



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr.1, vertreten durch WT\_GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Josef Nußbaumer, betreffend Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer sowie betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, jeweils für den Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2008, entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß [§ 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung](#) (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

## Begründung

### A) Sachverhalt:

#### 1) Allgemeines

Die berufungswerbende GmbH (kurz: Bw.) betreibt ein Planungsbüro und bietet Bauplanungen (Einreichung für Baubewilligungen) sowie Bauüberwachung und Abrechnung an. Mehrheitsgesellschafter der Bw. ist Herr\_L mit 99% der Geschäftsanteile, 1% der Anteile hält W.G.. Im Streitzeitraum 2005 – 2008 gab es folgende Geschäftsführer:

- M.G., vertretungsberechtigt gemeinsam mit einem weiteren GF oder Prokuristen
- J.G., alleinvertretungsberechtigt
- W.G., vertretungsbefugt gemeinsam mit einem weiteren GF oder Prokuristen

- DI\_H, vertretungsbefugt gemeinsam mit einem weiteren GF oder Prokuristen.

M.G. und W.G. sind als Dienstnehmer der Bw. angestellt.

Der Sitz der Bw. befand sich im Streitzeitraum im Wohnhaus des GF J.G.. Dieser betreibt auch ein Einzelunternehmen als Einrichtungsberater, ebenfalls mit Sitz in seinem Wohnhaus, und erklärt daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

## **2) Außenprüfung**

### **2a) vorgelegte Unterlagen**

Über die Jahre 2005 bis 2008 fand im Betrieb der Bw. eine GPLA statt, in deren Zuge eine nicht unterschriebene Vereinbarung, offenbar datierend aus dem Jahr 1988, über eine Zusammenarbeit zwischen der Bw. und dem EU des J.G. vorgelegt wurde. Daraus *geht hervor, dass „J.G. das freie Gewerbe eines Einrichtungsberaters ausübt. An ihn werden immer wieder Planungsaufträge herangetragen, die er aufgrund seiner gewerblichen Möglichkeiten nicht erbringen darf. Da die Bw. ein Planungsbüro auf der Basis der Gewerbeberechtigung planender Baumeister betreibt und berechtigt ist, Planungen, Bauaufsicht und Abrechnungen anzubieten, wird eine Zusammenarbeit der beiden Unternehmen in Bezug auf Planung und Betreuung von derartigen Aufträgen vereinbart.*

*Für die von J.G. an die Bw. vermittelten Einreich- und Planungsaufträge wird Erfolgs- und Betreuungsprovision auf Basis der erzielten Umsatzerlöse vereinbart, bis Umsatzerlöse ATS 3 Mio 0% , bis Umsatzerlöse ATS 5 Mio 15% und von Umsatzerlösen darüber 10%.*

*Die Abrechnung der Erfolgsprovisionen einerseits und der Kostenersätze andererseits erfolgt jeweils jährlich nach Feststellung des Jahresabschlusses. Die Erfolgsprovisionen werden von den Kostenersätzen in Abzug gebracht. Eine gesonderte Auszahlung von Provisionen wird nicht vorgenommen.*

*Für die Vertretung bei Baubehörden, Landesregierungsdienststellen etc. wird Herrn J.G. die Handlungs- und Vertretungsvollmacht eingeräumt. J.G. ist ausschließlich im Rahmen seiner selbständigen-gewerblichen Tätigkeit für die Gesellschaft tätig und unterliegt keinerlei Weisungsbindung weder durch die Geschäftsführung noch durch die Gesellschafter."*

Eine weitere undatierte und nicht unterzeichnete Vereinbarung, getroffen von den Gesellschaftern der Bw., bezieht sich auf den Generalversammlungsbeschluss vom Oktober 2004 und hat folgenden hier relevanten Inhalt:

*„Die ausschließliche Geschäftsführung wird durch M.G. im bisherigen Umfange vorgenommen. Der GF wird zur Ausübung und Besorgung der Geschäfte ein Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt.*

*Herr DI\_H wird zum gewerberechtlichen Geschäftsführer bestellt. Er ist ausschließlich für die*

