfahrene – nebenbei auch als selbständiger Handelsagent tätige – Bw. genau diese grundlegenden Kontrollen seinen eigenen Angaben zufolge nicht durchgeführt hätte, ja in einem Zeitraum von 1996 bis 1999 nicht kontrolliert hätte, welche Beträge im Rahmen des Dienstverhältnisses an ihn ausbezahlt worden seien.

Was das Dienstverhältnis betreffe, so erfolgte die Lohnverrechnung durch eine Steuerkanzlei, die entsprechenden Lohnabrechnungen seien dem Bw. also von dritter Seite ausgefolgt worden. Bei diesen Abrechnungen sei der einzige Arbeitgeber Firma J, deutlich ausgewiesen gewesen. In diesem Zusammenhang erscheine es ungewöhnlich, dass der Bw. bis zu seinem Ausscheiden nicht gewusst habe, bei welcher der beiden Firmen er beschäftigt gewesen sei.

Weiters habe der Bw. nach Maßgabe der von ihm vorgelegten Abrechnungen in den Jahren 1996, 1997 und 1998 Provisionen erklärt, welche er von der Firma C erhalten hatte, und zwar als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Gerade dieser Umstand erscheine ungewöhnlich, denn wenn der Bw. schon vor der Prüfung die Auffassung vertreten hätte, er wäre ausschließlich nichtselbständig tätig gewesen, hätte er konsequenterweise keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklären dürfen. Die Rechtfertigung, wonach Herr I dem Bw. die Abrechnungen unter Hinweis auf die Vorteile des Betriebsausgabenpauschales überreicht hätte, vermöge die Behörde nicht zu überzeugen, zumal sie im Widerspruch zu seinem bisherigen steuerlichen Verhalten (die in den Jahren 1994 und 1995 vereinnahmten Provisionen seien korrekt als Einkünfte aus Gewerbebetrieb angegeben und erklärt worden) sowie zu den Aussagen der vorstehenden Auskunftspersonen stehen.

Nach § 167 Abs. 2 BAO habe die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen sei oder nicht. Im Sinne der freien Beweiswürdigung würden die Aussagen der befragten Auskunftspersonen glaubwürdiger erscheinen und eher den Erfahrungen des täglichen Geschäftslebens zu entsprechen, als die zumindest ungewöhnlichen und zum Teil widersprüchlichen Aussagen des Bw.

Die Abgabenbehörde schließe sich daher der Ansicht der Betriebsprüfung an, wonach die gegenständlichen Provisionen nicht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzustufen seien.

Der Bw. stellte in der Folge **den Antrag auf Entscheidung** seiner Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1996 bis 1999 **durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.**

Der Antrag wurde folgendermaßen begründet:

Die Firmengruppe umfasse zwei Gesellschaften, die Firma C und die Firma J , deren Allein- oder Mehrheitsgesellschafter Herr I sei bzw. gewesen sei und der auch in beiden Gesellschaften die Funktion eines handelsrechtlichen Geschäftsführers in der Zeitspanne von 2. Juli 1990 bis 31. August 1998, während derer der Bw. für die Firma C tätig gewesen sei, ausgeübt habe.

Beide Gesellschaften hätten sich in ihren Tätigkeitsbereichen vielfach überschnitten, vor allem in den Bereichen Warenbeschaffung, Lagerbewirtschaftung, Logistik und Rechnungswesen. Vor allem bei Warenbeschaffung und Logistik sei die Firma J auf die Unterstützung durch die Firma C angewiesen gewesen, da letztere als weitaus größere der beiden Gesellschaften über die entsprechenden Geschäftsverbindungen verfügt habe.

Wie bereits in der Berufung dargelegt, sei der Bw. fast ausschließlich für die Firma C tätig gewesen. Sein Aufgabengebiet bei der Firma C habe im Wesentlichen die Erstellung der Kollektionen, die Auswahl der Produzenten und den Einkauf dieser Waren vornehmlich in Asien, die Abwicklung der speditionellen Angelegenheiten, die Eröffnung von Akkreditiven, die Abwicklung der Dokumenteninkassi und die Betreuung des Lagers umfasst. Im Bereich des Vertriebes war sein Zuständigkeitsbereich auf die Großkunden (wie F , M , T) beschränkt.

Die Firma J sei 1992 gegründet worden, zu einem Zeitpunkt, zu dem der Bw. bereits seit längerem für die Firma C tätig gewesen sei. Weder der Tätigkeitsbereich noch die Zuständigkeit des Bw. habe sich durch die Gründung dieser Gesellschaft geändert, da für die Firma J andere Personen, insbesondere Herr U, zuständig gewesen seien. Herr U sei als Dienstnehmer der Firma J für deren Ein- und Verkauf zuständig gewesen.

