

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache der A GmbH, Gde., Str., vertreten durch die SB, Gde., Str.3, gegen die (Sammel-)Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, 6800 Feldkirch, Reichsstraße 154, vom 6. Juli 2012 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für die Jahre 2007 bis 2010:

I. zu Recht erkannt:

Den Beschwerden gegen die (Sammel-)Haftungsbescheide betreffend M hinsichtlich Lohnsteuer für die Jahre 2007 bis 2010 wird teilweise Folge gegeben. Die Haftung wird auf folgende Lohnsteuerbeträge eingeschränkt:

L 2007: 1.800,00 €; L 2008: 1.800,00 €; L 2009: 1.800,00 €; L 2010: 1.800,00 €

Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid betreffend OC hinsichtlich Lohnsteuer für den Zeitraum 1.10.2009 bis 31.10.2009 wird Folge gegeben. Der Haftungsbescheid betreffend OC für den Zeitraum 1.10.2009 bis 31.10.2009 wird aufgehoben.

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

II. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerden gegen die (Sammel-)Haftungsbescheide betreffend OC hinsichtlich Lohnsteuer für die Zeiträume 1.11.2009 bis 31.12.2009 und 1.1.2010 bis 31.12.2010 werden gemäß § 260 Abs. 1 lit. b BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 9 iVm Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der A GmbH [vormals: (konkret bis Juli 2010) B GmbH (in der Folge kurz: Bf.)] mit Sitz in P fand betreffend die Jahre 2007 bis 2010 eine gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) statt. M war in den Beschwerdejahren bei der in B tätigen Bf. (vgl. den diesbezüglichen Auszug aus dem Firmenbuch) als geschäftsführender Gesellschafter unselbstständig beschäftigt. OC war gleichfalls (jedenfalls) bis 31.10.2009 bei der Bf. unselbstständig beschäftigt.

Im Zuge der durchgeführten gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben traf das Prüfungsorgan ua. folgende Feststellungen (vgl. den Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 6.7.2012, der neben den jeweiligen gesetzlichen Grundlagen nachstehende Ausführungen enthielt):

“Privatnutzung des arbeitgebereigenen KFZ [M (2007 2008, 2009 und 2010)]:

Der Dienstnehmer, Herr M, hatte immer die Möglichkeit das arbeitgebereigene Kraftfahrzeug für Privatfahrten zu benutzen. Es wurde für den Zeitraum vom 1.1.2007 bis 31.12.2010 ein monatlich halber Sachbezugswert in Höhe von 300,00 € angesetzt.

Als Nachweis wurden dem Finanzamt ein Fahrtenbuch, Benzinrechnungen, Servicerechnungen und Arbeitszeitnachweise vorgelegt. Laut vorgelegtem Fahrtenbuch liegen die privat gefahrenen Kilometer in allen Jahren knapp unter 6.000 Kilometer.

Das Finanzamt kommt zu folgendem Ergebnis:

Die Eintragungen im Fahrtenbuch und in den Arbeitszeitaufzeichnungen geben nicht die tatsächlichen Sachverhalte wieder und stellen deshalb keine geeigneten Nachweise für den Ansatz der halben Sachbezugswerte dar. Die vorgelegten Servicerechnungen zeigen eine objektive Tatsache auf.

Die handgeschriebenen Aufzeichnungen wie Fahrtenbuch und Arbeitszeitaufzeichnungen verlieren dadurch ihre Beweiskraft. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung nach § 167 BAO kann das Finanzamt somit annehmen, dass der Ansatz des halben Sachbezugswertes für die Jahre 2007 - 2010 nicht gerechtfertigt ist.

M, VNr xxx

Abgabenart: L; Zeitraum: 1.1.2007-31.12.2007; BMG alt: 141.540,14; Hinzurechnung: 3.600,00; BMG neu: 145.140,14; Nachforderung: 1.800,00

Abgabenart: L; Zeitraum: 1.1.2008-31.12.2008; BMG alt: 136.527,20; Hinzurechnung: 3.600,00,00; BMG neu: 140.127,20; Nachforderung: 1.800,00

Abgabenart: L; Zeitraum: 1.1.2009-31.12.2009; BMG alt: 124.355,24; Hinzurechnung: 3.600,00; BMG neu: 127.955,24; Nachforderung: 1.800,00

Abgabenart: L; Zeitraum: 1.1.2010-31.12.2010; BMG alt: 150.717,96; Hinzurechnung: 3.600,00; BMG neu: 154.317,96; Nachforderung: 1.800,00

Privatnutzung des arbeitgebereigenen KFZ [OC (2007, 2008, 1.1.2009-31.10.2009)]:

Der Dienstnehmer, Herr OC, hatte immer die Möglichkeit das arbeitgebereigene Kraftfahrzeug für Privatfahrten zu benutzen. Es wurde für den Zeitraum vom 1.1.2007 bis 31.10.2009 ein monatlich halber Sachbezugswert in Höhe von 195,00 € angesetzt. Als Nachweis wurde ein Fahrtenbuch vorgelegt.

Das Fahrtenbuch enthält nur Aufzeichnungen über den Zweck der Fahrt, das Fahrziel und die beruflichen Kilometer. Es enthält weder Abfahrtsorte, Kilometerstände noch private Kilometer. Es liegt kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vor und es konnte auch nur eine Servicerechnung aus dem Jahr 2008 vorgelegt werden.

Es wird für den Zeitraum vom 1.1.2007 bis 31.10.2009 der volle Sachbezugswert angesetzt.

OC, VNr xxx

Abgabenart: L; Zeitraum: 1.1.2007-31.12.2007; BMG alt: 70.843,30; Hinzurechnung: 2.400,00; BMG neu: 73.243,30; Nachforderung: 1.200,00

Abgabenart: L; Zeitraum: 1.1.2008-31.12.2008; BMG alt: 85.619,95; Hinzurechnung: 2.400,00,00; BMG neu: 88.019,95; Nachforderung: 1.200,00

Abgabenart: L; Zeitraum: 1.1.2009-31.10.2009; BMG alt: 50.826,41; Hinzurechnung: 2.000,00; BMG neu: 52.826,41; Nachforderung: 1.000,00

Überstundenzuschläge gemäß § 68 Abs. 1 und 2 EStG [M (2007, 2008, 2009, 2010)]:

Es wurden monatlich für die Jahre 2007 - 2010 pauschal 13 Überstunden mit einem Zuschlag von 100% (steuerfrei mit dem Höchstbetrag von monatlich 360,00 €) an Herrn M ausbezahlt. Das Einkommenssteuergesetz sieht für die Befreiungsbestimmung gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 folgende Voraussetzungen vor:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind nur jene Arbeitnehmer steuerlich zu begünstigen, die gezwungen sind, zu den dort angeführten Zeiten (Sonntag, Feiertag, Nacht) Leistungen zu erbringen. Hierbei muss auch der zwingende betriebliche Grund, gerade an diesen Tagen um diese Zeiten die Tätigkeiten zu erbringen, nachgewiesen werden.

In der Stellungnahme vom 2.6.2012 wurde ausgeführt, dass die Tätigkeit von Herrn M als Geschäftsführer und aktiver Berater nicht von Montag - Freitag, von 8:00 Uhr bis 17:00 Uhr machbar ist.

Weiters wurde durch Herrn M selbst bekannt gegeben, dass seine Arbeitszeit durchschnittlich 60 Stunden pro Woche betrage. Zudem sei seiner Reisetätigkeit Tribut zu zollen. Die jährliche Kilometerleistung liege geschätzt zwischen 60.000 und 70.000 KM. Regelmäßig würden die Überstunden während seiner Dienstreisen geleistet (zum Beispiel im Hotel oder im Zug). Weiters würden auch Workshops bei Kunden öfters bis 22:00 Uhr, 23:00 Uhr dauern. Die regelmäßigen Überstunden am Sonntagvormittag dienten der Erledigung von Geschäftsführungsagenden, Abschlussarbeiten zur Arbeitswoche und Vorbereitung der Folgewoche.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt die Steuerbegünstigung für Überstundenzuschläge nach § 68 EStG 1988 nur in Betracht, wenn die genaue Anzahl und die zeitliche Lagerung aller im Einzelnen tatsächlich geleisteten Überstunden und die genaue Höhe der dafür über das sonstige Arbeitsentgelt hinaus mit den Entlohnungen für diese Überstunden bezahlten Zuschläge feststehen (vgl. zB das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. April 2011, 96/13/0029). Nach dem EStG 1988 besteht weiters die Notwendigkeit, auch zwischen Normalüberstunden (Überstunden zu Tagesarbeitszeiten an Werktagen) und so genannten qualifizierten Überstunden (Überstunden an Sonn- und Feiertagen und in der Nachtzeit) zu unterscheiden, weil § 68 Abs. 1 EStG 1988 neben der auf fünf Stunden (zehn Stunden ab 2009) Normalüberstunden (§ 68 Abs. 2 EStG 1988) beschränkten Steuerbegünstigung in Ansehung Letzterer eine eigene Steuerbegünstigung normiert. In Anbetracht der dem § 68 Abs. 1 EStG 1988 zu Grunde liegenden Intention, nur jene Arbeitnehmer steuerlich

zu begünstigen, die gezwungen sind, zu den im § 68 Abs. 1 leg. cit. angeführten Zeiten Leistungen zu erbringen, muss auch der zwingende betriebliche Grund, gerade an diesen Tagen und Zeiten die Tätigkeiten zu erbringen, nachgewiesen werden, hatten es doch sonst Arbeitgeber und Arbeitnehmer weitgehend in der Hand, eine begünstigte Besteuerung des Arbeitslohnes durch Verlagerung der (Überstunden)Tätigkeit in begünstigte Zeiten herbeizuführen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. November 1999, 97/15/0206). Wenn es in einem Verfahren um die Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigung geht, tritt der Gedanke der strikten Amtsweigigkeit in den Hintergrund, als der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabenpflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestürzt werden kann (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Jänner 1992, 91/13/0066, Slg. Nr. 6649/F).

Die vorgelegte Stellungnahme vom 2.6.2012 vom Steuerberater und die persönliche Stellungnahme von Herrn M beinhalten allgemeine Aussagen betreffend der geleisteten Überstunden. Konkrete Nachweise über das betriebliche Erfordernis wurden während der GPLA-Prüfung nicht vorgelegt.

Die steuerfrei ausbezahlten Überstunden gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 werden für den Prüfungszeitraum 2007 - 2010 nachverrechnet.

M, VNr xxx

Abgabenart: L; Zeitraum: 1.1.2007-31.12.2007; BMG alt: 141.540,14; Hinzurechnung: 4.320,00; BMG neu: 145.860,14; Nachforderung: 2.160,00

Abgabenart: L; Zeitraum: 1.1.2008-31.12.2008; BMG alt: 136.527,20; Hinzurechnung: 4.320,00; BMG neu: 140.847,20; Nachforderung: 2.160,00

Abgabenart: L; Zeitraum: 1.1.2009-31.12.2009; BMG alt: 124.355,24; Hinzurechnung: 4.320,00; BMG neu: 128.675,24; Nachforderung: 2.160,00

Abgabenart: L; Zeitraum: 1.1.2010-31.12.2010; BMG alt: 150.717,96; Hinzurechnung: 4.320,00; BMG neu: 155.037,96; Nachforderung: 2.160,00

Entgelt/Bezug [OC (1.11.2009-31.12.2009, 2010)]:

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In jenen Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf die von der Judikatur des VwGH entwickelten weiteren Kriterien abzustellen, und diese sind nach dem Gesamtbild der Verhältnisse gegeneinander abzuwägen.

Nach ständiger Rechtsprechung ist bei der Beurteilung, ob ein steuerliches Dienstverhältnis besteht, vom tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen. Maßgebend sind weder die Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich die objektiven Umstände, auch wenn die formalen Voraussetzungen für eine selbständige Tätigkeit vorliegen.

Eingliederung in den betrieblichen Organismus:

Auf der Homepage der Firma A GmbH (früher B GmbH) findet sich Herr OC unter der Rubrik "Team" als Mitarbeiter. Ab April 2012 wurde hier noch in Klammer Werkvertrag hinzugefügt. Weiters besitzt Herr OC nach wie vor (seit mindestens 2007) eine E-Mailadresse sowie eine Telefonnummer der Firma A GmbH (früher B GmbH).

Die Tätigkeit des Herrn OC, wie beschrieben auch auf der Homepage von der Firma A GmbH unter der Adresse: <http://www.C-consulting.at/>, umfasst:

Entwicklung und Einführung von ganzheitlichen, leistungsorientierten Entgeltsystemen:

- Berechnungen der Auswirkungen auf die Kostensituation durch die Einführung von neuen Entgeltsystemen über den Zeitraum eines Berufslebensverdienstes*
- Entwicklung von Gehaltskurven und Simulation der Kostenauswirkung*
- Simulationsberechnungen der Kostenauswirkungen durch die Einführung/Adaptierung von*

Gehaltssystemen in der öffentlichen/halböffentlichen Verwaltung.

Aus dem Arbeitsvertrag vom 2. April 2004 zwischen der Firma B GmbH (jetzt A GmbH) und Herrn OC geht hervor, dass seine Tätigkeit unter der Projektleitung eines Senior Consultants ausgeführt wird. Im E-Mail vom 26.4.2012 wurde bekanntgegeben, dass es seitens der Firma A GmbH gegenüber von Herrn OC keine Über- und Unterstellungsverhältnisse gibt. Das widerspricht jeglicher Erfahrung des täglichen Wirtschaftslebens, da die A GmbH daran Interesse haben muss, dass Herr OC seine Arbeit gewissenhaft und korrekt durchführt.

Somit muss es der A GmbH jederzeit möglich sein, korrigierend in den Arbeitsablauf bzw. die Arbeitsgestaltung eines Mitarbeiters einzugreifen.

Arbeitszeitregelung:

Im Punkt 6 des Arbeitsvertrages vom 2. April 2004 zwischen der Firma B GmbH (jetzt A GmbH) und Herrn OC wurde keine Festlegung von Dienstzeiten ausgemacht. Der Arbeitnehmer konnte selbst über die Einteilung seiner Arbeitszeit unter Rücksichtnahme auf die Bedürfnisse der Kunden und des Arbeitgebers entscheiden.

Dieses Bild entspricht auch der Zeit ab 1.11.2009. Siehe Kooperationsvertrag vom 2. Mai 2012.

Arbeitsort:

Da die Tätigkeit von Herrn OC zu einem sehr großen Teil am Ort seiner Kunden stattfindet, spielt die Tatsache, dass Herr OC in der Firma A GmbH keinen fixen Arbeitsplatz hat, eine untergeordnete Rolle.

Weisungen:

Die Stärke des geforderten Weisungsrechtes ist abhängig von der Art und dem Inhalt der ausgeübten Tätigkeit; insbesondere bei höher qualifizierten Leistungen tritt die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund.

Aufgrund der Berufserfahrung bzw. der gleichbleibenden Tätigkeit von Herrn OC auf seinem Spezialgebiet der dynamischen Abweichungsanalyse (Hochrechnung

des Personalaufwandes in unterschiedlichen Varianten in Entgeltmodellen) und Funktionsbewertung und Zuordnung zum Einreihungsplan in öffentlichen Organisationen (Länder und Kommunen) ist es nicht mehr erforderlich im normalen Ausmaß Weisungen zu erteilen.