*Überwachung der gewerberechtlichen Belange verantwortlich. Er hat keinerlei handelsrechtliche Agenden zu erfüllen und unterliegt daher im Rahmen seiner Tätigkeit keinerlei Weisungsbindung weder durch die Geschäftsführung noch durch die Generalversammlung. Er übt seine Tätigkeit auf Basis seiner freiberuflichen Tätigkeit aus und erhält von der Gesellschaft eine monatliche Vergütung von € 300,- (12x). Die Versicherungspflicht ist im Rahmen der GSVG von DI\_H selbst zu melden. Die seit dem Jahr 1988 bestehende Zusammenarbeit mit dem gewerblichen Unternehmen Einrichtungsberatung J.G. bleibt im vereinbarten Umfang aufrecht. Für die mögliche Vertretung vor den Baubehörden wurde J.G. Vertretungs- und Handlungsvollmacht erteilt. Für die von J.G. für seine selbständige Tätigkeit genutzten betrieblichen Ressourcen KFZ, Drucker, Zeichenprogramme uä. werden die Kosten von der Bw. an diesen jährlich (nach Bilanzerstellung) in Rechnung gestellt, wobei der vereinbarte Provisionsanspruch für das Heranbringen und Betreuen von Planungsaufträgen in Abzug zu bringen ist. Die Abrechnung erfolgt einmal jährlich – nach Feststellung des Jahresabschlusses. Die Zusammenarbeit erfolgt auf Basis der im Jahre 1988 getroffenen Vereinbarungen und wird von J.G. ausschließlich gewerblich – selbständig ausgeübt. J.G. unterliegt im Rahmen seiner Tätigkeit keinerlei Weisungsbindung weder durch die Geschäftsführung noch durch die Generalversammlung. Die Vereinbarungen der Provisionsabrechnung zwischen der Bw. und J.G. bleiben folgend aufrecht. Bis Umsätze € 218.018,50 = 0%, bis Umsatz € 363.364,17 = 15% und von Umsatzerlösen darüber jeweils 10%). Die Provision ist ausschließlich gegen die abzurechnenden Kostenersätze durch J.G. aufzurechnen. Eine allfällige Auszahlung kann nur von übersteigenden Ansprüchen erfolgen. Für allfällig notwendige Vertretungen der Geschäftsführerin (Verhinderung bzw. Krankheit) erhalten die Herren DI\_H und J.G. keine gesonderten Vergütungen."*

Vorgelegt wurden weiters die Jahresabrechnungen zwischen der Bw. und dem EU J.G.. Darin wurden die Kostenersätze des J.G. an die Bw. für die Nutzung deren Infrastruktur seinen Provisionsansprüchen gegenübergestellt und der übersteigende Betrag wurde dem Herrn J.G. von der Bw. in Rechnung gestellt. Die Jahresabrechnungen weisen die Kostenanteile für die Nutzung des der Bw. gehörenden Fahrzeuges Chrysler Voyager jeweils gesondert aus (2005: € 5.946,14, 2006: € 6.392,20, 2007: € 6.337,80 und 2008: € 7.037,40). Dazu erging ein Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bw. mit dem Inhalt, dass J.G. nicht Gesellschafter der Bw. sei und nicht persönlich und wirtschaftlich von der Bw. abhängig sei. Er sei weder in den betrieblichen Ablauf eingebunden noch habe er Arbeitszeiten einzuhalten. Sein Einrichtungsbüro habe eigene Betriebsmittel (Büro, Computer und sonstige Arbeitsmittel). Für mögliche Schäden, welche von J.G. zu verantworten wäre, habe dieser Ersatz zu leisten bzw. seine Betriebshaftpflichtversicherung Deckung zu bieten. Die Eintragung im Firmenbuch als

Prokurist bzw. als Geschäftsführer sei aus zivilrechtlichen Erfordernissen insbesondere bezüglich der Vertretung vor Behörden erfolgt. Für die firmenbuchmäßige Bevollmächtigung erhalte J.G. kein Entgelt. Die handelsrechtliche Vertretung werde von M.G. bzw. dem gewerberechtlichen GF DI\_H vorgenommen. Unterzeichnet wurde dieses Schreiben von Herr\_L als Dienstnehmer der steuerlichen Vertretung.

## **2b) Feststellungen**

Nach den Feststellungen des Prüfers steht das im Eigentum der Bw. stehende Fahrzeug Chrysler Voyager dem Herrn J.G. betrieblich und privat zur Verfügung, wobei offenbar sowohl die Bw. als auch J.G. davon ausgehen, dass mit den Kostenvergütungen an die Bw. die gesamte, nicht im Interesse der Bw. erfolgte Fahrzeugnutzung abgegolten ist. Ein Fahrtenbuch konnte nicht vorgelegt werden, woraus das Finanzamt den Schluss zog, dass ein Nachweis für die Vergütung der Privatfahrten aussteht.

In einem Aktenvermerk hielt der Prüfer Folgendes fest:

*J.G. ist im Prüfungszeitraum handelsrechtlicher GF der Bw. ohne Beteiligung. Diese Tätigkeit übt er derzeit im Innendienst in der Firma (fixer Bürotag ist Mittwoch) und im Aussendienst (mit seinem Dienstwagen, Reisekosten werden von der Firma getragen). Im Büro der Firma arbeiten aktuell Herr J.G. und zwei Angestellte der Firma. DI\_H und M.G. sind an den vier Prüfungstagen bei der Firma nicht in der Firma anwesend... Herr J.G. leitet die Firma von seinem Büro aus, hält Besprechungen mit den Dienstnehmern ab und erteilt ihnen Weisungen. Er wird in seiner Abwesenheit nicht vertreten, d.h. sein Büro steht leer. Er ist voll in den organisatorischen Ablauf der Firma eingebunden....Er erhält für seine Tätigkeit als GF Provisionen, die mit der Bilanzerstellung im Folgejahr betragsmäßig festgesetzt werden. Diese Provisionen bewegen sich nahe an HB lt. ASVG wie es für diese Tätigkeit durchaus üblich ist. Persönliche Haftungen und Unternehmerrisiko werden in diesem Dienstverhältnis nicht gelebt...Herr J.G. verweist bei der Auskunftserteilung in der GPLA immer wieder auf seinen Chef Herr\_L bzw. kontaktiert ihn telefonisch. J.G. ist somit als Dienstnehmer bei der Bw. beschäftigt..."*