Mit Ausnahme einer Vertriebstätigkeit bei Großkunden, die unter Ausnutzung seiner Kundenbeziehungen durch seine Tätigkeit bei der Firma C auch bei der Firma J wahrgenommen worden sei, sei der Bw. nicht für die Firma J tätig gewesen.

Die Ummeldung als Dienstnehmer von der Firma C zur Firma J sei ohne Wissen des Bw. erfolgt. Sie habe darüber hinaus nicht dem tatsächlichen Einsatzgebiet des Bw. entsprochen. Mit der Ummeldung sei keine Änderung der Tätigkeit erfolgt.

Das Finanzamt A beschränke sich in seiner Bescheidbegründung vom 15. April 2002 im Wesentlichen auf die Wiedergabe der Aussagen von Herrn I , dem Geschäftsführer der Firma C und der Firma J , von Herrn S , dem Sachbearbeiter der beiden Gesellschaften bei der Steuerberatungsgesellschaft R sowie von Herrn Q , dem Buchhalter dieser Gesellschaften. Bei allen Befragungen sei Herr V, Steuerberater bei R anwesend gewesen, wohl um die Übereinstimmung der Aussagen zu sichern.

Herr I habe in seiner Aussage vom 1. August 2001, Frage 3, ausgeführt, dass der Bw. sein Stellvertreter gewesen sei, da er bei den Abschlussarbeiten (Bilanzerstellung) Auskunftsperson der Firma C bei zweifelhaften Fragen hinsichtlich Debitoren- und Kreditorenenkonten gewesen sei. Seine Aussage bestätige die Angaben des Bw., dass er in die interne Organisation der Firma C eingebunden gewesen sei.

Die Entlohnung für die Tätigkeit des Bw. sei laut Aussage von Herrn I sowohl am Umsatz- als auch am Bilanzergebnis orientiert gewesen. Die Vergütung sei von Herrn I anhand dieser Kriterien pauschal der Höhe nach festgelegt worden. Eine schriftliche Vereinbarung über die genaue Berechnung (prozentueller Anteil am Umsatz- und Bilanzergebnis) sei nicht getroffen worden.

Die Höhe der Vergütung, die zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer als Nettovergütung vereinbart worden sei, sei 1994 vereinbart worden, um den Bw. nach einer durch ihn bereits erfolgten Kündigung zum Bleiben zu bewegen. Sie habe durchaus der Bedeutung der Tätigkeit des Bw. für die Firma C entsprochen. Mit der Arbeitsleistung des Bw., die zeitlich weit über das übliche Ausmaß hinausging, habe er wesentlich den Geschäftserfolg der Firma C bestimmt.

Im Zuge der Gespräche nach der vom Bw. 1994 ausgesprochenen und wieder zurück genommenen Kündigung sei auch eine Beteiligung des Bw. an der Firma C vorgesehen gewesen, zu der es jedoch in weiterer Folge nicht gekommen sei, wodurch der Bw. 1998 das Unternehmen verlassen habe.

Dass es sich bei den ausbezahlten Vergütungen nicht um eine Provision für eine Tätigkeit als Handelsvertreter handeln könne, sei auch aus der Art der Beträge, dem Zeitpunkt ihrer Abrechnung und ihrer Auszahlung ersichtlich.

Die Vergütung sei bis zum Ausscheiden des Bw. in runden Beträgen und teilweise mit erheblichem zeitlichen Rückstand, immer erst nach der Bilanzerstellung, festgesetzt und ausbezahlt worden. Erst nach dem Ausscheiden des Bw. im August 1998 sei die Abrechnung offensichtlich nach dem Umsatz, der vom Bw. während seines aufrechten unselbständigen Beschäftigungsverhältnisses noch bewirkt worden sei, erfolgt. Es habe sich daher bei den Abrechnungen vom 20.11.1998, vom 12.12.1998 und vom 7.7.1999 um nachträgliche Nettoeinkünfte aus einem früheren Dienstverhältnis gehandelt, für die ebenfalls Lohnsteuer abzuführen gewesen wäre.

Die der Finanzverwaltung vorliegenden Provisionsabrechnungen seien dem Bw. nie übergeben worden. Der Form dieser Gutschriften widerspreche der Bw. auch ausdrücklich.

Neben der dem Bw. zugeflossenen Nettovergütung seien von der Firma C auch noch die Reisekosten des Bw., wie Beförderungskosten, Übernachtungen, Bewirtungen etc. übernommen worden. Lediglich die pauschalen Tagesdiäten seien nicht ausbezahlt worden. Außerdem habe der Bw. über ein Dienstfahrzeug der Firma C verfügt, das ihm persönlich zur Verfügung gestanden sei.

Im Gegensatz zur Entlohnung des Bw. sei der Provisionsanspruch der für die Firma C tätigen selbständigen Handelsvertreter monatlich (5 % des Umsatzes) abgerechnet und ausbezahlt worden.