Vertretungsregelung:

Laut Schreiben vom 26.4.2012 steht es Herr OC frei, für eine Vertretung zu sorgen. Dieses faktische Vertretungsrecht wurde zwar ausgemacht, aber nicht tatsächlich in Anspruch genommen.

Konkurrenzklausel:

Im Punkt 8 des Arbeitsvertrages vom 2. April 2004 zwischen der Firma B GmbH (jetzt A GmbH) und Herrn OC wurde eine Konkurrenzklausel vereinbart. In dieser Klausel verpflichtet sich OC nach Ausscheiden aus dem Betrieb für 2 Jahre nicht im Bereich leistungsorientierte Entgeltsysteme tätig zu werden.

Das bedeutet, dass Herr OC aus diesem Vertragspunkt für den Zeitraum für zumindest 2 Jahre nicht selbstständig mit den gleichen Tätigkeiten am öffentlichen Markt auftreten hätte können.

Vielmehr bedeutet das, dass Herr OC in gleicher Art und Weise, wie im Arbeitsvertrag vom 2. April 2004 vereinbart wurde, für die Firma A GmbH tätig blieb.

Bezahlung:

Als Entgelt wurde zwischen A GmbH und Herrn OC, ein Stundensatz von 110,00 € vereinbart.

Unternehmerrisiko:

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen fehlt das für eine selbständige Tätigkeit sprechende typische Unternehmerrisiko. Dieses besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcher Art den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten.

Wesentlich ist, ob der "Steuerpflichtige" tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Ein Unternehmerwagnis liegt insbesondere dann vor, 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 23.5.2000, 97/14/0167).

Da zwischen der Firma A GmbH und Herrn OC ein Stundensatz vereinbart wurde, sowie die Bezahlung sämtlicher Reiseaufwendungen, trägt Herr OC keinerlei Aufwendungen und somit kein Unternehmerrisiko.

Aus den vorliegenden Unterlagen geht hervor, dass Herr OC zum Beispiel das Projekt des K "Neues Entlohnungssystem" im Zeitraum vom Jahr 2007 bis 2011 ausgearbeitet und umgesetzt hat.

Weiters geht aus den vorliegenden Unterlagen hervor, dass Herr OC auch das Projekt bei der O Holding (zum Beispiel Q, U, etc.) ausgearbeitet und laufend betreut hat. Auch dieses Projekt begann während seines Angestelltenverhältnisses bei der Firma A GmbH und dauerte zumindest bis zum Ende unseres Prüfungszeitraumes 2010.

Aufgrund der obigen Darstellungen sowie der Tatsache, dass Herr OC Projekte im Dienstverhältnis begonnen hat, welche bis zumindest Ende 2010 (somit auch im vermeintlichen Werksvertragsverhältnis) weiter betrieben wurden, kommt das Finanzamt zum Schluss, dass es sich zwischen der Firma A GmbH und OC weiterhin um ein Dienstverhältnis gemäß § 47 EStG 1988 handelt.

OC, VNr xxx

Abgabenart: Dienstgeberbeitrag (DB); Zeitraum: 1.11.2009-31.12.2009; BMG alt: 0,00; Hinzurechnung: 27.240,00; BMG neu: 27.240,00; Nachforderung: 1.225,80

Abgabenart: Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ); Zeitraum: 1.11.2009-31.12.2009; BMG alt: 0,00; Hinzurechnung: 27.240,00; BMG neu: 27.240,00; Nachforderung: 106,24

Abgabenart: Dienstgeberbeitrag (DB); Zeitraum: 1.1.2010-31.12.2010; BMG alt: 0,00; Hinzurechnung: 102.612,50; BMG neu: 102.612,50; Nachforderung: 4.617,56

Abgabenart: Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ); Zeitraum: 1.1.2010-31.12.2010; BMG alt: 0,00; Hinzurechnung: 102.612,50; BMG neu: 102.612,50; Nachforderung: 400,19

Sonstige Sachbezugswerte [OC (1.10.2009-31.10.2009)]:

Laut Buchhaltungskonto 4610 der Firma A GmbH wurde am 2.11.2009 der PKW E 1 an Herrn OC zu einem Preis von 5.400,00 € verkauft. Der Wert laut Eurotaxliste beträgt 12.560,00 € zum Zeitpunkt des Verkaufs.

Die Differenz zwischen 5.400,00 € und dem Wert laut Eurotaxliste 12.560,00 € beträgt 7.160,00 €.

Der Differenzbetrag von 7.160,00 € ist als Vorteil aus dem Dienstverhältnis nachzuverrechnen. Der in der E-Mail vom 26.6.2012 beschriebene Wert in Höhe von 7.000,00 € entspricht nicht dem Eurotaxwert.

OC, VNr xxx

Abgabenart: L; Zeitraum: 1.10.2009-31.10.2009; BMG alt: 3.926,91; Hinzurechnung: 7.160,00; BMG neu: 11.086,91; Nachforderung: 3.506,10.“

Das Finanzamt hat die Bf. mit Haftungsbescheiden für die Jahre 2007 bis 2010 jeweils vom 6. Juli 2012 zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen (das Finanzamt hat der Bf. dabei aber keine Lohnsteuer für die von ihr an OC ab 1.11.2009 ausbezahlten Bezügen im Haftungswege vorgeschrieben).

Der Haftungsbescheid für das Jahr 2007 enthielt folgenden Spruch:

“Gemäß § 82 Einkommensteuergesetz 2008 werden Sie als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen.

Lohnsteuer, für deren Einbehaltung und Abfuhr Sie als Arbeitgeber haften: 5.160,0 €

Die Lohnsteuer war bereits fällig. Die für die Nachzahlung zur Verfügung stehende Frist ist der gesondert zugehenden Buchungsmittelung zu entnehmen.“

Der Haftungsbescheid für das Jahr 2008 enthielt folgenden Spruch:

“Gemäß § 82 Einkommensteuergesetz 2008 werden Sie als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen.

Lohnsteuer, für deren Einbehaltung und Abfuhr Sie als Arbeitgeber haften: 5.160,0 €

Die Lohnsteuer war bereits fällig. Die für die Nachzahlung zur Verfügung stehende Frist ist der gesondert zugehenden Buchungsmittelung zu entnehmen.“

Der Haftungsbescheid für das Jahr 2009 enthielt folgenden Spruch:

“Gemäß § 82 Einkommensteuergesetz 2008 werden Sie als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen.

Lohnsteuer, für deren Einbehaltung und Abfuhr Sie als Arbeitgeber haften: 8.466,10 €

Die Lohnsteuer war bereits fällig. Die für die Nachzahlung zur Verfügung stehende Frist ist der gesondert zugehenden Buchungsmittelung zu entnehmen.“

Der Haftungsbescheid für das Jahr 2010 enthielt folgenden Spruch:

“Gemäß § 82 Einkommensteuergesetz 2008 werden Sie als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen.

Lohnsteuer, für deren Einbehaltung und Abfuhr Sie als Arbeitgeber haften: 3.960,00 €

Die Lohnsteuer war bereits fällig. Die für die Nachzahlung zur Verfügung stehende Frist ist der gesondert zugehenden Buchungsmittelung zu entnehmen.“

Zur Begründung wurde jeweils auf den Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 6. Juli 2012 verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 1. August 2012 wurde gegen diese Haftungsbescheide Berufung erhoben. Darin wurde ausgeführt, dass die Haftungsbescheide hinsichtlich folgender Punkte angefochten würden:

- Voller KFZ-Sachbezug für Mm für 2007, 2008, 2009 und 2010.
- Streichung der steuerfrei ausbezahlten “SFN-Überstundenzuschläge“ für Mm für die Jahre 2007, 2008, 2009 und 2010.
- Die Unterstellung und Behandlung des selbständigen Werkvertragsverhältnisses von OC als ein Dienstverhältnis vom 1.11.2009 bis 31.12.2010.
- Der Ansatz eines sonstigen Sachbezugswertes anlässlich des Verkaufes des PKW E an den Unternehmensberater OC im November 2009.

In der Berufung wurde beantragt,

- den halben KFZ-Sachbezug für Mm für 2007, 2008, 2009 und 2010 zu berücksichtigen,
- die steuerfrei ausbezahlten “SFN-Überstundenzuschläge“ für Mm für die Jahre 2007, 2008, 2009 und 2010 zu gewähren,

- das selbständige Werkvertragsverhältnis mit dem selbständigen Unternehmensberater OC ab dem 1.11.2009 anzuerkennen,
- den sonstigen Sachbezugswert anlässlich des Verkaufes des PKW E an den Unternehmensberater OC im November 2009 zu streichen und
- eine mündliche Senatsverhandlung anzuberaumen.

Weiters wurde Folgendes begründend vorgebracht:

““ 1. KFZ Sachbezug von Mm:

Die Feststellungen der Behörde sind nicht nachvollziehbar. Am 6. Juni 2012 hat die Behörde den Vorhalt zum Fahrtenbuch erstellt und den fehlenden Querverweis zu den Arbeitszeitaufzeichnungen beanstandet. In der Eingabe vom 19. Juni 2012 durch den steuerlichen Vertreter wurde eine Beilage von Mm beigelegt: "Anmerkung zu von der Finanzverwaltung gelisteten Fragestellungen zum Fahrtenbuch und Arbeitszeitnachweis von M" - darin sind sehr detailliert alle Vorhalte zum Fahrtenbuch im Detail nachgewiesen und erläutert.

Am 26.6.2012 hält die Behörde die gleichen offenen Punkte erneut vor. Es wurden die Nachweise des Mm ignoriert. Mm hat die betreffenden Fahrten, die überwiegend an Samstagen waren, im Detail gegenüber der Behörde erläutert und auch ausgeführt, warum die Arbeitszeitaufzeichnungen dazu nicht erstellt wurden. Zum einen unterliegen die Geschäftsführer nicht dem Arbeitszeitgesetz und somit besteht keine Verpflichtung, diese Arbeitszeiten aufzuzeichnen. Mm macht dies dennoch im Rahmen der laufenden betrieblichen Projekte. Bei diesen beruflichen Fahrten handelte es sich meist um außerordentliche Projekte (zB Gründung der Tochterunternehmung in Deutschland oder Besuch von Kunden und Geschäftsfreunden auf deren Wunsch; Coaching im Zusammenhang mit Kollektivvertragsverhandlungen oder Gehaltssystemen). Derartige Tätigkeiten sind als Marktpflege zu betrachten, die im Moment keine Aufträge und Honorare bringen. In weiterer Folge führen jedoch solche Beratungstätigkeiten sehr wohl zu Aufträgen. Daher wurden diese Termine nicht als Projekte vermerkt, sondern mit der Bezeichnung "Privat". Diese Termine wurden und das liegt in der Natur der Sache auf das Wochenende gelegt, da es sich meist um Diskussionen von 2 - 3 Stunden handelte und dann der Rest des Samstags noch zur freien Verfügung stand. Mm hat der GPLA auch erläutert, dass die Anmerkung "Privat" sich darauf bezieht, dass jeweils an den beruflichen ein privater Termin angehängt wurde. Aufzeichnungen der Arbeitszeit seien auch deswegen nicht erfolgt, weil es sich jeweils um kurze Termine gehandelt habe und die arbeitsrechtlichen Limits bei weitem überschritten waren. Mm hat auch seitens der GPLA darauf hingewiesen, dass diese Praxis seit Anbeginn (seit 1995) besteht, dass diese Vorgangsweise bei drei GPLA-Prüfungen anstandslos akzeptiert wurde und dass ein Steuerpflichtiger in Erwartung von "Treu und Glauben" diese Praxis so fortsetzen konnte. Die Behörde kann Ordnungsmäßigkeit der betrieblich nachgewiesenen Fahrtenaufzeichnungen nicht von vermeintlichen Arbeitszeitaufzeichnungen abhängig machen, die nicht aufzuzeichnen sind.

Die Fahrten sind somit eindeutig als beruflich nachgewiesen iS. der Judikatur des VwGH zu den "auslösenden Momenten" der Fahrten (VwGH 27.1.2011, 2010/15/0043). Das

bedeutet, dass eine beruflich veranlasste Fahrt auch dann noch eine berufliche Fahrt bleibt, wenn am beruflichen Ziel der Fahrt eine private Tätigkeit angehängt wird.

Durch diesen Nachweis der beruflichen Fahrten ergibt sich, dass die Privatfahrten über all die Jahre unter 6.000 km lagen.

Unterlagen:

ON 1 - Aufforderung der GPLA vom 6.6.2012 hinsichtlich betrieblicher Fahrten

ON 2 - Eingabe vom 20.6.2012 Auflistung der betrieblichen Fahrten von Mm

2. Steuerfreie Überstundenzuschläge Mm

Die Behörde hat in ihrer Schlussfeststellung vom 26.6.2012 ausgeführt, dass "pauschal" Überstunden abgerechnet wurden und dass diese "nicht gezwungen" gewesen waren.

Und die weitere Feststellung der GPLA-Leiterin, dass der GPLA keine Unterlagen vorgelegt worden seien, die etwas anderes nachweisen, ist gewaltig.

Mit anderen Worten: Die Behörde trifft entgegen allen Beweismitteln und Grundlagen, die sie eingesehen und geprüft hat, die Feststellung, dass Mm keine Einzelstundenaufzeichnungen vorgelegt hätte und dass er willkürlich die Stunden in das Wochenende oder in die Nacht hineinverschoben hätte. Und diese Erkenntnis kommt der Behörde erstmals lange nach Abschluss der Prüfungshandlungen (Nov. 2011 - April 2012) und lange nach den ersten Feststellungen, also nach ca. 7 Monaten.

Diese Feststellungen sind vollkommen unrichtig - und das mit Wissen aller verantwortlichen Sachbearbeiter der Behörde, da der Akt umfangreiche Besprechungen und Diskussionen dokumentiert .

Die Behörde hatte in diesem Falle intensive Prüfungshandlungen vorgenommen und insbesondere bei den Stundenaufzeichnungen von Mm in den ersten 6 Monaten der Prüfung keine Mängel festgestellt. Die Stundenaufzeichnungen wurden von der GPLA im November/Dezember 2011 kopiert.

Darin sind die geleisteten Normal- und Überstunden einzeln aufgezeichnet. Lediglich die abzurechnende Größe wurde von Herrn Mm gedeckelt mit 13 SFN-Überstunden im Monat für Nacht und Sonntage (die tatsächlich aufgezeichneten Überstunden waren höher und die tatsächlich geleisteten Überstunden waren nochmals größer).

Wie oben schon ausgeführt, hat Mm zu den aufgezeichneten Arbeitsstunden noch weit mehr Stunden gearbeitet, weil neben der Beratung auch noch die Geschäftsführungsfunktion zu erfüllen war und gerade letztere Tätigkeit wurde nicht immer aufgezeichnet, weil diese "unproduktiv" iS. der Kostenrechnung ist und auch nicht zusätzlich entlohnt wurde.