## **2c) Schlussbesprechung**

Offenkundig im Zuge der Schlussbesprechung wurde eine wiederum undatierte und nicht unterzeichnete Stellungnahme vorgelegt, aus deren Textierung geschlossen werden kann, dass sie von J.G. stammt. Darin wird der Sachverhalt aus der Sichtweise des Herrn J.G. dargestellt. Zitiert werden im Folgenden die Passagen, die sich von der Auffassung des Finanzamtes unterscheiden:

*„Abs 2): Die Gesellschafter geben keine Weisungen an GF J.G.. Er hat bis heute von keinem*

*Gesellschafter jemals eine Weisung erhalten...Hab Herr\_L nie als Chef bezeichnet, sondern für Steuerfragen ist er zuständig als Steuerberater der Bw. und alle Fragen, die ich nicht beantworten konnte, mussten vom Steuerberater kommen bei dieser Prüfung.*

*Abs 3): J.G. hat sein eigenes Büro in Adr.2, natürlich verwendet J.G. das Firmenauto der Bw. für alle Fahrten, privat nutzt er das Firmenauto nicht, M.G. (Anm. seine Ehefrau) hat ein Firmenauto, wo sie den Privatanteil abgezogen bekommt (wir fahren nur mit ihrem Auto am Wochenende, weil wir fast immer am Wochenende auf eine Alm gehen, und ich zu faul bin, die ganze Strecke zur Alm zu Fuß zu gehen, deshalb fahren wir mit ihrem Jeep)...*

*J.G. hat niemals die Bw. geleitet und leitet die Firma auch jetzt nicht, selbstverständlich macht er in der Woche mehrere Besprechungen mit den Planer-Mitarbeitern bei der Bw., Besprechungen nicht an fixen Tagen, nur wann was anfällt, weil er die Aufträge bei den Kunden entgegen nimmt und weiß was die Kunden planen wollen...Wenn die Vorplanungen fertig sind übernimmt W.G. die Aufträge zur Weiterplanung, ab dann liegt die ganze Verantwortung bei ihm. Er macht das operative Geschäft und nicht J.G.. Dieser macht Neukundenwerbung, den Verkauf der Planungen an Kunden und verrechnet die hierfür vereinbarte Provision seit Jahren auf selbständiger Grundlage mit der Bw. ab.*

*Selbstverständlich war ich an den Prüfungstagen vor Ort da, seit 1.1.2010 ist M.G. nicht mehr GF, und der zuständige GF W.G. hatte drei große Baustellen zu betreuen. Er hat mich gebeten ihn zu vertreten, damit er für die Bw. die dringenden Aufträge erledigen kann und Geld hereinkommt. Für diese Vertretung ist keine Vergütung vereinbart und wird auch keine bezahlt. Wenn er nicht da ist, muss jemand da sein, diesmal war es halt J.G., der die leidige Aufgabe übernommen hat (mir wäre auch lieber gewesen die Prüfung hätte im Büro des Steuerberaters gemacht werden können)."*

In diesem Schreiben wird weiters ausgeführt, dass seit November 2004 W.G. für das operative Geschäft verantwortlich sei und dass DI\_H als gewerberechtlicher GF nur für die Statik beim Hochbau verantwortlich sei. Dieser habe auch ein Büro bei der Bw., für das er Miete zahle.

Ob es über die Zusammenarbeit zwischen der Bw. und J.G. ursprünglich einen schriftlichen Werkvertrag gegeben habe, wisse dieser nicht mehr, wenn ja, sei der Vertrag mit der Buchhaltung, die nicht mehr aufbewahrt werden müsse, entsorgt worden. „Es wurde nie ein Gehalt für meine Tätigkeit vereinbart, ich arbeitete immer als selbständiger Einrichtungsberater und nicht im gleichen Betätigungsfeld wie die Bw. – das darf ich doch gar nicht. Die Einrichtungsplanung-beratung wird von mir erbracht. Ich bin schon seit 1986 selbständig und habe jedes Jahr die Einkommensteuer bezahlt für meine Einkünfte."

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung wird noch einmal die Sichtweise der Bw. und des J.G. dargestellt. Insbesondere wird festgehalten, dass er nicht in den Betrieb der Bw. eingegliedert sei, dass er sein Büro in seinem Privathaus unterhalte, dass die Gesellschafter der Bw. ihm gegenüber kein Weisungsrecht hätten, weil das gesetzliche Weisungsrecht abbedungen worden sei. Die gesamte Vereinbarung mit der Bw. basiere auf Erfolgsabhängigkeit. Wenn er der Bw. keine Aufträge verschaffe, gebe es keine Provision.

### **3) Bescheide**

Das Finanzamt erließ in der Folge Lohnsteuerhaftungsbescheide sowie Bescheide über die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ), jeweils für die Jahre 2005 – 2008. Mit gleichem Datum wurde ein Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung erstellt und darin bei den einzelnen Sachverhaltsfeststellungen auf den im gesonderten Schreiben zugestellten Begründungstext unter den Tz. 1 – 3 verwiesen.