Die selbständigen Handelsvertreter hätten keine Reisekostenvergütung erhalten.

Der Bw. weise die Behauptungen der Zeugen S und Q entschieden zurück, ihn über die von der Firma C gewollten Konsequenzen der rechtswidrigen steuerlichen Gestaltung aufgeklärt zu haben.

Jede Aufteilung der Tätigkeitsvergütung für den Bw. in einen selbständigen und in einen unselbständigen Teil stehe im klaren Widerspruch zu der vom Bw. ausgeübten Tätigkeit. Der Erfolg der Tätigkeit des Bw. habe sich nicht notwendigerweise im Verkauf ergeben, bei dem er in der Mehrzahl der Fälle vorgegebenen Preisvorstellungen nachkommen habe müssen, sondern in der Erzielung guter Einkaufskonditionen durch Ausnutzung seiner speziellen Produkt- und Beschaffungsmarktkenntnisse.

Wie das Finanzamt bei Abwägung der in den Zeugenaussagen enthaltenen Widersprüche zu der Feststellung gelangen habe können, die übereinstimmenden Aussagen dieser Auskunftspersonen seien eindeutig und widerspruchsfrei und würden den von der Behörde zugrunde gelegten Sachverhalt einwandfrei widerspiegeln, während der Behörde die vom Bw. gemachten Aussagen wenig glaubwürdig erschienen seien und ihre Ansicht nach nicht mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang zu bringen seien, könne unter Berücksichtigung der in den Aussagen enthaltenen Widersprüche nicht nachvollzogen werden.

Die Abgabenbehörde habe sich in ihrer Bescheidbegründung nur auf die in sich widersprüchlichen Zeugenaussagen gestützt. Sie habe es versäumt, sich ein Gesamtbild der Tätigkeit des Bw. bei der Firma C zu verschaffen. Das Versäumnis sei besonders hervorzuheben, da die Zeugenaussagen, soweit sie sich auf die konkrete Tätigkeit beziehen, die Angaben des Bw. erhärten würden.

Die Angaben des Bw. hinsichtlich seines Tätigkeitsbereiches könne von verschiedenen Personen bestätigt werden. Namen und Anschrift dieser Personen würden als Anlage zu diesem Vorlageantrag bekannt gegeben.

Nach § 45 Abs. 2 EStG liege ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Dies sei der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehe oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei. Mit dem Hinweis *unter der Leitung des Arbeitgebers* sollten in erster Linie Dienstleistungen im Außendienst, mit dem Hinweis *im geschäftlichen Organismus eingegliedert* sollen in erster Linie Dienstleistungen im Innendienst erfasst werden. Die erfolgsorientierte Bezahlung einer Tätigkeit schließt ein Dienstverhältnis nicht aus.

Für ein steuerrechtliches Dienstverhältnis sei es nicht maßgebend, ob auch ein Dienstverhältnis im Sinne des bürgerlichen Rechtes vorliege, auch ohne übereinstimmende Willenserklärung könne ein steuerrechtliches Dienstverhältnis vorliegen (VwGH 19.4.1988, 85/14/0145). Durch die Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses solle ein tatsächliches Verhalten, mit anderen Worten ein Zustand, umschrieben werden (VwGH 22.1.1983, 84/13/0015). Der Vertragswille der Parteien sei nicht maßgebend, denn die Besteuerung müsse immer den tatsächlichen Umständen entsprechen (VwGH 16.2.1994, 90/13/0251).

Entscheidend bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliege, sei das Gesamtbild der Tätigkeit. Die Beurteilung des Gesamtbildes der Tätigkeit sei eine Rechtsfrage. Die Behörde habe sich ein genaues Bild über die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit zu verschaffen (VwGH 4.2.1987, 85/12/0194).

Eine selbständige Tätigkeit neben einer nichtselbständigen Tätigkeit gegenüber demselben Geschäftsherrn (Auftraggeber) sei nur dann möglich, wenn beide Tätigkeiten wirtschaftlich voneinander unabhängig seien (VwGH 5.7.1988, 87/14/0121). Eine wirtschaftliche Unabhängigkeit der Tätigkeiten liege insbesondere dann nicht vor, wenn der Dienstnehmer beide Tätigkeiten am selben Arbeitsplatz und mit denselben Arbeitsmitteln verrichte (VwGH 21.2.1984, 83/14/0102).

Herr I habe selbst ausgesagt, der Bw. sei sein Stellvertreter bei der Firma C gewesen. Laut Aussage von Herrn S sei der Bw. die Auskunftsperson bei zweifelhaften Fragen hinsichtlich Debitoren- und Kreditorenkonten gewesen. Herr I als Geschäftsführer und der Bw. als sein Stellvertreter seien in ein und demselben Büro tätig gewesen. Vom Bw. seien die Arbeitsmittel der Firma C benutzt worden. Der Bw. sei zur Einhaltung der gesetzlichen Mindestarbeitszeit verpflichtet gewesen, die durch den Umfang seiner Aufgaben aber regelmäßig überschritten worden sei.