Das Unternehmen hat in den vergangenen Jahren gute Ergebnisse erzielt und Mm hat auch eine sehr gute Entlohnung erhalten. Dadurch resultiert ein betriebswirtschaftlicher Zwang zu Leistung und der schlägt sich in hohen Stundenzahlen (über 60 h wöchentlich) nieder.

Auch die umfassende notwendige Reiseleistung (60.000 - 70.000 km/Jahr) in ganz Österreich (oft mit dem Zug zur Nachtzeit, um am Tag noch im Büro arbeiten zu können) sind aufgezeichnet und klar betrieblich notwendig. Auch diese Beweise wurden ignoriert.

Die GPLA-Prüfung hat im Nov. 2011 begonnen und in der beabsichtigten Schlussbesprechung vom 16.4.2012 war dieser Punkt nicht auf der Feststellungsliste. Im Gegenteil: Die beiden Prüfungsorgane (Frau G und Frau Hi) haben ausdrücklich bestätigt (vor 4 Zeugen: Mm, S, Mag. AB R. und FK dass die Arbeitszeitaufzeichnungen und Abrechnungen richtig und nicht zu beanstanden seien - mit Ausnahme der 3 Punkte die in der "Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO" vom 16.4.2012 enthalten sind.

In der Eingabe vom 3.7.2012 wurde zu den Argumenten der Behörde Stellung genommen und auch klar dargelegt, dass GPLA-Teamleiterin Frau H wissentlich unrichtige Feststellungen und wissentlich unrichtige Sachverhalte ihrer "freien Beweiswürdigung" zugrunde legt, da im Akt der GPLA andere Daten enthalten sind und dies die prüfenden Organe auch bestätigen müssen.

Beweise:

ON 3 - Eingabe vom 2. Juni 2012: Begründung von den Überstunden von M

ON 4 - Arbeitszeitaufzeichnungen am Beispiel des Monats September für 2007 - 2010

Auch zu diesem Punkt muss die Feststellung getroffen werden, dass diese Praxis der Arbeitszeitaufzeichnungen mit den Nacht- und Sonntagsstunden seit Anbeginn (seit dem Jahre 1995) so erfolgt ist und die drei vergangenen GPLA-Prüfungen dies so für korrekt werteten.

Daher sollte auch für diesen Punkt der Grundsatz von "Treu und Glauben" eine Anwendung finden.

Die GPLA konnte zweifelsfrei feststellen, dass der Terminkalender von Mm zu den Tages- als auch zu den Nacht- und Wochenendzeiten sehr voll ist. Die Feststellungen der Abgabenbehörde, wann nach deren dafürhalten zu arbeiten wäre und wie die Arbeitsprozesse zu gestalten sind, überschreitet die Grenzen der Abgabenprüfung bei weitem. Überstunden resultieren aus internen Arbeitsprozessen und können wohl kaum von der Finanzbehörde vorgegeben werden. Diese Arbeitszeiten müssen sich nach den Bedürfnissen der Kunden, der Aufträge und nach der eigenen Organisation richten.

3. Werkvertragsverhältnis zum selbständigen Unternehmensberater OC

OC (OC) war ein mehrjährig unselbständiger Mitarbeiter bis zum 31.10.2009. An diesem Tag endete das Dienstverhältnis aufgrund der vorangegangenen Dienstnehmerkündigung. OC gab sein Büro und seine Arbeitsmittel beim Arbeitgeber auf und verließ das Unternehmen.

OC ist Neugründer und hat seine Selbständigkeit begonnen. Dazu hat OC einen Gewerbeschein als Unternehmensberater gelöst, sich in seinem Eigenheim eine Büroinfrastruktur eingerichtet, eigene Betriebsmittel angeschafft (Kauf von PKW, PC, Einrichtungsgegenständen...) und nach 6 Monaten der Selbständigkeit eine Teilzeitmitarbeiterin (50%iges DV) angestellt.

OC hat sich eine eigene Infrastruktur geschaffen für die Ausübung der selbständigen Unternehmensberatung.

Zur Absicherung seiner Existenz hat er ein neues Teilzeitdienstverhältnis bei einem anderen Arbeitgeber angenommen und mit dem bisherigen Arbeitgeber wurde eine Werkvertragsvereinbarung (Kooperationsvertrag) getroffen. Diese sieht vor, dass OC als selbständiger Unternehmensberater Teilprojekte für die C als selbständiger Subunternehmer bearbeitet. OC hat sich seit der Betriebsgründung auch andere Auftraggeber gesucht und gefunden.

Die Finanzbehörde hat dieses Werkvertragsverhältnis als Dienstverhältnis qualifiziert, obgleich der Behörde eine Vielzahl von Indizien und Beweisen zur Verfügung gestellt wurde, die im Gesamtbild eindeutig eine selbständige Tätigkeit ergeben.

Die Behörde verlangte

- Vertragsgrundlagen
- Darstellung der Kriterien der Selbständigkeit
- Darstellung der Beauftragung und Abwicklung des Auftrages
- am 14.5.2012 den Vergleich des Verhältnisses zu OC bis zum 31.10.2009 (als Dienstnehmer) und nach dem 31.10.2009 (als Selbständiger).

Beweise:

ON 4 - Eingabe vom 26. April 2012: Das Einzelunternehmen OC - selbständiger Unternehmensberater - Anmerkung warum die Kriterien "Dienstnehmereigenschaft" nicht zutreffen

ON 5 - Eingabe vom 26. April 2012: Vorgangsweise / Ablauf bei der Beauftragung von OC

ON 6 - Eingabe vom 2. Juni 2012: OC als Arbeitnehmer

ON 7 - Eingabe vom 20. Juni 2012 durch den steuerlichen Vertreter: Kooperationsvertrag zwischen C und OC - Schriftliche Fassung vom 2. Mai 2012.

Fazit:

Die Behörde hat von all den eingereichten Beweismitteln und Nachweisen einfach gar nichts gewürdigt und beachtet.

Zu den Behördenargumenten:

a) Eingliederung in den betrieblichen Organismus:

Diese ist nach Würdigung aller Kriterien eindeutig nicht gegeben.

OC verfügt über eigene Betriebsmittel wesentlicher Art (zB. Büro, KFZ, EDV, etc.). OC nutzt keine Betriebsmittel von C.

OC hat eine Mitarbeiterin beschäftigt, dies ist ein Nachweis dafür, dass eine eigene betriebliche Infrastruktur zur Bearbeitung der Aufträge geschaffen wurde.

Eine Vernetzung mit den Projekten des Auftraggebers ist dabei nicht schädlich.

Eine Homepage ist eine Unternehmensdarstellungsplattform iS. eines Marketinginstrumentes. Ein Dienstleistungsunternehmen wird sich mit einer möglichst guten Vernetzung darstellen. Dies ist auch hier der Fall. Daher werden die selbständigen Partner auch dargestellt - deswegen werden diese noch nicht zu Dienstnehmern.

OC wird auf der Homepage als Selbständiger ausgewiesen ("Werkvertrag").

Die selbständige Bearbeitung von Teilprojekten direkt beim Kunden erfordert auch eine direkte Vernetzung vom Kunden zum Unternehmensberater. Daher hat sich OC direkt mit den Kunden von C auch vernetzt, damit die Projekte über das Sekretariat des

selbständigen Unternehmensberater OC gemanagt werden können. Wenn ein Kunde jedoch die OC-C Telefonnummer oder den Email-Account verwendete, dann wurden diese Daten ebenfalls direkt auf das selbständige Beratungsunternehmen OC durchgeleitet. Der Kunde sollte aus der geänderten Zusammenarbeit zwischen C und OC keine Probleme feststellen - dies würde eine mangelnde Professionalität dokumentieren.

Der Arbeitsvertrag von OC wurde am 31. Oktober 2009 beendet. Warum dieser noch eine rechtliche Nachwirkung in die Selbständigkeit haben soll, ist nicht nachvollziehbar.

Es steht den beiden Geschäftspartnern C und OC vollkommen frei, neue Rechtsverhältnisse der Zusammenarbeit zu begründen. Dies wurde im November 2009 mündlich und konkudent so getan und tatsächlich so umgesetzt.

Anlässlich der GPLA-Prüfung war die Notwendigkeit gegeben, das tatsächlich gelebte in schriftlicher Form festzuhalten und eindeutig darzustellen, damit der unsachlichen und willkürlichen Interpretation des Rechtsverhältnisses durch die Behörde etwas entgegengesetzt werden konnte: Ein schriftlicher gültiger und tatsächlich so gelebter Werkvertrag in der Form eines Kooperationsvertrages. Darin sind alle wesentlichen Kriterien des Werkvertragsverhältnisses enthalten.

Die Behörde führt in ihrer Begründung Folgendes aus:

“Aus dem Arbeitsvertrag vom 2. April 2004 zwischen der Firma B GmbH (jetzt A GmbH) und Herrn OC geht hervor, dass seine Tätigkeit unter der Projektleitung eines Senior Consultants ausgeführt wird. Im E-Mail vom 26.4.2012 wurde bekanntgegeben, dass es seitens der Firma A GmbH gegenüber von Herrn OC keine Über- und Unterstellungsverhältnisse gibt. Das widerspricht jeglicher Erfahrung des täglichen Wirtschaftslebens, da die A GmbH daran Interesse haben muss, dass Herr OC seine Arbeit gewissenhaft und korrekt durchführt. Somit muss es der A GmbH jederzeit möglich sein, korrigierend in den Arbeitsablauf bzw. die Arbeitsgestaltung eines Mitarbeiters einzutreten.”

Mit den obigen Feststellungen hat sich die Behörde in mehrfacher Hinsicht selbst klar qualifiziert in Bezug auf die Qualität ihrer Bearbeitung von Prüfungsunterlagen.

Die Behörde hat in denkunmöglich Art die Daten und Informationen zu dieser Thematik erhoben und bewertet. Die vollkommen ungeeignete direkte Kontaktierung bei Kunden in ganz Österreich führte naturgemäß zu keinen prüfungsrelevanten Erkenntnissen, sondern führte nur zu Ruf- und Kreditschädigung von C (die Nachweise können beigebracht werden).

Eine naheliegende und einfache Erhebung beim Beratungsunternehmen OC wurde erst gar nicht in Erwägung gezogen und auch nicht durchgeführt. Die Behörde fürchtet offenbar zu klare Aussagen und Beweismittel in Richtung “Selbständigkeit”. Diese Vorgangsweise alleine ist rechtswidrig und wurde der Behörde mehrmals im Verfahren vorgehalten - ohne Erfolg.

Die von der C-Geschäftsleitung der Behörde übermittelten zahlreichen und detaillierten Unterlagen und Beweise für die Selbständigkeit von OC wurden allesamt ignoriert - siehe nachfolgende Eingaben und Beweismittel:

ON 4 - Eingabe vom 26. April 2012: Das Einzelunternehmen OC - selbständiger Unternehmensberater - Anmerkung warum die Kriterien "Dienstnehmereigenschaft" nicht zutreffen. Die C-Geschäftsführung hat über 3 Seiten sehr genau 11 maßgebliche Kriterien abgehandelt und eine zusammenfassende Einschätzung abgegeben. Beide Geschäftsführer waren in ihren früheren Tätigkeiten Personalchefs von großen Unternehmen. Beide akademisch ausgebildeten Gf beraten heute große Unternehmen im Spezialbereich des Personalwesens mit der Aufgabenstellung, "Leistungsanforderung - Gehaltssysteme". Beide Gf sind also ausgesprochene Spezialisten auf diesem Bereich und haben daher auch sehr gute Kenntnisse in den dazu notwendigen Rechtsbereichen (Arbeitsrecht - Abgaben- und Sozialversicherungsrecht). Allein diese Fachlichkeit und Professionalität der C Geschäftsführung führte zu zahlreichen Problemen für die GPLA in der Absicht einer schnellen und kurzen Verfahrensführung. Die Aufzeigung der verfahrensrechtlichen Fehlmaßnahmen (siehe auch unten zu den verfahrensrechtlichen Punkten) führte zu Konfliktsituationen, die man am Ende des Verfahrens als Eskalation wahrnehmen musste, da die GPLA-Leitung mit dieser Situation überfordert war.

Die Behörde hat von all diesen Argumenten nichts berücksichtigt.

ON 5 - Eingabe vom 26. April 2012: Vorgangsweise / Ablauf bei der Beauftragung von OC. Die C-Gf hat in dieser Stellungnahme sehr genau dargelegt, wie ein eigener Auftrag an einen Subunternehmer weitergegeben wird. Dazu wird seitens C geprüft, welche Projektteile an einen Subunternehmer weitergegeben werden können. Dann wird der Subunternehmer eingeladen und es wird in einem Gespräch geklärt, ob er die Kapazitäten dafür hat und die Projektanforderungen (Beginn - Projektanforderungen - Ende) erfüllen kann. Wenn dies möglich ist, dann kommt es zur Teilprojektvergabe in Form eines Auftrages (Werkvertrag) an den Subunternehmer. In diesem Zusammenhang kommt es natürlich auch zur Klärung der Parameter: Kapazitätsumfang (Stunden/ Tage) und damit die Frage der Honorierung (Honorarsätze für Stunden/Tage). Die Durchführung der vergebenen Subprojekte erfolgt durch den Subunternehmer selbständig, entsprechend des vereinbarten Auftrages. Kleinprojekte werden direkt beim Kunden finalisiert und dem Auftraggeber wird die Ausführung des Auftrages mitgeteilt. Bei Großprojekten erfolgt eine Projektkoordination durch C mit dem Subunternehmer. Dies ist eine vollkommen übliche Vorgangsweise in der Wirtschaft und führt in keinem Falle dazu, dass alle Subunternehmer zu Dienstnehmern des Generalunternehmers werden. Der Behörde wurde angeboten, dass über alle Feststellungen Beweise und Dokumente vorgelegt werden können.

Die Behörde hat von all diesen Argumenten nichts berücksichtigt, im Gegenteil es hat den Anschein, dass sie entweder diese Argumente nicht bearbeiten wollte, diese nicht verstanden hat oder diese einfach ignoriert hat.

Das Unverständnis der Behörde, das sich in deren Feststellung äußert "C muss ein Interesse haben, dass OC seine Arbeit gewissenhaft und korrekt durchführt..." - und daher müsste offenbar nach Vorstellung der Behörde OC permanent kontrolliert und überwacht werden, liegt schlicht und einfach darin, dass die GPLA-Organe nicht die geringsten Kenntnisse über selbständig zusammenarbeitende Unternehmen haben. Hätten Sie

nur die geringste Ahnung von Begriffen wie Leistungsstandards, Qualitätskriterien, Normen und Standards oder gar vom Begriff "Unternehmerrisiko", dann wären solche Ausführungen entbehrlich.

b) Arbeitszeitregelung:

Auch in dieser Argumentationslinie muss der Behörde widersprochen werden. Es ist üblich, dass heute in den Arbeitsverträgen keine detaillierten Arbeitszeiten normiert werden. Es ist auch üblich, dass ein Vollzeitdienstnehmer zu den üblichen und normalen Arbeitszeiten seinen Dienst verrichtet.