#### **3a) Dienstverhältnis des J.G.**

Die Tz. 1 dieses Begründungstextes spricht darüber ab, dass das Leistungsverhältnis zwischen der Bw. und J.G. als Dienstverhältnis eingestuft wird. Zu diesem Punkt gibt es noch eine weitere mehrseitige Begründung des Finanzamtes (undatiert und nicht unterzeichnet), die offenbar gemeinsam mit der Niederschrift über die Schlussbesprechung zugesandt wurde. In der genannten Tz. 1 stellt das Finanzamt im Wesentlichen Folgendes fest:

*„Im Zeitraum zwischen 6.11.2004 und 5.1.2010 ist J.G. als GF der Bw. im Firmenbuch eingetragen. Dem Steuerakt ist zu entnehmen, dass er von der Bw. kein Gehalt für diese Tätigkeit als GF erhielt. Statt dessen wurde er von der Bw. als Werkvertragnehmer verstanden, welcher die betrieblichen Einrichtungen der Bw. nutzen konnte. Dafür war eine jährliche Forderung der Bw. an ihn zu entrichten. Das Finanzamt stuft diese Provisionen im Rahmen der Außenprüfung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei J.G. ein. Dafür sprechen die folgenden Feststellungen:*

*Er war an der Bw. nicht beteiligt. Er unterliegt als GF gemäß GmbHG den Weisungen der Generalversammlung. Ein Werkvertrag könnte in einem derartigen Fall nur ausnahmsweise und nur dann angenommen werden, wenn die Gesellschafter zu keinem Zeitpunkt Weisungen erteilen, der Betrieb vom GF allein geführt wird und keine Kontrolle der Gesellschafter vorliegt. Der Prüfer bestätigt jedoch klar, dass J.G. diese Bedingungen nicht erfüllte. Im Gegenteil bezeichnete er Herr\_L regelmäßig als Chef, kontaktierte ihn telefonisch und stellte klar, dass dieser für die Einkünfte zuständig sei. Tatsächlich war es die Kanzlei, bei der der 99%Gesellschafter Herr\_L zudem angestellt ist, welche die weiteren Einkünfte in Form einer schriftlichen Stellungnahme abgab.*

J.G. ist organisatorisch in die Bw. eingebunden. Er nutzte die betriebliche Infrastruktur (wofür die jährliche Gesamtabrechnung ein starkes Indiz ist) und das betriebliche KFZ, welches auch zu seiner privaten Verfügung steht. Er leitet die Bw. in eigener Verantwortung, ruft Dienstbesprechungen ein und erteilt den 2 Bediensteten Weisungen. Es gibt am Mittwoch einen fixen Bürotag. Diese Einbindung wird durch die Dokumentation des Prüfers an dessen vier Prüfungstagen im Betrieb der Bw. jederzeit nachgewiesen. Es entspricht daher nicht den Tatsachen, dass die Funktion des GF eine rein auf zivilrechtlichen Erfordernissen aufbaut. J.G. war ein operativ tätiger und handelnder GF. Diese Vermutung wird auch dadurch gestützt, dass die beiden anderen GFM.G. und DI\_H bei den angeführten Prüfungsterminen überhaupt nicht angetroffen wurden, wodurch die Möglichkeit einer alternativen Geschäftsleitung faktisch ausscheidet.

J.G. ist neben seiner Geschäftsführertätigkeit auch Einzelunternehmer. Die Honorarrechnungen der Bw. sind an dieses Einzelunternehmen gerichtet. Abzüglich der Provisionen bezahlt demnach das EU für die Nutzung der Infrastruktur der Bw. Es liegt daher nahe, die vom ersetzten Aufwand an die Bw. abgezogenen Provisionen als jene Arbeitsleistung anzusehen, welche J.G. für die Bw. erbrachte.

Das für einen Werkvertragnehmer typische Unternehmerwagnis wurde aufgrund der dargestellten Konstruktion weitgehend ausgeschaltet: Die Aufwandsverrechnung an die Bw., von welcher die Provisionszumessung bereits abgezogen wurde, wird von J.G. selbst ausgestellt. Zwar könnte die Generalversammlung hier eine andere Provisionszumessung anweisen, darauf fehlt jedoch jeglicher Hinweis. Die Provisionen bewegen sich auffällig nahe an den Zahlungen, welche nach KV für einen GF des Baumeistergewerbes zu bezahlen wären... In der Gesamtschau ist daher das Vorliegen eines nichtselbständigen Beschäftigungsverhältnisses festzustellen."