Aufgrund der Legaldefinition sei die Tätigkeit des Bw. bei der Firma C daher eindeutig im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt worden.

Daran könne auch die erfolgsorientierte Entlohnung nicht ändern, umso mehr, als die Reiseaufwendungen des Bw. von der Firma C (nicht von der Firma J) getragen worden seien und daher auch das nur subsidiäre Merkmal des Unternehmerwagnisses nicht vorliege.

Die Steuer auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sei durch den Abzug vom Arbeitslohn vom Dienstgeber einzubehalten und von ihm an das Finanzamt abzuführen. Der Dienstgeber und nicht der Dienstnehmer würde dem Finanzamt gegenüber für die Abfuhr der Lohnsteuer haften (§ 82 EStG). Die Abgabenbehörde könne den Arbeitnehmer nicht unmittelbar in Anspruch nehmen.

Durch die zwingende Qualifikation der Einkünfte als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit würden die Einkünfte auch nicht der Umsatzsteuer unterliegen.

Eine mündliche Berufungsverhandlung werde beantragt.

Der Antrag auf Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz enthielt eine Beilage mit folgendem Inhalt:

Liste der Zeugen, die die in der Berufung dargestellten Sachverhalte bestätigen können:

1. Hinsichtlich der Tätigkeit des Herrn BW bei der Firma C

- a) Frau W, Adr5
- b) Herr U , Adr6
- c) Herr X, Adr7
- d) Herr Y, Adr8
- e) Herr Z, Adr9

2. Hinsichtlich der Abrechnung und Auszahlung der Bezüge der selbständigen Handelsvertreter

- a) Herr AA, Adr10
- b) Herr BB, Adr11.3

Die am 13. Dezember 2006 anberaumte Berufungsverhandlung wurde über Ansuchen des Bw. (wegen schwerer Erkrankung seines steuerlichen Vertreters) verschoben.

Der unabhängige Finanzsenat wies den Bw. allerdings darauf hin, dass das Berufungsverfahren nicht zum Stillstand kommen dürfe und sich der Bw. auf Abhaltung der mündlichen Verhandlung Ende Jänner oder Anfang Februar einrichten müsse. In der Folge wurde ein Vorhalt an den Berufungserwerber gerichtet, in dem dieser aufgefordert wurde, hinsichtlich der von ihm genannten Zeugen zu konkretisieren, welche genauen Sachverhaltsteile die jeweiligen Zeugen **im Einzelnen** bezeugen könnten und aufgrund welcher Wahrnehmungen (als Beschäftigte der Firma C , als Kunden oder dgl. mehr?) die

Zeugen diese Aussagen machen könnten. Der Bw. wurde in diesem Vorhalt außerdem darauf aufmerksam gemacht, dass die Abhaltung der mündlichen Berufungsverhandlung für den 28. Februar 2007 geplant sei.

Infolge eines Telefonanrufes des steuerlichen Vertreters wurde die geplante Abhaltung der mündlichen Berufungsverhandlung nochmals verschoben.

Der Bw. hat in der Folge, obwohl er bzw. sein steuerlicher Vertreter dies telefonisch zugesagt hatten, weder den Vorhalt beantwortet, noch hat der steuerliche Vertreter im Einzelnen den Zeitplan betreffend die für ihn notwendigen medizinischen Behandlungen schriftlich bekanntgegeben.

Die mündliche Berufungsverhandlung wurde in der Folge für den 28. März 2007 anberaumt, die Ladung zu dieser Verhandlung hat der Bw. am 1. März 2007 übernommen.

Am 21. März 2007 langte beim unabhängigen Finanzsenat ein Schreiben des Steuerberaters ein, in dem dieser ersuchte, die für 28. März anberaumte mündliche Verhandlung wegen Krankheit bis Mai zu verschieben.

Am 28. März langte beim unabhängigen Finanzsenat ein Schreiben des Bw. ein, mit der Bitte, den Verhandlungstermin wegen Krankheit des Steuerberaters auf unbestimmte Zeit zu verschieben.

Die mündliche Berufungsverhandlung wurde am 28. März 2007 in Abwesenheit des Bw. bzw. seines steuerlichen Vertreters abgehalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der folgende – für die Entscheidung relevante – Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Bw., der im streitgegenständlichen Zeitraum für den Firmenkomplex Firma C und Firma J tätig war, bezog von der Firma J ein fixes Gehalt und von der Firma C Provisionen.

Der Firmenkomplex war in der Geschäftsabwicklung vielfach verwoben.