Im Dienstverhältnis war OC verpflichtet 40 h zu arbeiten und zwar zu den Bürozeiten von C (B). Die Bürozeiten entsprechen den üblichen Zeiten von Montag - Donnerstag von 8 - 17 h und Freitag von 8 - 12 h. Die Bürozeiten von C waren schon aus dem Grunde notwendig, weil der Dienstnehmer OC für seine Tätigkeit (wie jeder andere Berater auch) das Sekretariat für seine Tätigkeiten benötigt. OC hatte als Dienstnehmer neben Beratungstätigkeiten auch Verwaltungstätigkeiten zu administrieren und das war auch mit dem Sekretariat durchzuführen.

Es sollte nicht extra ausgeführt werden, dass eine gewisse Flexibilität hinsichtlich Beginn, Ende und Mittagszeit zum Standard jedes Betriebes dieser Art gehört.

Der selbständige Unternehmensberater OC hat ein eigenes Büro, eigene Infrastruktur eigene Mitarbeiter und ist nicht mehr der betrieblichen Organisationsstruktur von C enthalten. OC hat eine eigene betriebliche Organisationsstruktur aufgebaut.

Arbeitszeitregelungen gab es in der Zeit als Dienstnehmer (bis 31.10.2009), jedoch nicht mehr als Selbständiger.

Verweis: ON 4 und ON 7 = Kooperationsvertrag

c) Arbeitsort:

Verweis auf ON 4, ON 5 und ON 7

Es ist richtig, dass diese Beratungstätigkeit "Außendienst" erfordert, allerdings wird der größere Anteil an Arbeitszeit schon an einem Arbeitsort erbracht, der die erforderliche Infrastruktur aufweisen muss, um "Unternehmensberatung" tätigen zu können. Dieser Arbeitsort und diese Infrastruktur ist ab dem 1.11.2009 nicht mehr bei C, sondern beim Unternehmensberater OC.

d) Weisungen:

Im Dienstverhältnis hatte OC seitens der C Geschäftsführung sachliche und persönliche Weisungen, da er im Beratungs- als auch im Administrationsbereich eingesetzt wurde und im betrieblichen Ablauf ebenfalls von der Geschäftsführung die Agenden und Order bekam und sich mit dem Sekretariat hinsichtlich der Tätigkeiten koordinieren musste.

Ab 1.11.2009 erhielt OC von C lediglich Aufträge über Projekte bzw. Teilprojekte. Die Vorgangsweise und den Ablauf der Beauftragung ist im Detail in der ON 5 dargelegt.

Darin geht eindeutig hervor, dass es sich nicht um ein ununterbrochenes Dauerverhältnis handelt, sondern das OC als Unternehmensberater für jedes Projekt eine Einladung bekam, mitzuteilen, ob er an einem bestimmten Projekt, das bei C einlangte, Interesse und Kapazitäten hätte mitzuarbeiten. Wenn ja, dann wurden die Eckpunkte besprochen und OC konnte C mitteilen, ob OC einen Auftrag übernehmen wird.

Mit einer Auftragsübernahme gibt es keine Weisungen mehr, da das Projekt nicht mehr über die betriebliche Struktur von C, sondern über jene von OC abgewickelt wird. Maßgebend ist lediglich das Ergebnis (Werk).

e) Vertretungsregelung:

Die Vertretungsregelung ist vereinbart (vgl. ON 4 und ON 7) und kann jederzeit angewendet werden. Das Faktum, das die selbständige Unternehmensberatung OC sich in diesen 14 Monaten noch nicht vertreten hat lassen, weil die Aufträge selbst abgearbeitet wurden, kann nicht bedeuten, dass diese Regelung nicht gültig ist.

Die Aufträge wurden übrigens nicht nur persönlich von Herrn OC bearbeitet, sondern auch von seiner Mitarbeiterin. Somit ist auch jene Klarstellung gegeben, dass neben weiteren Subunternehmern, auch die Mitarbeiter diese Projekte bearbeiten. Dies wurde von der GPLA bis zum heutigen Tag auch noch nicht in Abrede gestellt.

Schon aus diesem Grunde ist ein Dienstverhältnis gar nicht mehr unterstellbar und möglich, da die Tätigkeit mit Mitarbeitern erbracht wurde.

f) Konkurrenzklausel:

Diese Feststellung der Behörde ist vollkommen irrelevant. Beinahe jeder qualifizierte Mitarbeiter muss Konkurrenzklauseln in seinem Arbeitsvertrag akzeptieren.

Die Konkurrenzklausel soll den Arbeitgeber vor Konkurrenzierung durch den Mitarbeiter schützen.

Das beendete Dienstverhältnis findet nicht aus dem Grunde im Werkvertragsverhältnis seine Fortsetzung als unselbständige Tätigkeit, weil im vorigen Arbeitsvertrag eine Konkurrenzklausel enthalten war.

Die Konkurrenzklausel im ursprünglichen Arbeitsvertrag ermöglicht auf jeden Fall eine neue Werksvertragsvereinbarung zwischen C und OC. Im Einvernehmen zwischen beiden Partnern können immer alle rechtlichen Vereinbarungen in jede Richtung abgeändert werden.

Dies ist somit kein Argument für einen Fortbestand des Dienstverhältnisses.

g) Bezahlung:

Die Behörde argumentiert für das Dienstverhältnis mit folgendem Satz:

“Als Entgelt wurde zwischen A GmbH und Herrn OC ein Stundensatz von 110,00 € vereinbart.“

Es ist nicht nachvollziehbar, warum die Behörde zum Schluss kommt, dass 110,00 € je Stunde für die Dienstnehmereigenschaft sprechen.

OC hatte bis zum 31.10.2009 ein monatliches Gehalt von 4.500,00 € zuzügl. KFZ-Sachbezug von 195,00 € für 173 Stunden im Monat. Dies ergibt Gesamtpersonalkosten für den Dienstgeber in Höhe von 85.000,00 € p.a. (14 Bezüge - 30 % LNK).

Wenn man diese 85.000,00 € auf 1.650 Produktivstunden umlegt, dann ergibt sich ein Produktivstundensatz für den Dienstnehmer OC von 51,52 €.

Dies hätte nach der Behördenargumentation für ein Dienstverhältnis der adäquate Entgeltsatz sein müssen (die Behörde unterstellt ja, dass sich nichts verändert hätte).

Tatsächlich erhält der selbständige OC jedoch 110,00 €/h bzw. 880,00 €/Beratertag (für 8 h).

Wie erklärt sich dieser Anstieg auf 214 % der ursprünglichen Honorierung?

Dazu gibt die Behörde keine Antwort. Es scheint der Behörde auch nicht suspekt, dass der vermeintliche Dienstnehmer OC plötzlich weit über der Entlohnung der Geschäftsführer liegt und dies bei gleichen Bedingungen.

Die Lösung liegt in der betriebswirtschaftlichen Analyse:

Das selbständige Beratungsunternehmen OC benötigt für die Auftragsabwicklung einen Honorarsatz, der den Berater, die Mitarbeiterin und die Infrastruktur abdeckt. Zusätzlich ist noch eine Risiko- und Gewinnkomponente zu rechnen.

Diese Komponenten erhöhten somit den Satz von 51,52 €/h auf 110,00 €/h. Der Auftraggeber C, der auch über betriebswirtschaftliche Kenntnisse verfügt, war mit dieser Honorierung einverstanden, da beim Auftraggeber vice versa jene Komponenten wegfießen (Infrastruktur, Sekretariat, Sekretariatsmitarbeiterin, PKW, EDV, Büro, Büroausstattung Unternehmerrisiko für die ausgelagerten Werkvertragsaufträge).

Die Honorierung von Projekten erfolgt nach einem Werkvertragshonorar. Bei Beratungsleistungen ermittelt sich ein Honorar immer aus den zu erwartenden Zeiteinheiten.

Daher werden bei Wirtschaftstreuhändern, Unternehmens- und Wirtschaftsberater, Anwälten, Notaren weit überwiegend die Honorare mit Stundensätzen abgerechnet. Üblicherweise gelangen pauschale Barauslagen oder konkrete Barauslagen (z.B. Reisetätigkeiten und Hotels) zum Zeithonorar dazu.

Fazit: Die Honorierung nach Stundensätzen führt nicht automatisch zu einem Dienstverhältnis.

Dass es sich jeweils um konkrete abgrenzbare Projekte handelte, wurde von der Behörde nicht in Frage gestellt.

h) Unternehmerrisiko:

Die Behörde stellt die Behauptung auf, dass es hier am "typischen Unternehmerrisiko" fehle. In weiterer Folge zitiert die Behörde dann den VwGH und führt all die Kriterien auf, die das Unternehmerrisiko ausmachen:

Einnahmenschwankungen, Abhängigkeit des Ergebnisses des Steuerpflichtigen von seinem Fleiß, seiner Ausdauer, seiner Geschicklichkeit, seiner Tüchtigkeit - die GPLA kommt zum Schluss, dass dies hier nicht gegeben sei. Offenbar erhält nach Vorstellung der GPLA das neugegründete Beratungsunternehmen von seinem Auftraggeber auf jeden Fall das Beratungshonorar, unabhängig ob ein Projekt mit einem Ergebnis abgeliefert wird oder nicht.

In der Eingabe vom 26. April 2012 - ON 4 und ON 5 sowie in der Eingabe vom 2. Juni 2012 - ON 6 sowie in der Eingabe vom 20. Juni 2012 - ON 7 wurde sehr detailliert schriftlich das Unternehmerrisiko dargelegt.

Die Behörde hat sowohl alle mündlichen Vorbringen als auch in weiterer Folge alle schriftlichen Eingaben schlicht und einfach ignoriert.

Das Beratungsunternehmen OC hatte Unternehmerrisiko in mehrfacher Hinsicht:

- OC wird nur auftragsbezogen beschäftigt, d.h. wenn C keine Aufträge in dieser Art hat, dann wird auch kein Projekt an OC vergeben;

- OC erhält nur ein Honorar, wenn das Projekt mit dem entsprechenden Ergebnis abgeliefert wird, d.h. sollte aus Gründen von Krankheit, Urlaub oder sonstiger Verhinderung das Projekt nicht zur Zeit fertig sein oder sollte es von den qualitativen Anforderungen nicht entsprechen (z.B. Fehler enthalten), dann hat OC keinen Honoraranspruch; entgegen der Meinung der Behörde, dass es am typischen Unternehmerrisiko fehlt, ist Fleiß, Ausdauer, Geschicklichkeit und Tüchtigkeit sehr wohl notwendig, um Honorareinnahmen für das Unternehmen zu erhalten; es ist sogar zwingend notwendig ausreichende Honorareinnahmen zu erhalten, weil ansonsten die Kosten der Infrastruktur und der Mitarbeiter zu einem Verlust und damit zur Existenzfrage werden.

- OC hat darüber hinaus auch noch ein zusätzliches Delkrederisiko übernommen: "Das Einzelunternehmen OC erhält Honorarzahlungen dann, wenn der Kunde von C bezahlt." - siehe ON 7 - Kooperationsvertrag - h) Unternehmerrisiko; dies bedeutet, dass selbst dann, wenn das Einzelunternehmen OC alles ordnungsgemäß abgeliefert hat, noch das Risiko eines Honorarausfalles besteht, wenn der Kunde von C die Honorare an C nicht bezahlt. Weitere Beweismittel und Fakten, die die Selbständigkeit belegen:

Geschuldet wurde somit ein Werk (Zielschuldverhältnis) und nicht eine bestimmte Zeit (Dauerschuldverhältnis).

Die in einem 50 %igen Teilzeittdienstverhältnis stehende Mitarbeiterin stellt eine beträchtliche Kostengröße dar und führt zu Unternehmerrisiko (Auslastung, Krankheit der Mitarbeiterin, etc.). Selbst das BMF dokumentiert in seiner Homepage, dass es nicht zu einem Dienstverhältnis kommen kann, wenn der betreffende Steuerpflichtige selbst Dienstnehmer für die Ausführung der Tätigkeiten beschäftigt.

Die Verantwortung für die aufbereiteten Daten und die Datensicherung stellen auch ein beträchtliches Unternehmerrisiko dar. Dieses wird über ein externes Unternehmen für OC durchgeführt und somit abgesichert (Verwendung von X).

OC hatte seit der Selbständigkeit keine wirtschaftliche Abhängigkeit zum Auftraggeber C, da er noch ein 50 %iges Dienstverhältnis zum Ge begründete. Mit Beginn der Selbständigkeit hat sich das Beratungsunternehmen OC auch um andere Auftraggeber bemüht. Dies hat auch Erfolg gezeigt. OC hat mehrere Auftraggeber: J, SG, GK ... die Anzahl der Auftraggeber wächst ständig.

In den ersten 4 Monaten des Jahres 2012 wurden von OC für C nur noch Projekte im Umfang von 10 Beratungstagen bearbeitet. Damit ist eine eindeutige Entwicklung aufgezeigt, wie ein kleiner selbständiger Beratungsunternehmer sich entwickelt in größere und andere Strukturen.

Diese Entwicklung entspricht der klassischen Neugründung eines Beratungsunternehmens aus den kleinsten Anfängen. Diese Neugründer mit dem Bann der "Scheinselbständigkeit" zu achten und damit den Start zu verunmöglichen, ist nicht nur rechtswidrig, es führt zu einer existenziellen Vernichtung des selbständigen Betriebsgründers, da er aufgrund behördlicher Willkürakte (Unterstellung der Unselbständigkeit - hohe Kosten für Rechtsberatung, eigener Zeitverlust, Bürokratie und Behördenstreitereien) gegenüber dem Auftraggeber und auch gegenüber seines

Unternehmens zu keinen Aufträgen kommen kann. Der klassische pionierhafte Start mit 1 - 2 Auftraggebern ist dadurch nicht mehr möglich, da der Geschäftsverkehr künftig nur noch mit mittleren Unternehmen in Auftragsverhältnisse treten kann und wird.

Volkswirtschaftlich ist dies auch eine untragbare Situation, die entgegen den öffentlichen Lippenbekenntnissen der Forderung von Betriebsgründern steht. Die Wirtschaftskammer und die Gewerbliche Sozialversicherung haben diese unsachlichen "Umwandlungen der Betriebsprüfungen" ebenfalls als großes Problem erkannt. Ab 1. Sept. 2012 müssen bei Schlussbesprechungen der Betriebsprüfungen Vertreter der SVA beigezogen werden, um die strittigen Einstufungen der Zusammenarbeitsverhältnisse zu klären und um damit die massenhaften Fehleinstufungen zu verkleinern.

Politisch wurde dieses Thema von den Arbeitnehmervertretern aufgegriffen ("Notlagen werden ausgenutzt" - Der Standard - 17. Juli 2012 - Die Stadt Wien hat Abfallberater seit über 10 Jahren in Form von 3 Monat befristeten Werkverträgen geführt."). Die Abgaben- und Sozialversicherungsverwaltung fährt aufgrund dessen einen harten Kurs, ohne die entsprechenden Kriterien zu prüfen.