In der zusätzlichen mehrseitigen Begründung des Finanzamtes zu diesem Thema wird darüber hinaus Folgendes festgehalten:

*„Die in der Schlussbesprechung vorgebrachten Gegenargumente der geprüften Unternehmen (siehe oben Punkt 2c.) werden verworfen. Es wird für den Schlussbericht folgende ausführliche und zusammenfassende Stellungnahme der Rechtsmeinung des Finanzamtes abgegeben:"...*

Es folgt eine Sachverhaltsdarstellung, die sich im Wesentlichen nicht von der Darstellung der Bw. unterscheidet. Aus den geschilderten Tätigkeiten des J.G. zieht das Finanzamt aber den Schluss, dass er eine leitende Tätigkeit unter organisatorischer Einbindung in den Betrieb der Bw. ausübt. Begründet wurde dies damit, dass er vom Prüfer dreimal im Unternehmen der Bw. angetroffen wurde. Auch die Tatsache, dass die Bw. im Prüfungszeitraum ihren Sitz im Privathaus des J.G. hatte, wurde als Indiz für eine Geschäftsführung gewertet: *„Allein diese räumliche Nähe lässt es greifbar erscheinen, dass er die Geschäftsführung NICHT nur aus*

dem Grund seines verwaltungsbehördlichen Auftretens innehatte oder sie nur in diesem Zusammenhang benötigt hätte." Auch wurde darauf hingewiesen, dass er verschiedene Steuererklärungen und Finanzamtsschriftstücke für die Bw. unterzeichnete. Weiter wird ausgeführt:

*„J.G. kann nach freiem Ermessen (wann immer er will und in welchem Ausmaß er will), jedoch im Ernstfall mit entsprechenden Vorgaben in Ausführung und geschuldeter Leistung für die Bw. tätig werden. Der vermittelte Auftrag hat für die Bw. nämlich nur dann einen Wert, wenn die Planungshauptarbeiten nach Weitergabe unmittelbar begonnen werden können. Was genau er für die Bw. neben Heranbringen des Planungsauftrages zu tun hat, ergibt sich demnach nach Art des jeweils von ihm rekrutierten Projektes zumal sich die Anfangsaufsicht über die Planentwicklung naturgemäß sehr verschieden darstellen wird und nicht zuletzt auch von der Geschicklichkeit und der Befähigung abhängt.*

*Es gab neben J.G. zwischen 2005 und 2009 noch drei weitere Mitglieder der GF...Eine fachlich und zeitlich glaubwürdige Oberleitung der Bw. kann allerdings nur von J.G. selbst ausgegangen sein, zumal es M.G. an einschlägigem know-how zur Leitung eines Planungsbüros fehlt (worauf besonders die fehlende Alleinvertretungsbefugnis hinweist), W.G. zwischen seinem 27. und 34. Lebensjahr noch in einer Ausbildungsphase war (worauf ebenso die fehlende Alleinvertretungsbefugnis hinweist) und DI\_H ein klassischer Gewerbescheinbeschäftigter ohne reale Leistungserbringung im Unternehmen war.*

*J.G. wurde regelmäßig – wenn auch nicht monatlich – für seine Tätigkeiten als Geschäftsführer der Bw. bezahlt, indem er für die verschafften Planungsaufträge eine jährliche Erfolgsprovision erhielt. Ein gewisses wirtschaftliches Risiko kann allenfalls darin erblickt werden, dass sein persönlicher Wohlstand davon abhängt, ob es ihm gelingt überhaupt Aufträge an Land zu ziehen. Dieses konkrete Risiko hat er gegenüber der Bw. aber nicht, denn er kann jeden erlangten Auftrag entweder der Bw. übergeben (wo ihm als von der Gesellschafterversammlung weisungsfrei gestellten allein vertretungsbefugten GF NIEMAND wirksam entgegentreten kann) oder den Gewinn aus dem Planungsauftrag selbst im eigenen EU lukrieren. Je nachdem ob er die Provision der BW oder den Gewinn aus seinem EU höher einschätzt, kann er eine jeweilige Entscheidung treffen. Er trägt daher kein messbares Risiko, will er mehr Provisionen, überlässt er der Bw. eben mehr Aufträge. Da er an beiden „Enden“ dieser Überlassung unbeschränkt entscheiden kann, ist dies ein klarer Nachweis gegen das Vorliegen eines wirtschaftlichen Risikos.*

*Resumee:*

*Er war für die Zeiträume 2005 – 2008 als GF im Ausmaß der „Provisionsbezüge“ Bezieher von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, welche einer entsprechenden steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Behandlung zu unterwerfen sind."*



### 3b) Sachbezug Pkw

Neben dieser Beurteilung des Vertragsverhältnisses zwischen der Bw. und J.G. als Dienstverhältnis wurde für die Benutzung des der Bw. gehörenden Fahrzeuges Chrysler Voyager ein Sachbezug hinzugerechnet und in Tz. 3 wie folgt begründet:

*„J.G. nutzt laut seinen eigenen Aussagen den Firmen-Pkw für betriebliche und private Zwecke und verfügt über keinen eigenen Pkw. Es wird eingewendet, dass er für die Mitbenutzung der betrieblichen Ressourcen Kostenersätze leistet, die den Provisionen gegengerechnet werden. Diese Kostenersätze für die Nutzung des Firmenfahrzeuges betreffen aus Sicht des Finanzamtes, als von der Fa. J.G. entrichtet, nur die betrieblichen Fahrten und sind daher für die Festsetzung des Sachbezuges für die Privatnutzung des firmeneigenen Pkws nicht relevant.“*

### 3c) Dienstverhältnis DI\_H

Schließlich beurteilte das Finanzamt die Tätigkeit des gewerberechtlichen GF als Dienstverhältnis mit der in Tz. 2 dargestellten Begründung:

*„DI\_H vertritt die Fa. als gewerberechtlicher GF seit 6.11.2004. Er ist an der Firma nicht beteiligt. Es wurde nur für das Jahr 2009 ein Lohnzettel von der Firma angelegt. Er übte seine gewerberechtliche Geschäftsführung im Prüfungszeitraum in unveränderten Verhältnissen aus, wurde jedoch von der Firma von 2005 bis 2008 nicht als Dienstnehmer gemeldet. Laut J.G. arbeitet dieser nicht im Betrieb, stellt jedoch gegen Bezahlung sein Gewerbeamt zur Verfügung. Es liegt ein Versicherungsverhältnis vor.“*

Das Finanzamt setzte hinsichtlich der Tätigkeit des DI\_H für die Jahre 2005 bis 2008 DB und DZ fest, nahm die Bw. jedoch nicht für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer in Anspruch.

### 4) Berufung

Gegen die vom Finanzamt erlassenen Bescheide wurde Berufung erhoben und darin moniert, dass die Sachverhaltsargumente der Bw. und des steuerlichen Vertreters weder erörtert noch berücksichtigt, sondern „verworfen“ wurden. Es wurde nochmals die bereits oben zitierte Vereinbarung zwischen der Bw. und J.G. dargestellt sowie die aus dem Jahr 2004 stammende weitere bzw. ergänzende Vereinbarung. Im Besonderen wurde darauf hingewiesen, dass weder J.G. noch DI\_H in den geschäftlichen Organismus der Bw. eingebunden seien, keine vorgegebenen Dienstzeiten hätten und keinerlei Weisungsbindung unterlägen. Den Ausführungen des Finanzamtes über das wirtschaftliche Risiko wird entgegen gehalten, dass diese Ausführungen dem Vorliegen eines abhängigen Dienstverhältnisses eindeutig widersprechen würden, da einem Dienstnehmer derartige Möglichkeiten nicht gegeben wären

(gemeint ist die vom Finanzamt zitierte „*unbeschränkte Entscheidung an beiden Enden der Überlassung*“). J.G. habe keinen Provisionsanspruch gegenüber der Bw., wenn bei Planungsaufträgen kein Honoraranspruch gegenüber den Kunden entstehe. Er werde daher im eigenen Interesse bemüht sein, dass Aufträge bestmöglich abgerechnet werden und somit ein Provisionsanspruch entstehe. Die Behörde bestätige teilweise selbst in ihren Ausführungen, dass kein abhängiges Dienstverhältnis, sondern ein Werkvertrag bzw. Auftragsverhältnis zu Grunde liege. Die Tatsache, dass J.G. als handelsrechtlicher GF eingetragen gewesen sei, könne nicht automatisch zu einer Umdeutung in ein echtes Dienstverhältnis führen, da noch dazu sämtliche Kriterien eines echten Dienstverhältnisses nicht ausgeprägt seien.

Hinsichtlich des Sachbezuges wies die Berufung darauf hin, dass Kostenersätze des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber grundsätzlich den Sachbezugswert mindern. Eine Hinzurechnung wie im Bescheid ausgeführt wäre auch bei Vorliegen eines Dienstverhältnisses nicht vorzunehmen gewesen.

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

## **B) Rechtliche Würdigung:**

Ein Dienstverhältnis liegt 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 ([§ 47 Abs 2 EStG 1988](#)).

Entscheidend bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, ist das Gesamtbild der Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist. Die Beurteilung des Gesamtbildes der Tätigkeit ist eine Rechtsfrage, dabei hat sich die Behörde ein genaues Bild über die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit zu verschaffen (Doralt, EStG<sup>6</sup>, § 47 Tz 25 und die dort zitierte Judikatur). Ein weiteres Merkmal eines Dienstverhältnisses ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH das Fehlen eines Unternehmerrisikos. Unternehmerrisiko liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige die Höhe seiner Einnahmen (durch besonderen Arbeitseinsatz, besondere Tüchtigkeit oder Geschicklichkeit) beeinflussen, Aufträge auch ablehnen kann und für seine Ausgaben selbst aufkommen muss, sie also vom Auftraggeber nicht ersetzt werden (Jakom/Lenneis, EStG, 2010, § 47 Rz 8).

Zur Abgrenzung selbständiger von nichtselbständiger Arbeit müssen präzise und detaillierte Sachverhaltsfeststellungen über die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit der beschäftigten Person,

die Pflichten, die ihr obliegen, die Risiken, die sie zu tragen hat, Inhalt und Umfang ihrer Weisungsgebundenheit und alle sonstigen, das zu untersuchende Leistungsverhältnis kennzeichnenden Umstände getroffen werden (Sailer, Lohnsteuer 2008, 47/15).

Nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates mangelt es im vorliegenden Fall aber genau an diesen präzisen Sachverhaltsfeststellungen.