Konkret umfasste das Aufgabengebiet des Bw. bei der Firma C im Wesentlichen die Erstellung von Kollektionen, den auf diesen Kollektionen aufbauenden Vertrieb bei Konzernkunden (wie F , M , T , usw), den Einkauf dieser Waren (vornehmlich in Asien), die Abwicklung der speditionellen Angelegenheiten, die Eröffnung von Akkreditiven, die Abwicklung von Dokumenteninkassi und die Betreuung des Lagers. Die Abwicklung finanzieller Angelegenheiten fiel nicht den Zuständigkeitsbereich des Bw.

Der Tätigkeitsbereich des Bw. bei der Firma J bestand in Verkaufstätigkeiten bei Konzernkunden durch Ausnützung seiner durch die Tätigkeit für die Firma C aufgebauten Geschäftsbeziehungen.

Die Provisionen (ausbezahlt von der Firma C) erhielt der Bw. für die von ihm erzielten Umsätze, somit für seine Verkaufstätigkeit für den gesamten Firmenkomplex.

Das fixe Gehalt (ausbezahlt von der Firma J) bezog der Bw. als Abgeltung für alle übrigen Tätigkeiten für den Firmenkomplex.

Abgesehen von der Reisetätigkeit des Bw. war der räumliche Mittelpunkt seiner Tätigkeit ein gemeinsam mit Herrn I benütztes Büro der Firma C .

Die Gesamtarbeitsleistung des Bw. ging zeitlich weit über das übliche Ausmaß hinaus.

Die Höhe der Provisionen war vom Umsatz und von der Bilanz abhängig, die Festlegung der konkreten Höhe der auszuzahlenden Provisionen erfolgte jeweils im Zuge der Bilanzerstellung. In der Folge wurden Abrechnung und Auszahlung (Bankbelege) durchgeführt. Neben den Provisionen erhielt der Bw. Reisekostenvergütungen, außerdem stand ihm ein Dienstwagen zur Verfügung.

Seit dem Jahr 1994 erklärte der Bw. in den Abgabenerklärungen die Einkünfte, die er für seine Tätigkeit für den Firmenkomplex Firma C und Firma J erhielt als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Provisionen).

Die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb umfassten nicht die gesamten, vom Bw. vereinnahmten Provisionseinnahmen. Eine sachliche Abgrenzung hinsichtlich der Provisionseinnahmen, die der Bw. als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärte, und der Provisionseinnahmen, die er als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einschätzte, gab es nicht.

Dieser Sachverhalt gilt aufgrund der Abgabenerklärungen des Bw. für die Jahre 1994 bis 1998, der Lohnzettel der Firma J , der unbestritten gebliebenen Ermittlungsergebnisse der Betriebsprüfung, bzw der sich nicht widersprechenden Aussagen der befragten Personen (laut Niederschriften, Berufung und Vorlageantrag) als erwiesen.

In der Berufung bzw. im Vorlageantrag wird nicht die Höhe der dem Bw. von der Firma C zugeflossenen Provisionen bestritten, sondern deren Qualifikation als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Bw. vertritt dabei – entgegen seinen Abgabenerklärungen (samt Beilage mit näherer Erläuterung im Jahr 1994) – die Ansicht, dass die gesamten, ihm von der Firma C ausbezahlten Provisionen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen; somit auch die

Provisionen, die er in seinen Abgabenerklärungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt hat.

Die in dieser Berufungsentscheidung **zu klärende Frage ist** somit, ob der Bw. die ihm in den Jahren 1996 bis 1999 von der Firma C zugeflossenen **Provisionszahlungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses** erhielt und die Provisionen folglich zu lohnsteuerabzugspflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geführt haben.

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 3 Z 4) gehören gemäß **§ 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988** (Einkommensteuergesetz 1988) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Ein Dienstverhältnis liegt nach **§ 47 Abs. 2 EStG 1988** 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. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen.

Mit dem Hinweis *unter der Leitung des Arbeitgebers* sollen in erster Linie Dienstleistungen im Außendienst erfasst werden, mit dem Hinweis *im geschäftlichen Organismus eingegliedert* sollen dagegen in erster Linie Dienstleistungen im Innendienst erfasst werden vgl. VwGH 19.2.1971, 47/69).

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (siehe zB VwGH 23.5.2000, 97/14/0167) zwei Kriterien entnommen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, und zwar

- Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und
- Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers.

Weisungsgebundenheit bedeutet die Verpflichtung einer natürlichen Person – als Dienstnehmer – bei ihrer Tätigkeit den Weisungen eines anderen – des Dienstgebers – zu folgen. Hinsichtlich des Merkmals der Weisungsgebundenheit ist allerdings zu beachten, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge haben muss; denn auch ein Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich in aller Regel bezüglich seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne hiervon allerdings seine Selbständigkeit zu verlieren (VwGH 16.2.1994, 92/13/0149). Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den

Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. 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.**

Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers:

In den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist ein Arbeitnehmer insbesondere dann eingegliedert, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Arbeitplatz und die Arbeitsmittel zur Verfügung stellt. Weiters ist das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit zu berücksichtigen, ebenso wie die Verpflichtung der Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden (aus Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar Band III, Tz. 44 zu § 47 und die dort zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Für ein Dienstverhältnis spricht die Bindung an einen bestimmten Arbeitsort und an eine bestimmte Arbeitszeit.