Der Unternehmensberater OC hat also nicht - wie ein üblicherweise zu schützender Personenkreis um eine Anstellung gekämpft - er wurde auch nicht aus der unselbständigen Tätigkeit hinausgedrängt durch Arbeitgeberkündigung, sondern er hat sein Dienstverhältnis selbst gekündigt und hat um ein höheres Honorar eine selbständige Beratungstätigkeit begonnen, zuerst bei C und gleich danach auch bei anderen Auftraggebern.

Die Abwägung und Prüfung aller Kriterien zur Beurteilung eines solchen Verhältnisses ergibt objektiverweise ein recht klares und eindeutiges Bild:

Der Unternehmensberater OC ist nach den obigen Ausführungen und Beweismitteln nach Abwägung aller Kriterien eindeutig als Selbständiger zu werten.

4. Sonstiger Sachbezugswert

Der PKW E wurde dem Dienstnehmer OC als Dienstwagen bis zum 31.10.2009 zur Verfügung gestellt. Nach Beendigung des Dienstverhältnisses war der PKW bei C zum Verkauf geplant. Der selbständige Unternehmensberater OC hat diesen PKW gekauft und zwar zum Wert von 5.400,00 €.

Die Geschäftsführung von C war vom schlechten Gesamtzustand des PKW E ein wenig verärgert. Erkundigungen und Mitteilungen der Fachwerkstätte ergaben, dass der Wert des PKW unter den gegebenen Umständen bei ca. 5.000,00 bis 6.000,00 € lag. Ein schriftliches Gutachten wurde nicht erstellt. Der PKW wurde daher am 2. Nov. 2009 zum Wert von 5.400,00 € an das Beratungsunternehmen OC verkauft.

Der Unternehmensberater OC hat seinerseits den alten PKW am 18. Feb. 2010 (also nach 3,5 Monaten) beim Neukauf eines PKW in Zahlung gegeben. Durch den Kauf eines neuen PKW hat OC für den alten E den Preis von 7.000,00 € erhalten. Versuche von OC den alten E am Markt um diesen Preis abzustoßen, waren erfolglos, daher hat er den PKW zu diesem Preis dem Händler drangegeben (in diesem Preis für den alten PKW war auch eine Bonifizierung für den Neuwagen enthalten).

Fremde Unternehmer schenken sich üblicherweise nichts. Dieser Grundsatz gilt allgemein und wird speziell auch vom Gesetzgeber in ständiger Judikatur so vertreten (bei Beurteilungen der Äquivalenzverletzungen im Umgründungssteuerrecht). Daher konnte man davon ausgehen, dass der Verkaufspreis dem gemeinen Wert entsprach. Dies lässt sich auch durch den Händlerpreis nachweisen, den OC für den alten E erhalten hatte. Die GPLA hat dieses Argument vom November 2011 bis Mai 2012 akzeptiert. Am Schluss der GPLA hat die GPLA-Leitung jedoch den Eurotax-Listenwert als Wert angesetzt, alle vorgebrachten Beweismittel negiert - mit der sinngemäßen Begründung: Der Verkaufspreis an den Autohändler in Höhe von 7.000,00 € entspricht nicht dem Eurotaxwert von 12.560,00 €. Dies hat der Steuerpflichtige als Beweis vorgebracht. Die GPLA übernimmt diesen Beweis für ihre Begründung - diese Begründung der GPLA widerspricht jedoch der von ihr getroffenen Maßnahme .

Der Eurotaxlistenwert gibt eine Verkehrswertvermutung vor unter der Annahme, dass das KFZ in einem guten technischen Stand sei. Von diesem Eurotaxwert werden dann Abschläge für stärkere Abnutzungen und Mängel abgezogen.

Diese Mängel waren eindeutig gegeben und wurden von der C-Geschäftsleitung und vom Sekretariat bestätigt. OC hatte diese Mängel ebenfalls bestätigt, wenn er dazu befragt worden wäre. Der Verkauf von OC an den E-Händler D bestätigt das behauptete ebenso. Fazit: Es gibt eine verdichtete Beweiskette, die eindeutig klarstellt, dass der PKW nur noch den halben Eurotaxlistenwert wert war. Dass die GPLA all die Fakten (insbesondere jene objektiven Beweise von dritter Seite) ohne nachvollziehbare Begründung am Schluss des Verfahrens (also nach 8 Monaten) nicht mehr berücksichtigt, entspricht nicht einer ordnungsgemäßen Beweismittelwürdigung und entspricht nicht den tatsächlichen Fakten. Auch in diesem Punkt ist Rechtswidrigkeit gegeben.

(Anmerkung: Offenkundig hat die Behörde auch nicht die Überlegung angestellt, dass die Zurechnung von Werten bei C auch die Zurechnung der gleichen Werte im Anlagevermögen bei OC bewirken muss und dass damit der bei C zugerechnete Ertrag automatisch zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens bei OC führen muss, wo in den Jahren 2009 - 2010 ein zusätzlicher Aufwand und somit verminderter Einkünfte in gleicher Höhe bescheidmäßigt festgestellt werden müssen).

Verfahrensrechtliche Feststellungen:

Die GPLA-Prüfung für diesen Kleinstbetrieb begann im November 2011. Im Jänner 2012 hat eine Besprechung zwischen der C-Geschäftsleitung und der GPLA (Frau G und Frau H) stattgefunden. Die C Geschäftsleitung war der Meinung, die Punkte ausreichend geklärt zu haben. Am 16.4.2012 fand die beabsichtigte Schlussbesprechung statt. An dieser nahm nun erstmalig Frau Hi (als Vertretung für Frau H) teil und musste als verfahrensführende Amtsperson die Ergebnisse präsentieren. Nach den Vorbesprechungen mit der C-Geschäftsleitung wollte offenbar die Teamleiterin nicht mehr direkt in Erscheinung treten.

Frau Hi hatte das Problem, dass sie über weite Strecken den Sachverhalt nicht kannte, die junge GPLA-Prüferin konnte dem konfliktreichen Verfahren nur noch als Zuhörerin beiwohnen. Mit einer längeren Unterbrechung und Telefonanweisungen von der

unterstützenden Teamleiterin wurde am Nachmittag des 16.4.2012 vereinbart, dass aufgrund der allgemeinen Verwirrung und der zahlreichen Missverständnisse über die Fakten und den Verfahrensstand, die GPLA schriftlich die 3 offenen Punkte mit dem Steuerpflichtigen abhandelt, damit die Fakten eindeutig dokumentiert sind.

Je detaillierter und präziser die schriftlich eingebrachten Beweise und Argumente seitens der Steuerpflichtigen waren, desto weniger fanden diese bei der GPLA Beachtung. Im Schriftsatz des 1. Juni hat der steuerliche Vertreter dann die GPLA auf die verfahrensrechtlichen Bestimmungen hingewiesen und die Forderung aufgestellt, § 115 BAO pflichtgemäß anzuwenden, unter Zitierung von Ritz "... die Abgabenbehörden haben die Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen ...". Der Gesetzgeber betont in § 115 (3) BAO nochmals jede Absage an einseitige fiskalische Vorgangsweisen.

Die Behörde hatte mit solchen Hinweisen große Mühe. In letzter Konsequenz hat die Behörde die Gangart drastisch verschärft und ist so weit gegangen, dass eindeutige Beweismittel bewusst unterdrückt wurden (siehe ON 8), gemeinsam festgelegte Schlussbesprechungstermine abgesagt wurden und eine Vorladung zu einem Termin erfolgt ist, der mit Wissen der Behörde für die Partei bzw. den Parteienvertreter gemeinsam nicht möglich ist und somit das Parteiengehör verletzt wurde, da ein Rechtsmittel gegen diese Vorladung nicht möglich war. Im Detail kann dies im Schriftsatz vom 3.7.2012 nachgelesen werden, der sich im Akt der Behörde befindet. Die schriftliche Stellungnahme der Behörde kann nur als Alibihandlung zur vermeintlich beabsichtigten Wahrung des Parteiengehörs gewertet werden. Faktum ist jedoch: Ohne Abstimmung mit der Partei bzw. dem Parteienvertreter wurde kurzfristig (binnen 1 Woche) eine Vorladung zu einer Schlussbesprechung angeordnet - diese Umgangskultur ist für den Parteienvertreter neu und war in den vergangenen 25 Jahren nicht Gepflogenheit des Finanzamt Feldkirch. Eine zeitgemäße Abgabenverwaltung wird dem Bürger und den berufsmäßigen Parteienvertretern anders gegenüberstehen müssen, will man staatliche Dienstleistungen als Service am Bürger verkaufen. Der allseits propagierten modernen Dienstleistungsphilosophie des BMF entsprechen diese Maßnahmen auch nicht.

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (vgl. VwGH 14.7.1994, 91/17/0170, ÖStZB 1995, 163; 15.3.2001, 2001/16/0063, ÖStZB 2002, 147; Doralt/Ruppe Steuerrecht II, 6. Auflage, Tz 38). Gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstößt auch die missbräuchliche Ausnutzung von Rechtspositionen oder die bewusst absichtswidrige Auslegung von Parteienerklärungen (VfSIG 8608/1979, VwGH 27.2.1985, 82/01/0210).

Beweis: ON 8 Arbeitszeitnachweis von Mm: Als Beispiel für die Arbeitszeitaufzeichnungen von Mm wurde der Monat September aller 4 Prüfungsjahre beigelegt. Die Teamleiterin H behauptet es gebe keine Aufzeichnungen und Mm hatte pauschal steuerfreie Überstundenzuschläge ausbezahlt erhalten. Die GPLA hatte für alle 48 Monate des Prüfungszeitraumes genau die beiliegenden Aufstellungen.

Aus denen ist täglich die Arbeitszeit von Mm ersichtlich. Auch die Nachtzeiten, die überwiegend für Zugfahrten nach Y, Tp, La, Ew, Op, etc. verwendet wurden, sind im Detail ersichtlich. Mm arbeitet während der Zugfahrten zu den Kunden. Zu diesen Arbeitszeiten gibt es auch Spesenabrechnungen und die jeweiligen Projekte sind ebenfalls zuordenbar. Für die beiden GPLA-Prüferinnen, Frau G und Frau Hi, waren die Fakten eindeutig und ordnungsgemäß. Für die Teamleiterin gab es am Schluss diese Fakten (trotz besseren Wissens) nicht mehr und sie ordnete die dementsprechende Bescheidausfertigung an. Die Bescheide wurden somit in bewusster Kenntnis einer anderen Sachlage vollkommen rechtswidrig so erstellt. Diese Rechtswidrigkeit wurde der Teamleiterin im Schriftsatz vom 3. Juli 2012 ganz klar vorgehalten, geändert hat dies nichts, im Gegenteil. Wenn ein Behördenvertreter bewusst unrichtige Sachverhalte zum Schaden des Steuerpflichtigen seiner Amtshandlung zugrunde legt, dann ist dies eindeutig rechtswidrig und führt beim Steuerpflichtigen zur Wahrnehmung von Willkür und Schikane. Dagegen muss sich der Steuerpflichtige und jeder ordentliche Bürger zur Wehr setzen, will man die hohen Standards einer Demokratie und das Vertrauen in eine funktionierende Justiz und Verwaltung nicht aufs Spiel setzen.““

Nachdem das Finanzamt der Berufung hinsichtlich der Haftungsbescheide für die Jahre 2007 bis 2010 mittels Berufungsvorentscheidung vom 25. Oktober 2012 teilweise Folge gab [(auf die diesbezüglichen umfangreichen Ausführungen des Finanzamtes in der BVE vom 25.10.2012 wird an dieser Stelle verwiesen); das Finanzamt gab der Berufung (allein) hinsichtlich des Berufungspunktes “Sonstiger Sachbezugswert” teilweise statt; es setzte als steuerlichen Vorteil aus dem Verkauf des firmeneigenen PKW E an OC einen “Mittelwert” (9.943,50 €) an (die Nachforderung an Lohnsteuer wurde für den Zeitraum 1.10.2009-31.10.2009 folglich anstatt iHv 3.506,10 € nurmehr iHv 2.934,39 € errechnet)], wurde mit Schreiben vom 19. November 2012 begehrt, die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vorzulegen.

In diesem Vorlageantrag wurde Folgendes ergänzend ausgeführt:

““1. KFZ Sachbezug von Mm

Die Fahrtenbuchaufzeichnungen ergaben jährliche Privatkilometerleistungen von knapp unter 6.000 km. Dies führte seitens der GPLA dazu, dass eine Vielzahl von Routen mittels Routenplaner und Internetrecherchen (www.autobild.de) überprüft wurden - es konnten keine maßgeblichen Mängel festgestellt werden. Die Prüforgane untersuchten in weiterer Folge den Spritverbrauch. Es spricht für sich, wenn bei einem 100.000 km-Durchschnittsverbrauch in Deutschland dieser Wert einem Verbrauchswert im Fahrtenbuch gegenübergestellt wurde und dabei die Feststellung getroffen wurde, dass bei einem einzigen Tankzyklus eine Abweichung bestand. Der Hinweis des Stpfl., dass dies leicht möglich sei und er dies hinreichend erläutert hat und die Empfehlung gab, die GPLA möge die zutreffende Autofachwerkstatt anrufen und den Sachverhalt diskutieren, wurde nicht gemacht. Der erhöhte Wert wurde offenbar im Winter festgestellt - dies ist übrigens nicht abnormal: die konkrete Tankbefüllung, Kälte, Winterreifen, Schnee, Staus können durchaus zu einem geringfügigen Mehrverbrauch führen. Dass es wesentliche

Abweichungen waren (also über 25 %) hat die Behörde nicht dargelegt. Die Behörde hat dem Stpf. auch nicht die konkreten Parameter (Automotorisierung, Schalt- oder Automatikgetriebe, Klimaautomatik ...) der Überprüfung offengelegt - so dass eine Nachvollziehbarkeit bis dato nicht erfolgen konnte.

Wenn die Behörde dann behauptet, dass man die betrieblichen/privaten Fahrten aufgrund der vorliegenden Arbeitszeitaufzeichnungen, Spesenabrechnungen, Fahrtenbücher "nicht zweifelsfrei" feststellen könne, ist dies nicht nachvollziehbar und führt in überspitzte Prüfungsfeststellungen. Offensichtlich wollte die GPLA über die "mangelnde Ordnungsmäßigkeit" auch diesen Punkt der gewünschten Erledigung zuführen.

Zweifel alleine können nicht zur Versagung der Aufzeichnungen führen, es sollten seitens der Behörde Fakten vorgebracht werden, die die Unrichtigkeit darlegen. Das ist nicht mit objektiver Nachvollziehbarkeit erfolgt.

2. Steuerfreie Überstundenzuschläge Mm

Die BVE führt auf Seite 2 unten aus:

"In der beabsichtigten Schlussbesprechung am 16.4.2012 soll von den Organen der Finanz der Eindruck vermittelt worden sein, dass die Arbeitszeitaufzeichnungen und Abrechnungen richtig und nicht zu beanstanden seien. Wie es zu dieser Interpretation durch die Geschäftsführer der BW und ihre steuerliche Vertretung kam, ist zum jetzigen Zeitpunkt nicht mehr zu klären."