#### 1) Tätigkeit des DI\_H

Unstrittig ist, dass der Genannte über eine Konzession als planender Baumeister verfügt und im Betrieb der Bw. als gewerberechtlicher Geschäftsführer fungiert. Darüber hinaus fehlen aber jegliche Sachverhaltsfeststellungen zu Art und Inhalt seiner Tätigkeit. Aus dem Akt des Finanzamtes geht nicht hervor, dass DI\_H jemals zu seiner Tätigkeit befragt wurde. Es gibt keinerlei Feststellungen darüber, ob und wie er in den geschäftlichen Organismus eingebunden ist, also ob er Arbeitszeiten einzuhalten hat, ob er weisungsgebunden ist, ob er sich vertreten lassen kann, was für den Fall seiner Krankheit oder sonstigen Verhinderung vereinbart wurde, ob er einen Urlaubsanspruch hat etc. Der Prüfer hat lediglich festgestellt, dass er Herrn DI\_H im Unternehmen nie angetroffen hat. In der Begründung zu den Feststellungen über das Dienstverhältnis des J.G. (siehe oben Punkt 3a) argumentiert das Finanzamt selbst, dass DI\_H „*ein klassischer Gewerbescheinbeschäftigter ohne reale Leistungserbringung im Unternehmen*“ sei.

Auch zur Frage des Unternehmerrisikos gibt es keine Feststellungen. Offenkundig mietet er von der Bw. ein Büro an, für welches er Miete bezahlt. Wofür genau dieses Büro verwendet wird, bleibt ebenso offen wie die Frage, ob er die aus seiner Tätigkeit für die Bw. resultierenden Aufwendungen selbst zu tragen hat oder nicht.

Art und Umstände der Tätigkeit des DI\_H sind somit derart unklar, dass eine Beurteilung, ob die Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbracht wird oder nicht, ohne weitere Sachverhaltsfeststellungen unmöglich ist.

#### 2) Tätigkeit des J.G.

Fest steht, dass J.G. ein Einzelunternehmen als Einrichtungsberater betreibt, das Leistungsbeziehungen zum Betrieb der Bw. unterhält. So dürfte es unbestritten sein, dass er Infrastruktur der Bw. für den Betrieb seines Einzelunternehmens verwendet und dafür an die Bw. Kostenersätze leistet. Unbestritten scheint auch zu sein, dass er Aufträge akquiriert, die dann von der Bw. ausgeführt werden, weil er im Rahmen seines Einzelunternehmens keine Tätigkeiten als planender Baumeister durchführen darf. Strittig ist aber, ob er seine

Tätigkeiten für die Bw. im Rahmen eines Dienstvertrages erbringt und ob die von der Bw. an ihn verrechneten Provisionen Arbeitslohn darstellen.

Auch in diesem Fall vertritt der Unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass eine dahingehende Beurteilung nicht möglich ist, weil der Sachverhalt in entscheidenden Punkten ungeklärt ist. Das Finanzamt nimmt eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Bw. an, offensichtlich, weil der Prüfer Herrn J.G. dreimal im Unternehmen der Bw. angetroffen hat, wie er Besprechungen mit Mitarbeitern durchgeführt hat. Dem Akt des Finanzamtes ist jedoch nicht zu entnehmen, dass es Befragungen der Mitarbeiter gegeben hätte, welche Tätigkeiten genau von J.G. im Unternehmen ausgeübt werden und in welcher Art und Weise. Auch wurde nie der Mehrheitsgesellschafter der Bw. in seiner Eigenschaft als Eigentümer und somit – bei Vorliegen eines Dienstverhältnisses - als Arbeitgeber zur konkreten Ausgestaltung der Tätigkeiten des Herrn J.G. befragt. Diesbezüglich begnügte sich das Finanzamt mit der Feststellung, J.G. habe den Eigentümer der Bw. als „Chef“ bezeichnet und erklärt, dieser sei für Auskünfte zuständig. Begründend führte das Finanzamt weiter aus, dass tatsächlich die Kanzlei, bei der der Eigentümer der Bw. angestellt sei, die Auskünfte erteilt habe. Inwieweit daraus eine Weisungsgebundenheit des J.G. abzuleiten sein soll, bleibt völlig unklar, weil der Eigentümer der Bw. gleichzeitig Angestellter deren steuerlicher Vertretung ist und die Auskünfte somit als steuerlicher Vertreter der Bw. erteilte.

Tatsächlich fehlen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates Feststellungen zur Weisungsgebundenheit des Herrn J.G., mehr noch, das Finanzamt beurteilt diese selbst widersprüchlich. Die steuerliche Vertretung der Bw. wies auf die fehlende Weisungsgebundenheit hin und legte entsprechende, allerdings undatierte und nicht unterzeichnete Vereinbarungen vor. Das Finanzamt argumentierte in seiner Begründung zum Dienstverhältnis (siehe oben Punkt 3a), dass J.G. als nicht beteiligter Geschäftsführer gemäß GmbHG den Weisungen der Generalversammlung unterliege. Zur Begründung des fehlenden Unternehmerrisikos führte es dann weiter aus, dass *„ihm als von der Gesellschafterversammlung weisungsfrei gestellten allein vertretungsbefugten GF niemand wirksam entgegengetreten“* könne.