Der Verwaltungsgerichtshof bejaht allerdings auch, dass eine verhältnismäßig starke organisatorische Eingliederung der Selbständigkeit nicht entgegensteht (vgl. VwGH 17.5.1989, 85/13/0110).

Für Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung **weitere Kriterien** aufgezeigt, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen.

Dazu gehört vor allem das Fehlen des für eine selbständige Tätigkeit typischen **Unternehmerrisikos** (VwGH 23.5.2000, 97/14/0167, VwGH 31.3.2005, 2000/15/0127).

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 (VwGH 16.2.1994, 92/13/0149).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegt ein Unternehmerwagnis schon dann vor, wenn jemand sich seine geschäftliche Betätigung selbst einteilt und darüber hinaus auch in der Lage ist, die ihm vom Auftraggeber nicht ersetzen Aufwendungen selbst zu bestimmen, so dass im Endergebnis der aus der Tätigkeit erzielte Ertrag rein als Ausfluss der eigenen geschäftlichen Tätigkeit anzusehen ist (VwGH 29.5.1990, 90/14/0002, VwGH 6.11.1990, 90/14/0141, VwGH 16.12.1991, 90/15/0030).

Der generelle Kostenersatz durch den Auftraggeber spricht für ein Dienstverhältnis, nicht dagegen ein individueller Kostenersatz (zB in Rechnung gestellte Fahrtspesen des Rechtsanwaltes (aus Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar Band III, Tz. 62 zu § 47)).

Eine pauschale Aufwandsentschädigung schließt ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko nicht aus (VwGH 26.7.2000, 2000/14/0061).

Der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 20.3.1985, 83/13/0070, ist Folgendes zu entnehmen:

Der Beschwerdeführer, der im Rahmen von Werbeaktionen einer GmbH Buchbestellungen vermittelte, erhielt von dieser keinen festen Lohn, sondern ausschließlich Provisionen nach tatsächlichem Zustandekommen der Vermittlungen. Er schuldete somit nicht seine Arbeitskraft, sondern wurde für einen bestimmten Geschäftserfolg honoriert; hinzu kommt, dass er auch für seine Kosten in voller Höhe aufzukommen hatte, was nur unterstreicht, dass er Unternehmerrisiko trägt. Damit ist eines der entscheidenden Kriterien für eine selbständige Tätigkeit erfüllt, wobei auch nicht entgegensteht, dass mit der Auftragsannahme die Erfüllung spezifischer Wünsche („Weisungen“) des Auftraggebers verbunden ist.

Hinsichtlich der maßgebenden Merkmale, die für oder gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, ist nicht das quantitative, sondern das qualitativer Überwiegen der Merkmale von Bedeutung (vgl. OGH 26.3.1997, 9ObA88/97z).

Maßgebend dafür, ob ein Dienstverhältnis vorliegt, ist das im Einzelfall verwirklichte **wirtschaftliche Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit** (VwGH 31.3.2005, 2000/15/0127, VwGH 21.12.1993, 90/14/0103, VwGH 5.10.1994, 92/15/0230), wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH 1.12.1992, 88/14/0115).

Die Beurteilung des Gesamtbildes der Tätigkeit ist eine Rechtsfrage (VwGH 19.2.1971, 47/69), dabei hat sich die Behörde ein genaues Bild über die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit zu verschaffen (VwGH 4.2.1987, 85/13/0194).

Bezogen auf den genannten, als erwiesen angesehenen Sachverhalt ergibt sich Folgendes:

Wie bereits ausgeführt, ist die **Tätigkeit des Bw. für den Firmenkomplex C und J zu unterscheiden** ist hinsichtlich

- seiner Tätigkeit, für die er von der Firma J ein fixes, im jeweiligen Lohnzettel ausgewiesenes, Gehalt bezog und
- seiner Tätigkeit, für die er von der Firma C Provisionen bezog.

Zu prüfen ist die Frage, ob die Tätigkeit, für die der Bw. von der Firma C Provisionen erhielt, im Rahmen eines Dienstverhältnisses, somit nichtselbstständig ausgeübt wurde. Diese Tätigkeit ist daher dahingehend zu untersuchen, ob die vom Gesetz festgelegten Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen, bzw. ob aufgrund des Gesamtbildes dieser Tätigkeit ein Dienstverhältnis vorliegt, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (bereits zitierte Entscheidung VwGH 1.12.1992, 88/14/0115).