Dazu kann Folgendes angefügt werden:

Es liegt ein detaillierter Bericht der GPLA mit konkreten Berechnungen vor und die Anwesenden haben nochmals klarend gefragt und festgehalten: Ob dies alle Punkte und Feststellungen seien? Dies wurde von beiden Prüferinnen bestätigt. Der steuerliche Vertreter hat ebenfalls ausdrücklich nachgefragt, ob die von der Kanzlei erstellten Lohnabrechnungen den Anforderungen entsprochen haben. Auch dies wurde von den Prüforganen bestätigt.

Es wird beim UFS der Antrag gestellt, dass die GPLA-Prüferinnen als Zeugen geladen werden und zu den vorliegenden Unterlagen des 16.4.2012 einvernommen werden. Damit dürfte der Wahrheitsbeweis schnell erbracht werden. Es kann auch mit Sicherheit die Tendenz der GPLA- Prüfung anhand weiterer Fakten eindeutig dargelegt werden, wie dies in der Berufung schon ausgeführt wurde.

In der Berufung hat die GPLA von "pauschaler Überstundenentlohnung" und "willkürlicher Verlagerung" in die Nacht bzw. Sonntage argumentiert.

Die BVE hat diese Argumentation nicht mehr aufrechterhalten. Anstelle dessen vermeint sie, eine mangelnden Ordnungsmäßigkeit unterstellen zu können, und damit "büßen Aufzeichnungen und Abrechnungen ... wenn sie inhaltlich nicht richtig erfasst werden, an Beweiskraft ein, und verlieren daher an Aussagekraft" - siehe Seite 3 oben.

Tatsache ist, dass die Prüfungsorgane keine mangelnde Ordnungsmäßigkeit feststellen konnten. Vielmehr finden die Aufzeichnungen sehr genau und zeitnah statt, da diese Notwendigkeit schon mit der laufenden Planung und der Abarbeitung der Beratungsprojekte erforderlich ist. Es ist schon vom Projektmanagement erforderlich, dass das gesamte Projekt sehr detailliert dokumentiert wird.

Der Geschäftsführer M führt seine Arbeitszeitaufzeichnungen im Outlook und überträgt diese Daten laufend in die Monatsaufstellung für die externe Lohnabrechnung.

Zum Themenbereich Aufzeichnungen (Arbeitszeiten und Spesen) darf dem Vorlageantrag eine Sachverhaltsdarstellung nachfolgend angefügt werden, die aus der Sicht der Sachbearbeiter (Mitarbeiter) von C und des steuerlichen Vertreters erstellt wurde und einen Einblick gewährt in die Abläufe der Dokumentation und der Abarbeitungsphasen:

Ablauf beim Mandanten

Wenn Herr Mm außerhalb von Ko - also in Op, Tp, Y, La, etc. - tätig ist, gibt es grundsätzlich eigene Reisekostenabrechnungen. Diese Reisekostenabrechnungen werden zeitnah (nach Beendigung der Geschäftsreise) unter Einarbeitung der von Herrn M vorgelegten Belege (zB. ÖBB-Tickets, Taxirechnungen, Belege von Restaurantbesuchen, Nächtigungsbelege, etc.) erstellt sowie die Tagesdiäten vom Sekretariat berechnet. Von Herrn Mm wird noch der tatsächliche Dienstreisebeginn bzw. das tatsächliche Ende der Dienstreise auf den Reisekostenberichten eingetragen.

Wenn Herr Mm innerhalb von Ko tätig ist, fallen grundsätzlich nur Tagesdiäten an. Diese werden auf seinen monatlichen Arbeitszeitnachweisen festgehalten, wobei von Herrn M die Dauer der Abwesenheit und die voraussichtlichen Spesen eingetragen werden.

Vom Sekretariat werden regelmäßig Akontozahlungen für die Reisespesen ausbezahlt.

Ablauf beim Steuerberater

Die tatsächliche Abrechnung der Reisespesen erfolgt halbjährlich, d.h. die gesammelten Reisekostenabrechnungen werden mit den Buchhaltungsunterlagen zum Steuerberater ins Büro gebracht. Das Sekretariat von C hat für die Reisespesen von Herrn Mm eine Excel-Liste erstellt, worin die einzelnen errechneten Reisespesen angeführt werden.

Die zuständige Buchhalterin kontrolliert die Berechnung der Diäten und nimmt die eine oder andere Korrektur vor (zB. Diäten, die nicht gewährt werden, werden mittels Bleistift durchgestrichen).

Genauso werden die lohnsteuerpflichtigen Diäten (zB. Y) von der Buchhalterin errechnet und in der beigebrachten Excel-Liste in einer separaten Spalte angeführt.

Diese kontrollierten Reisespesen-Abrechnungen sowie die Excel-Liste mit Kopie der einzelnen Reisekostenabrechnungen (ohne Kopie der einzelnen Belege, wie Fahrtkosten, usw.) werden der Lohnverrechnung übergeben.

Nach Rückgabe der überarbeiteten Reisekostenabrechnungen rechnet das Sekretariat mit Herrn Mm die noch auszuzahlenden Reisespesen ab.

Entgegen den im Berufungsvorentscheid festgehaltenen Ausführungen und Unterstellungen werden die Arbeitszeitnachweise und Reisekostenabrechnungen sehr wohl korrekt und inhaltlich richtig erfasst. Die Daten auf den Arbeitszeitnachweisen werden aus dem Outlook übernommen, die Reisekostenabrechnungen - wie oben angeführt - erfolgen zeitnah. Lediglich die Endabrechnung der Reisespesen erfolgt halbjährlich und sämtliche Unterlagen werden erst unterfertigt, bevor sie zum Steuerberater gelangen.

Fazit: Die Aufzeichnungen werden von mehreren Ebenen bearbeitet und die "Streichungen" und "Ergänzungen" sind keine Korrekturen von Fehlern, sondern

Entscheidungen über die Ausbezahlung und Höhe von Spesen, damit wird beispielsweise dokumentiert, dass im örtlichen Nahbereich getätigte Dienstreisen nicht mit Diäten versehen werden.

Die genaue Analyse des Echtbetriebes gibt ein klares Bild. Das hatte die GPLA auch bis zum 16. April 2012 (siehe Niederschrift zur Schlussbesprechung), danach nicht mehr.

Der Grundsatz von Treu und Glauben muss in diesem Zusammenhang nochmals angeführt werden. Dieser soll den Steuerpflichtigen darin schützen, dass richtige Abläufe und Handlungen, die in der Vergangenheit von der Behörde so geprüft und bestätigt wurden, auch in Zukunft so gehandhabt werden können und Geltung haben.

Wenn die BVE zu "Treu und Glauben", zur "freien Beweiswürdigung", zur "Offenlegung" und zu einigen anderen Verfahrensgrundsätzen den VwGH zitiert, stimmen wir all diesen Rechtssprüchen vollinhaltlich zu.

All diese Grundsätze basieren auf der Notwendigkeit, der unbefangenen und objektiven Sachverhaltserhebung, -prüfung und -würdigung. Dies ist in diesem Verfahren nachweislich nicht erfolgt.

3. Werkvertragsverhältnis zum selbständigen Unternehmensberater OC

Auf die diesbezüglichen umfangreichen Ausführungen wird an dieser Stelle verwiesen.

Am 22. November 2012 übermittelte das Finanzamt der Bf. einen Fragenvorhalt mit folgendem Inhalt:

"1. Bitte übermitteln Sie die Endfassung des unterfertigten Protokolls der Vernehmung von Herrn OC bei der VGKK und legen sie die "gewissen Fehler" dar.

2. Für die Beurteilung der dargelegten tatsächlichen Vorgehensweise übermitteln Sie bitte die entsprechenden Unterlagen und Nachweise beispielhaft für das Jahr 2010.

- Ausdrucke der Arbeitsaufzeichnungen in Outlook und ev. weitere Grundaufzeichnungen und die sich daraus ergebenden Monatsaufstellungen für die externe Lohnabrechnung.

- Beispielhaft alle Reisekostenabrechnung des ersten Quartals 2010 mit den entsprechenden Belegen (Grundaufzeichnungen) und die sich daraus ergebene Excel-Liste (Sekretariat C) mit den errechneten Reisespesen für Herrn Mm nach Bearbeitung/Kontrolle durch die Buchhalterin (mittels Bleistift durchgestrichen, errechnete lohnsteuerpflichtige Diäten in separater Spalte) für das erste Halbjahr 2010.“

Am 12. Dezember 2012 übermittelte die steuerliche Vertretung der Bf. dem Finanzamt Unterlagen ("Outlook-Kalender" für die Monate Jänner 2010 bis Juli 2010, Arbeitszeitnachweise samt Spesenabrechnungen für die Monate Jänner 2010 bis Juli 2010, Benzinrechnungen für den Zeitraum 1 - 7/2010 und eine Gasthausrechnung) und führte noch aus, dass eine Endfassung des unterfertigten Protokolls der Vernehmung von Herrn OC bei der VGKK der Bf. nicht vorliege; die "Fehler" hätten sich auf die Hinausgabe des nicht genehmigten Protokolles durch die VGKK bezogen; dies sei beeinsprucht und offensichtlich berichtigt worden.

Am 2. Jänner 2013 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBI. I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit Schreiben vom 22. März 2017 nahm die steuerliche Vertretung der Bf. die Anträge auf mündliche Senatsverhandlung zurück.

Mit Schreiben vom 29. März 2017 wandte die steuerliche Vertretung der Bf. im Wesentlichen noch ein, dass sich die gegenständlichen Beschwerden auch gegen die Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen, die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und die Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag richten würden; auf die diesbezüglichen Überlegungen der steuerlichen Vertretung im Einzelnen wird an dieser Stelle verwiesen.

Am 10. April 2017 fand in den Räumlichkeiten des Bundesfinanzgerichtes eine Besprechung zwischen Vertretern der Bf. und der erkennenden Richterin statt (auf die diesbezügliche Niederschrift wird verwiesen).

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerden erwogen:

Vorab ist auf das Schreiben der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) vom 29. März 2017 zum **Umfang des Beschwerdegegenstandes** einzugehen.

Mit Schreiben vom 29. März 2017 brachte die steuerliche Vertretung der Bf. wörtlich Folgendes vor:

““ Die von uns verwendete Bezeichnung “Haftungsbescheide für das Jahr 2007, 2008, 2009 und 2010“ steht somit für die Bezeichnung “Lohnabgabenbescheide für das Jahr 2007, 2008, 2009 und 2010“ alle datiert vom 6.7.2012 aufgrund der durchgeführten GPLA. Dem Vorlageantrag vom 19.11.2012 wurde auch der Aussetzungsantrag gem.

§ 212a BAO beigefügt mit der detaillierten Auflistung der Abgabenarten und den Jahreszahlen (19 Positionen) und dem Hinweis, dass diese Bescheide bekämpft werden. Die zum Aussetzungsantrag angefügte Begründung lautete wie folgt:

Im Rahmen einer GPLA-Prüfung erfolgten Haftungsbescheide für die Jahre 2007 - 2010, alle mit Datum 6.7.2012 und die entsprechenden Abgabenfestsetzungen. Aufgrund der Rechtswidrigkeit der Bescheide und der Abgabenfestsetzungen erfolgte gegen diese Haftungsbescheide das Rechtsmittel der Berufung, welches die Erwartung beinhaltet, dass die bekämpften Bescheide von der Berufungsbehörde im Sinne des Steuerpflichtigen abgeändert werden.

Das Finanzamt Feldkirch hat als bearbeitende Behörde die bekämpften “Haftungsbescheide“ des jeweiligen Jahres als “Lohnabgabenbescheide L, DB, DZ, SZ“ des jeweiligen Jahres gewertet und der Aussetzung mit Bescheid vom 4. Dezember 2012 stattgegeben. Hätte das Finanzamt Feldkirch dies nicht in gleicher Weise verstanden und gewertet, dann hätte es auch der Aussetzung nicht stattgeben dürfen.

Zusammenfassende Feststellung aus unserer Sicht:

Die Bezeichnung "Haftungsbescheide" für das jeweilige Jahr mag vielleicht verwirrend gewesen sein, aus dem Inhalt der Beschwerde und dem Vorlageantrag geht jedoch eindeutig hervor, dass damit die Bescheide gegen L, DB, DZ und SZ für das jeweilige Jahr gemeint waren. Vollends klar war dies durch den Aussetzungsantrag beim Vorlageantrag mit den jeweiligen Beilagen, in denen alle Lohnabgaben einzeln aufgeführt waren. Das Finanzamt Feldkirch hat dies ebenso gelesen, verstanden und gewertet. Daher wäre es eine unrechtmäßige Einschränkung, das Beschwerdeverfahren nur auf die Lohnsteuer zu reduzieren und die anderen Lohnabgaben von der Beschwerde vor dem BFG auszuschließen.“

Zu diesem Vorbringen ist Folgendes zu sagen:

Nach § 250 Abs. 1 lit. a BAO muss die Berufung die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet, enthalten.

Für die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sich die Bescheidbeschwerde richtet, schreibt die BAO keine bestimmte Form oder bestimmte Formel vor. Entscheidend ist, ob aus dem gesamten Inhalt der Bescheidbeschwerde hervorgeht, wogegen sie sich richtet (vgl. Ritz, BAO⁵, § 250 Tzen 4 und 5).

Gegenständlich wurden vom Finanzamt für die Jahre 2007 bis 2010 folgende gesonderte Bescheide erstellt:

Haftungsbescheide, mit denen die Bf. für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichteten Lohnsteuer in Anspruch genommen wird, Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen, Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag. Die Bescheide wurden klar als solche bezeichnet. Zur Begründung der Bescheide wurde jeweils auf den "Bericht vom 6.7.2012" verwiesen.

Bei dieser Sachlage kann davon ausgegangen werden, dass die steuerlich vertretene Bf. mit der vorgenommenen Bezeichnung der Bescheide in der Beschwerde vom 1. August 2012, nämlich "**Haftungsbescheide**", tatsächlich "nur" die Haftungsbescheide und nicht auch die jeweiligen Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen, Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bekämpfte. Ein "Vergreifen" in der Bezeichnung der angefochtenen Bescheide bzw. eine Fehlbezeichnung bzw. ein Irrtum durch die vertretene Beschwerdeführerin ist nach dem Dafürhalten der erkennenden Richterin sohin auszuschließen.

Aus dem (gesamten) Inhalt der Beschwerde vom 1. August 2012 geht - entgegen dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung der Bf. - nicht hervor, dass sich die Bf. (auch) gegen die Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen, die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und die Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag wandte. Auch waren etwa diese

Festsetzungsbescheide nicht in Abschrift der gegenständlichen Bescheidbeschwerde angeschlossen.