Es gibt keine Sachverhaltsfeststellungen dahingehend, ob J.G. seine persönliche Arbeitskraft schuldete, ob er Arbeitszeiten einzuhalten hatte, ob er sich vertreten lassen konnte, ob und wie der Mehrheitsgesellschafter seine Kontrollrechte ausübte, ob er Urlaubsansprüche hat, ob es Vereinbarungen für den Krankheitsfall gibt etc.

Auch die sehr wesentliche Frage des Unternehmerrisikos kann nicht abschließend beurteilt werden. So gibt es keine Feststellungen dazu, ob alle Umsätze der Bw. auf Aufträgen beruhen, die von J.G. vermittelt wurden und ob die verrechneten Provisionen den vorgelegten

Vereinbarungen entsprechen. Offenbar wurden die Provisionsabrechnungen erst nach Bilanzerstellung der Bw. vorgenommen, es bleibt aber unklar, wer genau die Provisionen berechnet hat und ob J.G. auf die Berechnung Einfluss hatte. Auch ist nicht klar, ob er die mit den Provisionen verbundenen Ausgaben selbst zu tragen hatte oder ob der Kostenersatz dafür von der Bw. geleistet wurde. Festgestellt wurde zwar, dass die Bw. an ihn Reisekosten ausbezahlt, aber nicht, wofür genau. Andererseits leistet er der Bw. betragsmäßig stark variierende Kostenersätze für die Benutzung der Infrastruktur, die im übrigen immer weit höher sind als die Provisionen. Diese Art der Verrechnung blieb im Detail ungeklärt, sodass nicht erkennbar ist, was wem wofür gezahlt wurde. Auch bei den Kostenersätzen für den Pkw Chrysler Voyager ist nicht erkennbar, für welche Aufwendungen und Fahrten sie geleistet wurden, ob also die Privatfahrten des J.G. damit abgedeckt sind oder nicht.

Gemäß [§ 289 Abs 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung, wenn diese weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist, durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Die Bescheidaufhebung nach [§ 289 Abs 1 BAO](#) liegt im Ermessen des Unabhängigen Finanzsenates. Nach [§ 20 BAO](#) müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es, den angefochtenen Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen, nicht hingegen Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfangs, deren Vornahme vor der Erlassung des angefochtenen Bescheides, spätestens aber nach Einbringung der Berufung geboten war, erstmals vorzunehmen. Die im Aufgabenbereich der Abgabenbehörde erster Instanz gelegene Ermittlungstätigkeit würde ansonsten - dem Wesen einer nachprüfenden Tätigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz zuwider laufend - schwerpunktmäßig in das Rechtsmittelverfahren verlagert. Eine solche Sichtweise der Aufgabenverteilung zwischen den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz kann der BAO, insbesondere den Bestimmungen des [§ 276 Abs 6 erster Satz BAO](#) sowie des [§ 279 Abs 2 BAO](#) (notwendige "Ergänzungen"), nicht entnommen werden. Die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen würde damit zur bloßen Formsache werden.

Die Durchführung umfangreicher Sachverhaltsermittlungen durch das Finanzamt ist aber auch unter dem Aspekt des [§ 115 Abs 2 BAO](#) zweckmäßig. Würde das Ermittlungsverfahren vom

Unabhängigen Finanzsenat durchgeführt werden, müsste jede Stellungnahme und Erklärung der Bw. dem Finanzamt als Amtspartei zur Gegenstellungnahme übermittelt werden. Ebenso müsste jede Stellungnahme des Finanzamtes der Bw. zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden. Diese Vorgangsweise würde zu einem deutlichen Mehraufwand und zu einer erheblichen Verzögerung des Verfahrens führen.

Abschließend ist noch Folgendes zu bemerken:

Der Arbeitnehmer ist beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner und wird gemäß [§ 83 Abs 2 Z 1 EStG 1988](#) dann unmittelbar in Anspruch genommen, wenn die Voraussetzungen des § 41 Abs 1 vorliegen, also in den Fällen einer Pflichtveranlagung. Gemäß § 82 EStG haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs 2 Z 1 und 4 vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen.

Die Inanspruchnahme des Arbeitgebers zur Haftung steht im Ermessen der Behörde (siehe etwa VwGH 25.4.2002, [2001/15/0152](#)). Der Gesetzgeber wollte zwar die Veranlagung des Arbeitnehmers nicht als Haftungsbefreiung des Arbeitgebers sehen, trotzdem ist jedoch die Veranlagung des Arbeitnehmers im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigen (siehe dazu Doralt, EStG<sup>15</sup> § 82 Tz 2).

Wurde der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt und hat er die auf die Lohnbezüge entfallende Einkommensteuer bereits entrichtet, dann entfällt die Haftung des Arbeitgebers (VwGH 25.4.2002, [2001/15/0152](#)). Es wäre keine am Gesetz orientierte Ermessensübung, den Arbeitgeber trotzdem zur Haftung für die Lohnsteuer heranzuziehen.

J.G. wies im laufenden Verfahren darauf hin, dass er die von der Bw. erhaltenen Provisionen der Einkommensteuer unterzogen habe. Bezugnehmend auf die dargestellte Judikatur werden sich die Ermittlungen des Finanzamtes daher auch darauf zu beziehen haben.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 26. März 2012