Zu Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers:

Der Bw. erhielt Provisionen *für die von ihm erzielten Umsätze*, wobei er dazu näher erläuterte, dass es ihm gelungen sei, den Umsatz der Firma C stark auszuweiten. Es sei seiner Tätigkeit zuzuschreiben, dass Kunden wie F , E , K , L , M etc bei C einkauften – allein F habe um ca. 40 Millionen pro Jahr eingekauft. Wenn der Bw. vorbringt, dass er bei dieser Tätigkeit weisungsgebunden gewesen sei, und dazu näher ausführt, dass er im Verkauf in der Mehrzahl der Fälle vorgegebenen Preisvorstellungen habe nachkommen müssen, so spricht er damit eindeutig ein sachliches, auf den Arbeitserfolg gerichtetes, und nicht ein persönliches Weisungsrecht an.

Dass er bei dieser Tätigkeit (aufgrund der er die Provisionseinkünfte erzielt hat) auch persönlich weisungsgebunden war, das heißt, dass er konkrete persönliche Weisungen hinsichtlich des zweckmäßigen Einsatzes seiner Arbeitskraft bekommen hätte, hat er nicht vorgebracht. Ganz im Gegenteil kann seiner Darstellung, dass es seiner Tätigkeit zuzuschreiben sei, dass Kunden wie F , E , K , L , M etc bei C einkauften, entnommen werden, dass er nicht nur seine Arbeitskraft zur Verfügung gestellt hat, sondern der Erfolg allein seinem Einsatz und seiner Geschicklichkeit zu verdanken war. Der Geschäftsführer Herr I hat dazu ausgesagt, der Bw. habe Abschlussvollmacht für Aufträge bei Großkunden gehabt. Dieser Aussage des Geschäftsführers hat der Bw. im übrigen auch nicht widersprochen. Wenn der Berufungswerber weiters vorbringt, dass der Erfolg seiner Tätigkeit für den Firmenkomplex sich nicht notwendigerweise im Verkauf ergeben habe, sondern in der Erzielung guter Einkaufskonditionen durch Ausnutzung seiner speziellen Produkt- und Beschaffungsmarktkenntnisse, ist dazu festzustellen, dass die Provisionen unbestritten nur für die von ihm erzielten Umsätze ausbezahlt worden sind.

Zur Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist zu sagen, dass die Tätigkeit des Bw., im Rahmen derer er die Umsätze erzielt hat, Reisetätigkeit darstellte. Was die zeitliche Komponente anbelangt, hat der Bw. selbst vorgebracht, dass seine Arbeitsleistung, die den Geschäftserfolg der Firma C wesentlich bestimmt habe, in zeitlicher Hinsicht weit über das übliche Ausmaß hinausgegangen sei.

Da nach der Überzeugung des unabhängigen Finanzsenates weder das Kriterium Weisungsgebundenheit noch das der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers vorlagen wird die streitgegenständliche Tätigkeit des Bw. weiters im Hinblick auf das Vorliegen eines Unternehmerrisikos untersucht.

Dass die Höhe der Provisionseinnahmen des Bw. vom Erfolg seiner Tätigkeit, seiner persönlichen Tüchtigkeit und Geschicklichkeit abhingen, steht unbestritten fest. Was die Ausgabenseite anbelangt, hat der Bw. vorgebracht, dass ihm neben seinem Provisionsanspruch auch die Reisekosten (Auto-, Flug- und Hotelkosten) vergütet, pauschale Tagesdiäten aber nicht ausbezahlt worden seien. Außerdem habe der Bw. über ein Dienstfahrzeug der Firma C verfügt, das ihm persönlich zur Verfügung gestanden sei. Wenn dem Bw. auch gewisse Reisekosten ersetzt worden sind, so konnte er doch die ihm nicht ersetzen Aufwendungen selbst bestimmen. So hat er in den *Gewinnermittlungen*, die er seinen Einkommensteuererklärungen beigelegt hatte, von den erklärten Provisionen auch pauschale Betriebsausgaben zum Abzug gebracht. Im Endergebnis war somit der aus der Tätigkeit erzielte Ertrag als Ausfluss der geschäftlichen Tätigkeit des Bw. anzusehen, wobei in seinem Fall ein erhebliches einnahmeseitiges Unternehmerrisiko vorlag.

Das Vorbringen des Bw., dass der Provisionsanspruch der für die Firma C tätigen selbständigen Handelsvertreter monatlich (5% des Umsatzes) abgerechnet und ausbezahlt worden sei, sowie, dass diese Handelsvertreter auch keine Reisekostenvergütung erhalten hätten, ist nicht geeignet, einen Beitrag für die Qualifikation der vom Bw. ausgeübten Tätigkeit als selbständig oder nichtselbständig, zu leisten. So war der Bw. im Vertrieb für die Konzernkunden tätig und die Tatsache, dass die Provisionen für die von ihm erzielten Umsätze erst im Zuge der Erstellung der Bilanz ausbezahlt worden sind, stellt jedenfalls kein Indiz für die Nichtselbständigkeit seiner Tätigkeit dar.