Im Beschwerdeschriftsatz vom 1. August 2012 wurde neben der eindeutigen Bezeichnung der angefochtenen Haftungsbescheide auch ausdrücklich ausgeführt, dass die **Haftungsbescheide** ua. hinsichtlich der Unterstellung bzw. Behandlung des selbständigen Werkvertragsverhältnisses von OC als ein Dienstverhältnis vom 1.11.2009 bis 31.12.2010 angefochten würden, und beantragt, das selbständige Werkvertragsverhältnis mit dem selbständigen Unternehmensberater OC ab dem 1.11.2009 anzuerkennen (Anmerkung der Richterin: die angefochtenen Haftungsbescheide enthielten in ihrer Begründung ua. Feststellungen des Finanzamtes, weshalb es zur Ansicht gelangte, dass OC in einem Dienstverhältnis zur Bf. stand; in diesem Zusammenhang wird auch auf die Ausführungen weiter unten, Punkt II., verwiesen).

Auch finden sich in der in Rede stehenden Beschwerde keine Anträge hinsichtlich einer Änderung bzw. Reduzierung der Bemessungsgrundlagen betreffend Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag oder Säumniszuschläge. Insbesondere finden sich darin auch keine Ausführungen, dass die diesbezüglichen Bescheide abgeändert oder aufgehoben werden sollen.

Nachdem sich auch in der Beschwerdebegründung zweifelsfrei keine Anhaltspunkte dafür ergaben, dass die in Rede stehenden Festsetzungsbescheide mitangefochten wurden, war davon auszugehen, dass sich der gesamte Inhalt der Beschwerde „nur“ auf die genannten Haftungsbescheide für die Jahre 2007 bis 2010 bezieht.

Es erschlossen sich in Zusammenschau des gesamten Beschwerdeschreibens die erforderlichen Elemente des § 250 Abs. 1 BAO und waren somit seitens der Abgabenbehörde keine zusätzlichen, nicht genannten Beschwerdebegehren zu ergründen.

Dass der ursprüngliche Parteiwille nicht auch die Bekämpfung der Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen, Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag umfasste, geht auch aus der nachstehenden weiteren Vorgehensweise der Bf. hervor:

- Nach Ergehen der Beschwerdevorentscheidung vom 25. Oktober 2012, mit welcher ausdrücklich über die Beschwerde betreffend Haftungsbescheide für die Jahre 2007 bis 2010 entschieden und in welcher bezüglich des Sachverhaltes sogar noch zu Beginn ausgeführt worden ist, dass als Ergebnis der Prüfung lohnabhängiger Abgaben die Bf. vom Finanzamt nicht nur zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen, sondern von ihr auch der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nachgefordert worden sei und dass die entsprechenden Bescheide ergangen seien, wurden im Vorlageantrag vom 19. November 2012 ausdrücklich wiederum „nur“ die mit Beschwerde bekämpften Haftungsbescheide für die

Jahre 2007 bis 2010 angeführt. Im Vorlageantrag wurde von Seiten der Bf. im Übrigen auch nicht eine unrechtmäßige Einschränkung des Beschwerdegegenstandes durch das Finanzamt behauptet.

- Im Zuge der Vorlage der Berufung (Beschwerde) an die Abgabenbehörde II. Instanz (Unabhängiger Finanzsenat; UFS) durch das Finanzamt am 2. Jänner 2013 erging an die Bf. mit gleicher Post eine Verständigung über die Vorlage der Berufung (Beschwerde) an den UFS und eine Kopie des Vorlageberichtes (Verf 46). Damit wurde die Bf. informiert, dass die Berufung (Beschwerde) bezüglich des Bescheides mit der Abgabenart "L" dem UFS zur Entscheidung vorgelegt worden ist [die Abkürzung "L" steht allein für Lohnsteuer (und nicht auch für Dienstgeberbeitrag, Zuschlag für Dienstgeberbeitrag oder Säumniszuschläge); diese Abkürzung verwendete im Übrigen auch die steuerliche Vertretung der Bf. im Schreiben vom 29. März 2017, woraus klar wird, dass auch für die steuerliche Vertretung zweifellos klar war, welche Bescheidbeschwerde dem UFS zur Entscheidung vorgelegt worden ist]. Die Bf. unterließ es auch in diesem Zusammenhang, den erst im Schreiben vom 29. März 2017 behaupteten Parteiwillen dar- bzw. klarzustellen.

Insbesondere bei Anbringen einer unvertretenen Partei kommt es zugegebenermaßen nicht auf die wortgetreue Bezeichnung von angefochtenen Bescheiden an, sondern trifft die Abgabenbehörde die Pflicht, aus dem Inhalt eines Anbringens das erkennbare Ziel des Parteischrittes zu erschließen. Bei einer von einem berufsmäßigen Parteienvertreter verfassten Beschwerde würde diese Interpretationspflicht jedoch überspannt, wenn von der Behörde verlangt würde, über den ausdrücklich bezeichneten Beschwerdegegenstand (Haftungsbescheide 2007, 2008, 2009, 2010) hinaus zu ergründen, ob damit allenfalls auch andere im Zuge einer GPLA ergangenen Bescheide gemeint sein könnten und ob sich der Vertreter lediglich in der Bezeichnung geirrt haben könnte; insbesondere dann, wenn die Beschwerde - wie hier - keinerlei Hinweise auf konkrete, nicht angeführte Bescheide, die bekämpft werden sollen, enthält.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass sich die Bf. aufgrund der gewählten Bezeichnung der angefochtenen Bescheide und unter Berücksichtigung des sonstigen (gesamten) Inhaltes ihrer Beschwerde (wie auch ihres Vorlageantrages) eindeutig nur gegen die Haftungsbescheide für die Jahre 2007 bis 2010 gewandt hat und nicht auch gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages, die Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag und die Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen für die Jahre 2007 bis 2010.

Zum Hinweis im Schreiben vom 29. März 2017, dass durch den dem Vorlageantrag beigefügten Aussetzungsantrag mit der detaillierten Auflistung aller Lohnabgaben und durch den Umstand, dass das Finanzamt den diesbezüglichen Aussetzungsantrag stattgebend erledigt hat, klar werde, dass die Beschwerde und auch der Vorlageantrag gegen die Bescheide betreffend "L, DB, DZ und SZ" gerichtet waren, ist abschließend Nachstehendes zu sagen:

Im Vorlageantrag findet sich - wie von der steuerlichen Vertretung vorgebracht - ein Hinweis auf einen Antrag gemäß § 212a BAO, der in einem gesonderten Anbringen gestellt und dem Vorlageantrag auch beigelegt wurde.

Gerade bei einem von einem berufsmäßigen Parteienvertreter verfassten (klar formulierten) Beschwerdeschreiben bzw. Vorlageantrag ist es nicht erforderlich, zu dessen Auslegung bzw. zur Erforschung etwaiger nicht ausdrücklich gestellter Anträge, welche der Partei möglicherweise dienlich wären, gesonderte Anbringen oder Aktenteile heranzuziehen. Der Schluss vom Inhalt eines gesonderten (nicht zum Inhalt eines Vorlageantrages wie auch einer Beschwerde gehörenden) Antrages auf Aussetzung der Einhebung bestimmter Abgaben auf den möglicherweise gemeinten Inhalt eines Beschwerdebegehrens ist daher keineswegs zu ziehen.

Dazu kommt in diesem Zusammenhang, dass selbst für den Fall, dass durch den Antrag auf Aussetzung der Einhebung im Rahmen des Vorlageantrages anzunehmen wäre, dass sich die Bf. auch gegen die Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages, die Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag und die Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen für die Jahre 2007 bis 2010 vom 6. Juli 2012 richtet, festzustellen wäre, dass eine erst im Zuge des Vorlageantrages vom 19. November 2012 eingebrachte Beschwerde bezüglich der Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages, die Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag und die Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen für die Jahre 2007 bis 2010 vom 6. Juli 2012 jedenfalls als verspätet zurückzuweisen gewesen wäre.

Daraus folgt nun, dass sich das Bundesfinanzgericht lediglich mit den Beschwerden betreffend die Haftungsbescheide Lohnsteuer für die Jahre 2007 bis 2010 auseinanderzusetzen hat.

I.

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem Sachverhalt aus [dieser Sachverhalt gründet sich auf den im Akt befindlichen (Beweis-)Unterlagen]:

Bei der A GmbH [vormals: (konkret bis Juli 2010) B GmbH] mit Sitz in P fand betreffend die Jahre 2007 bis 2010 eine gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) statt. M war in den Beschwerdejahren bei der in B tätigen Bf. (vgl. den diesbezüglichen Auszug aus dem Firmenbuch) als geschäftsführender Gesellschafter unselbstständig beschäftigt. OC war gleichfalls (jedenfalls) bis 31.10.2009 bei der Bf. unselbstständig beschäftigt.

Das Finanzamt hat die Bf. mit Haftungsbescheiden für die Jahre 2007 bis 2010 jeweils vom 6. Juli 2012 zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen.

Haftung Lohnsteuer:

Gemäß § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner. Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten (§ 78 Abs. 1 EStG 1988) und die gesamte Lohnsteuer, die

in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen (§ 79 Abs. 1 EStG 1988).

Nach § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Die Haftung wird durch einen Haftungsbescheid im Sinne des § 224 Abs. 1 BAO geltend gemacht, wodurch Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu Gesamtschuldndern werden (Doralt, EStG¹⁵, § 82 Tz 11). Ein derartiger Lohnsteuerhaftungsbescheid stellt, wenn er sich auf mehrere Arbeitnehmer und/oder auf mehrere Monate bezieht, einen Sammelbescheid dar, weil die Lohnsteuer grundsätzlich pro Arbeitnehmer und Monat anfällt (VwGH 19.3.1998, 97/15/0219). Dieser Bescheid hat nach der Rechtsprechung des VwGH festzustellen, welche Arbeitnehmer welche unrichtig versteuerten Vorteile aus dem Dienstverhältnis bezogen haben. Die einzelnen Abgaben müssen durch die Anführung der Abgabenschuldner (Arbeitnehmer) und der betroffenen Monate klar individualisiert werden (Schwaiger in SWK 22/2010, S 695). Für den Arbeitgeber muss ermittelbar sein, was auf den einzelnen Arbeitnehmer entfällt (vgl. VwGH 24.5.1993, 92/15/0037; vgl. auch zB BFG 8.6.2015, RV/6100385/2013; BFG 9.6.2015, RV/6100653/2013).

1) Privatnutzung des arbeitgebereigenen KFZ durch den Dienstnehmer M (2007, 2008, 2009 und 2010):

Strittig ist, ob für die (unstrittige) private Nutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges durch den Dienstnehmer, M, für den Zeitraum vom 1.1.2007 bis 31.12.2010 ein monatlich halber Sachbezugswert in Höhe von 300,00 € angesetzt werden kann oder ob der "volle" Sachbezugswert in Höhe von monatlich 600,00 € anzusetzen ist.

Dazu ist rechtlich Folgendes zu sagen:

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 leg. cit. zufließen. Ein geldwerter Vorteil eines Arbeitnehmers ist unter anderem gegeben, wenn ihm ein Kraftfahrzeug vom Arbeitgeber unentgeltlich zur Privatnutzung überlassen wird.

Ein geldwerter Vorteil ist in Geld umzurechnen. Die Verordnung des BM für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge, in der ab dem Kalenderjahr 2005 geltenden Fassung (BGBl. II Nr. 467/2004), regelt in § 4 die Bewertung der Privatnutzung firmeneigener Kraftfahrzeuge folgendermaßen:

Abs. 1:

"Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, maximal 600,00 € monatlich, anzusetzen."

Abs. 2:

"Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinn des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der

Anschaffungskosten, maximal 300,00 € monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.“

Im vorliegenden Fall wurden vom Dienstnehmer der Bf. Aufzeichnungen (lose Blätter mit der Überschrift: "Fahrtenbuch") über die beruflichen Fahrten geführt (in diesen Fahrtenbüchern wurden privat gefahrene Kilometer im Ausmaß von insgesamt jährlich 5.893 (2007), 5.919 (2008), 5.923 (2009) und 5.860 (2010) ausgewiesen (die privat gefahrenen Kilometer wurden in der Weise ermittelt, indem von der gesamten Kilometerleistung die beruflich gefahrenen Kilometer abgezogen worden sind).

Die oben genannte Verordnung verlangt zwar nicht ausdrücklich ein Fahrtenbuch als Nachweis der nicht beruflich veranlassten Fahrten, dennoch wird ein Nachweis üblicherweise durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch erbracht. Ein solches hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten, es muss fortlaufend, zeitnah und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben. Die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch müssen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten. Sie müssen mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein (vgl. dazu Jakom/Lenneis EStG, 2016, § 15 Rz 20; Doralt, EStG⁹, § 15 Tz 53; Sadlo/Renner in Sadlo/Renner (Hrsg), Die Lohn- und Einkommensteuer 2013 Aufl. 13 (2012) zu § 15 EStG, Seite 158; UFS RV/0478-L/09; UFS 25.1.2011, RV/1207-L/08; vgl. auch BFH 10.4.2008, VI R 38/06).

Nach dem Dafürhalten der erkennenden Richterin entsprechen die vom Dienstnehmer der Bf. geführten Aufzeichnungen nicht ordnungsgemäß geführten Fahrtenbüchern und zwar aufgrund folgender **Feststellungen und Überlegungen:**

- Sie enthalten keine privaten Fahrten. Sie enthalten unter der Rubrik "Ausgangs- und Zielpunkt" keinen Ausgangspunkt der Fahrten und als Zielpunkt nur Ortsnamen und als Zweck der Reise zB nur Nachnamen, Firmennamen ohne Straßename und Hausnummer. Solche Aufzeichnungen gestatten es nicht, mit vertretbarem Aufwand die Aufzeichnungen auf ihre Richtigkeit hin zu überprüfen.

Gerade deshalb, da die Aufzeichnungen keinerlei private Fahrten enthalten und die privat gefahrenen Kilometer in der Weise ermittelt worden sind, dass von der gesamten Kilometerleistung die beruflich gefahrenen Kilometer abgezogen worden sind (und der **relevante Wert** in den einzelnen Jahren laut den Angaben in den Aufzeichnungen **nur geringfügig unterschritten** worden ist), müssen die beruflichen Fahrten auch so vollständig aufgezeichnet werden, dass die Angaben mit Hilfe eines Routenplanes überprüft werden können.

Aufgrund der fehlenden bzw. mangelhaften Angaben lässt sich im gegenständlichen Fall aber bloß der Umkreis bestimmen, in dem der mögliche Kunde besucht hätte werden können und führt die Überprüfung mit dem Routenplaner - wie gegenständlich mit dem Routenplaner "Via Michelin" - zwangsläufig zu Differenzen zwischen den Angaben in den

Aufzeichnungen und der durch den Routenplaner ermittelten Fahrtstrecken, was sich beispielsweise an den nachstehenden stichprobenartig überprüften Fahrten zeigt:

Zielpunkt der Fahrt: YX; Zweck der Fahrt: *Flug*; km: **34**

Selbst dann, wenn als Zielpunkt "YX" und in der Rubrik Zweck der Reise "*Flug*" vermerkt ist und mit größter Wahrscheinlichkeit der Flughafen YX als Zielpunkt der Fahrt ermittelt werden kann, können aufgrund des fehlenden Ausgangspunktes der Reise die angeführten Kilometer, wie hier angeführt mit **34**, nicht nachvollzogen werden.