Die rechtliche Beurteilung des Gesamtbildes der Tätigkeit des Bw. ergibt somit nach der Überzeugung des unabhängigen Finanzsenats, dass der Bw. seine Tätigkeit, für die er von der Firma C in den streitgegenständlichen Jahren Provisionen (in unbestrittener Höhe) erhalten hat, nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses zur Firma C, sondern selbständig ausgeübt hat.

Die Tatsache, dass der Bw. zu der Firma J entsprechend den übermittelten Lohnzetteln in einem Dienstverhältnis stand (obwohl er, wie bereits dargelegt, für den gesamten Firmenkomplex tätig war) und ein fixes monatliches Gehalt bezog, während er von der Firma C lediglich die Provisionen für die von ihm erzielten Umsätze (ebenfalls für den gesamten Firmenkomplex) erhielt, ermöglichte jedenfalls eine Zuordnung der Entlohnung der nichtselbständigen Tätigkeit und der Abrechnung der selbständigen Tätigkeit.

Die Frage, ob die Vorgehensweise *Dienstverhältnis bei der einen Firma und Provisionen von der anderen Firma des Firmenkomplexes* richtig war, sowie, ob diesbezüglich eine korrekte Verrechnung zwischen den beiden Firmen durchgeführt worden ist, hat auf die Qualifizierung der Einkünfte des Bw. keinen Einfluss und ist daher nicht Gegenstand dieses Verfahrens. Die Frage, ob der Bw. wusste, dass er die fixen, monatlichen Einkünfte von der Firma J bezog, hat auf die Beurteilung, ob die Provisionseinkünfte Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen, ebenfalls keinen Einfluss. Der Bw. wusste jedenfalls, dass er für den Firmenkomplex tätig war, dass er ein fixes Gehalt, das jedenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit darstellte, bezog, sowie, dass er darüberhinaus für die von ihm erzielten Umsätze Provisionen bezog, deren Höhe nicht nur vom Umsatz, sondern auch vom Bilanzergebnis abhängig war.

Da diese Provisionen nach der Überzeugung des unabhängigen Finanzsenats nicht aufgrund einer nichtselbständigen Tätigkeit zugeflossen sind, war die Berufung abzuweisen.

Abschließend wird noch Folgendes festgestellt:

Gemäß § 284 Abs. 4 BAO (Bundesabgabenordnung) hat der Vorsitzende des Berufungssenates den Ort und den Zeitpunkt der Verhandlung zu bestimmen. Hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, so sind die Parteien mit dem Beifügen vorzuladen, dass ihr Fernbleiben der Durchführung der Verhandlung nicht entgegensteht. Da der Bw., der entsprechend der genannten Bestimmung der Bundesabgabenordnung zur mündlichen Verhandlung geladen worden ist, ferngeblieben ist, hat die mündliche Berufungsverhandlung in seiner Abwesenheit stattgefunden.

Gemäß § 183 Abs. 1 BAO sind Beweise sind von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen.

§ 183 Abs. 3 BAO besagt:

Von den Parteien beantragte Beweise sind aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, daß die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, daß die Beweise in der offensichtlichen Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind. Gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Was die vom Bw. namhaft gemachten Zeugen betrifft, hat der Bw. als Anhang zu seinem Vorlageantrag jeweils eine Liste von Zeugen, die *die in der Berufung dargestellten Sachverhalte bestätigen können, hinsichtlich der Tätigkeit des Herrn Thomas Schmid bei der Firma C sowie hinsichtlich der Abrechnung und Auszahlung der Bezüge der selbständigen Handelsvertreter bekanntgegeben*. Einen Vorhalt, in dem er aufgefordert wurde, hinsichtlich der von ihm genannten Zeugen zu konkretisieren, welche genauen Sachverhaltsteile die

jeweiligen Zeugen **im Einzelnen** bezeugen könnten und aufgrund welcher Wahrnehmungen (als Beschäftigte der Firma C , als Kunden oder dgl. mehr?) die Zeugen diese Aussagen machen könnten, hat der Bw. nicht beantwortet.

Die vom Bw. in seiner Berufung dargestellten Sachverhalte wurden sowohl hinsichtlich seiner für die Firma C ausgeübten Tätigkeit als auch hinsichtlich der Abrechnung und Auszahlung der Bezüge der selbständigen Handelsvertreter vom unabhängigen Finanzsenat als richtig anerkannt. Von der Aufnahme der beantragten Beweise war daher gemäß § 183 Abs. 3 BAO (Bundesabgabenordnung) abzusehen.

Salzburg, am 28.März 2007