Unter der Annahme, dass der Ausgangspunkt der Fahrt zum Flughafen YX das Büro des Bf. in P, Str., war, beträgt die mit dem Routenplaner (Via Michelin) ermittelte Strecke **20 km** (einfach).

Unter der Annahme, dass der Ausgangspunkt der Fahrt zum Flughafen YX die Wohnadresse des Dienstnehmers der Bf. in L, .1, war, beträgt die Strecke **24 km** (einfach). Dies betrifft im Jahr 2007 (14 Fahrten), im Jahr 2008 (2 Fahrten), im Jahr 2009 (4 Fahrten) und im Jahr 2010 (5 Fahrten).

Im Übrigen ist bei diesen Fahrten noch zu berücksichtigen, dass mit der Angabe des Zweckes der Fahrt, nämlich "*Flug*", keine eindeutige berufliche Veranlassung der Fahrt nachgewiesen wird.

Zielpunkt der Fahrt: *MI*; Zweck der Fahrt: *T*; km: **465**

Unter der Annahme, dass der Ausgangspunkt der Fahrt nach "*MI*" das Büro des Dienstnehmers in P, Str., war, beträgt die mit dem Routenplaner ermittelte Strecke (über UZ) **456 km** (hin und retour). Unter der Annahme, dass der Ausgangspunkt der Fahrt nach "*MI*" die Wohnadresse des Dienstnehmers in L, .1, war, beträgt die Strecke **450 km**.

Dies betrifft im Jahr 2007 die Fahrten am 13./14.4.2007, am 26./27.9.2007 und am 24./25.10.2007 sowie im Jahr 2008 die Fahrt am 17./18.4.2008.

Selbst bei Überprüfung von nur kurzen Strecken, wie zB die Strecke vom Büro in P nach Be (Zielpunkt der Fahrt; Zweck der Fahrt zB "*HS*") ergaben sich (wenn auch nur geringfügige) Abweichungen zu den Angaben in den Aufzeichnungen.

- Hinsichtlich desselben Zielpunktes wurden unterschiedliche Kilometerangaben gemacht (vgl. die Fahrt am 21./23.1.2009; Zielpunkt der Reise "*Op*"; Zweck der Fahrt "*T*"; km **365**; ansonsten immer **342 km**).

- Der Dienstnehmer der Bf. hat Fahrten nach Op zum I (i), wo er als Dozent tätig war, als berufliche Fahrten deklariert. Mm erzielte aus dieser Vortragstätigkeit "andere" nichtselbständige Einkünfte (vgl. die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2010) und es wurden diese Fahrten im Rahmen dieser "anderen" Einkünfte" unternommen und gelten daher nicht als berufliche Fahrten im Zusammenhang mit seinem Dienstverhältnis mit der Bf.

Zum Vorbringen, dass sich aus der Vortragstätigkeit in weiterer Folge Kundenkontakte und Aufträge ergeben hätten, lässt die Fahrten zur Vortragstätigkeit beim i oder zum Besuch eines Bereichsleiters des i, BK, nicht zu beruflichen Fahrten im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis zur Bf. werden. Das Vorbringen, dass das wesentliche Motiv für

die Vortragstätigkeit am i rein geschäftlich war, überzeugt die erkennende Richterin nicht. Dass Mm von der Bf. den Auftrag (gleichsam einen Dienstreiseauftrag) zu Fahrten zum i erhalten haben soll, ist nicht anzunehmen und wurde im Übrigen auch nicht behauptet. Dies betrifft konkret die Fahrten am 19.4.2007 mit **346 km**, am 13.9.2008 mit **348 km**, am 19.9.2009 mit **342 km** und am 12.3.2010 mit **342 km** [die übrigen Fahrten, die mit "i" plus einen Kundennamen versehen sind, sind in die Betrachtung - dass es sich bei Fahrten zum i um privaten Fahrten gehandelt hat - nicht eingeschlossen worden; dies mit Ausnahme der Fahrt am 12.3.2010; diesbezüglich findet sich im Fahrtenbuch nur der Eintrag "FR", in den Arbeitszeitaufzeichnungen der Eintrag "Op privat" und in den EDV-mäßig erfassten Zeitaufzeichnungen der Eintrag "09:00-17.00 Uhr PRIVAT: Entlohnungs- und Vergütungssysteme i"; auf Vorhalt der Prüferin im Rahmen der GPLA zu diesen Eintragungen wurde vorgebracht, dass am 12.3.2010 eine Besprechung mit Dr. FR stattgefunden hätte und anschließend sei Herr TI (Schwager) besucht worden; angesichts der unterschiedlichen Angaben zu diesem Tag wird der zeitnah erstellte EDV-Eintrag für die Beurteilung, ob es sich um eine private oder berufliche Fahrt gehandelt hat, herangezogen; dies vor allem auch aus der Überlegung heraus, dass hinsichtlich anderer Reisetage die getätigten (privaten wie beruflichen) Eintragungen äußerst detailliert erfolgt sind].

- Hinzu kommt, - wie das Finanzamt aufgezeigt hat - dass mehrere aufgezeichnete Fahrten als berufliche Fahrten ausgewiesen wurden, während sich bei einer "Verprobung" der Angaben bezüglich dieser Fahrten mit den Angaben in den Arbeitszeitnachweisen bezüglich der aufgezeigten Fahrten der Eintrag "privat" oder "Urlaub" bzw. sich gar kein Eintrag bzw. ein anderer Zielpunkt der Fahrt findet. Konkret sind dies die folgenden Fahrten, jeweils am: 11.5.2007 (Fr.), 25.8.2007 (Sa.), 23.8.2008 (Sa.), 13.9.2008 (Sa.), 27.2.2009 (Fr.), 18.4.2009 (Sa.), 30.5.2009 (Sa.), 11.7.2009 (Sa.), 29.8.2009 (Sa.), 10.10.2009 (Sa.), 30.1.2010 (Sa.), 27.2.2010 (Sa.), 12.3.2010 (Fr.), 20.3.2010 (Sa.), 12.6.2010 (So.), 25.9.2010 (Sa.), 27.12.2010 (Mo.).

Über Vorhalt des Finanzamtes vom 6. Juni 2012 brachte der Dienstnehmer der Bf. (Mm) dazu vor (vgl. Schreiben vom 19.6.2012), dass er am 11.5.2007 vormittags in Y einen Termin gehabt habe, dass er dann nach Op zu einer Besprechung mit dem Vorstand der T geflogen sei und dass seine Ehegattin ihn mit dem Dienstfahrzeug abgeholt habe, um rechtzeitig einen Termin in Ko wahrnehmen zu können, weiters dass am 27.2.2009 - entgegen den Angaben des Finanzamtes - im Fahrtenbuch keine berufliche Fahrt nach Op eingetragen sei und dass hinsichtlich aller anderen vom Finanzamt aufgezeigten Fahrten zu sagen sei, dass er kurze geschäftliche Besprechungen am Wochenende mit Rücksicht auf seine Frau und seine Familie mit privaten Aufenthalten kombiniert habe. Aufgrund seiner Vorbildfunktion als Geschäftsführer habe er die Besprechungen von geringerer Dauer (weniger als 3 Stunden) nicht im Arbeitszeitnachweis als Arbeitszeit eingetragen.

Zum Beschwerdevorbringen im Schriftsatz vom 1. August 2012 (samt Verweis auf die obigen Ausführungen von Mm vom 19.6.2012), dass die Geschäftsführer nicht dem Arbeitszeitgesetz unterlägen und somit keine Verpflichtung bestehe, Arbeitszeiten

aufzuzeichnen, dass dies Mm dennoch im Rahmen der laufenden betrieblichen Projekte gemacht habe, dass es sich bei diesen beruflichen Fahrten meist um außerordentliche Projekte gehandelt habe (zB Gründung der Tochterunternehmung in Deutschland, Besuch von Kunden und Geschäftsfreunden auf deren Wunsch, Coaching im Zusammenhang mit Kollektivvertragsverhandlungen oder Gehaltssystemen), dass derartige Tätigkeiten als Marktpflege zu betrachten seien, die im Moment keine Aufträge und Honorare brächten, dass in weiterer Folge solche Beratungstätigkeiten jedoch sehr wohl zu Aufträgen geführt hätten, dass daher diese Termine nicht als Projekte, sondern mit der Bezeichnung "privat" vermerkt worden seien, dass diese Termine deshalb auf das Wochenende gelegt worden seien, da es sich meist um Diskussionen von 2 - 3 Stunden gehandelt habe und dann der Rest des Samstags noch zur freien Verfügung gestanden sei, dass Mm dies während der GPLA auch erläutert habe, dass die Anmerkung "privat" sich darauf beziehe, dass jeweils an den beruflichen ein privater Termin angehängt worden sei, dass deshalb Aufzeichnungen der Arbeitszeit nicht erfolgt seien, weil es sich jeweils um kurze Termine gehandelt habe und die arbeitsrechtlichen Limits bei weitem überschritten worden seien, dass Mm auch während der GPLA darauf hingewiesen habe, dass diese Praxis seit Anbeginn (seit 1995) bestehet, dass diese Vorgangsweise bei drei GPLA-Prüfungen anstandslos akzeptiert worden sei und dass ein Steuerpflichtiger in Erwartung von "Treu und Glauben" diese Praxis so fortsetzen dürfe, dass die Behörde die Ordnungsmäßigkeit der betrieblich nachgewiesenen Fahrtenaufzeichnungen nicht von vermeintlichen Arbeitszeitaufzeichnungen abhängig machen könne, die nicht zu führen seien und dass die Fahrten eindeutig als beruflich nachgewiesen worden seien iS der Judikatur des VwGH zu den "*auslösenden Momenten*" der Fahrten (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0043), was bedeutet, dass eine beruflich veranlasste Fahrt auch dann noch eine berufliche Fahrt bleibe, wenn am beruflichen Ziel der Fahrt eine private Tätigkeit angehängt werde, ist Folgendes zu sagen:

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hat zur "*Absetzbarkeit gemischt veranlasster Reisekosten*" ausgesprochen, dass eine Aufteilung der Reisekosten unterbleibt, wenn entweder der private Aspekt von bloß untergeordneter Bedeutung ist - dann besteht uneingeschränkte Absetzbarkeit - oder der betriebliche beziehungsweise berufliche Aspekt von untergeordneter Bedeutung ist, dann gibt es keine Absetzbarkeit der Fahrtkosten. Die untergeordnete Bedeutung kann sich dabei aus einem unzweifelhaft im Vordergrund stehenden "auslösenden Moment" für die Entscheidung zum Antritt der Reise ergeben. Wenn unzweifelhaft ein fremdbestimmtes betriebliches oder berufliches Ereignis als auslösendes Ereignis für die Reise vorliegt, so steht dem uneingeschränkten Abzug der Fahrtkosten als Betriebsausgaben oder Werbungskosten nichts entgegen. Auch dann, wenn anlässlich einer solchen Reise private Unternehmungen stattfinden (vgl. VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197, 2010/15/0043).

Wenn man nun - wie die Bf. begehrt - die vom VwGH vertretene Rechtsansicht zur *Absetzbarkeit gemischt veranlasster Reisekosten* auf den gegenständlichen Fall überträgt, stellt sich die Frage, nach dem auslösenden Moment der in den Aufzeichnungen als

“beruflich“ eingetragenen Fahrten bzw. die Frage, ob der Dienstnehmer der Bf. die Fahrten - wie behauptet - aus einem beruflichen Anlass heraus unternommen hat und angesichts der sich bietenden “günstigen Gelegenheit“ ein privater Punkt gleichsam “mitunternommen“ wurde.

Nach Auffassung der erkennenden Richterin kann im gegenständlichen Fall das “auslösende Moment“ für das Antreten der Reisen nicht (mehr) zweifelsfrei festgestellt werden; entsprechende ihr Beschwerdebegehren stützende Unterlagen konnten von der Bf. in diesem Zusammenhang trotz ihrer Beweismittelvorsorgepflicht nicht vorgelegt werden. Dafür, dass im konkreten Fall das auslösende Moment der in Rede stehenden Fahrten in der privaten Sphäre lag, lässt sich zumindest indiziell daraus ableiten, dass die Fahrten auch an Samstagen, Sonntagen und an einem Montag nach Weihnachten stattfanden und diesbezügliche Termine im Vorfeld so abgestimmt werden konnten, dass sie für Mm günstig lagen, um zB einen Verwandtenbesuch absolvieren zu können.

Unabhängig von der Klärung der Frage, ob für die beanstandeten Reisen nun ein privates oder berufliches Motiv im Vordergrund stand, ist aber festzuhalten, dass allein die vorgenannten Feststellungen ausreichen, um davon ausgehen zu können, dass die Fahrtenaufzeichnungen nicht geeignet sind, einen Nachweis dafür zu erbringen, dass der Dienstwagen in den strittigen Jahren nicht mehr als 500 km monatlich (bzw. 6.000 km jährlich) für Privatfahrten benutzt worden ist.

Ergänzend ist noch zu sagen, dass der Abgleich der Angaben in den Aufzeichnungen mit anderen Daten zulässig war; es besteht kein Beweisverwertungsverbot; sämtliche Beweismittel dürfen abgabenrechtlich verwertet werden (vgl. dazu § 166 BAO). Weshalb das Prüfungsorgan und das Finanzamt bei der Überprüfung, ob die Aufzeichnungen der beruflichen Fahrten ordnungsgemäß geführt worden sind, nicht auch auf die vorliegenden Arbeitszeitaufzeichnungen zurückgreifen hätte dürfen, begründet die Bf. auch nicht näher.

Zusammengefasst ist zu sagen, dass anhand der vorgelegten Aufzeichnungen die Anzahl der beruflich gefahrenen Kilometer nicht einwandfrei nachvollzogen bzw. auf ihre Richtigkeit hin überprüft werden konnte, sodass ein "Spielraum" für Privatfahrten bleibt bzw. ein “Mehr“ an Privatfahrten zumindest nicht ausgeschlossen werden kann. Vor dem Hintergrund der dargestellten Beweislage gelangt die erkennende Richterin somit zum Ergebnis, dass der Nachweis, dass das dienstgebereigene Fahrzeug für private Fahrten im von der Bf. angegebenen Ausmaß verwendet worden ist, nicht erbracht worden ist. Der Ansatz eines “vollen“ Sachbezugswertes war daher in den Beschwerdejahren gerechtfertigt.

Da bereits aus den von der erkennenden Richterin geprüften Aufzeichnungen (FahrtAufzeichnungen, Arbeitzeitnachweise, EDV-mäßig erfasste Arbeitszeiten) der Schluss zu ziehen war, dass die Angaben in den Aufzeichnungen “Fahrtenbücher“ nicht hinreichend Gewähr für ihre Richtigkeit bzw. Vollständigkeit bieten, erübrigt sich es auf die weiteren Ausführungen des Finanzamtes hinsichtlich der Ergebnisse der “Verprobung“ der Angaben in den FahrtAufzeichnungen mit den vorliegenden Servicerechnungen und

Tankrechnungen (Treibstoffverbrauch) und den dementsprechenden Entgegnungen der Bf. einzugehen.

Abschließend ist noch festzuhalten, dass ein Fahrtenbuch zum Nachweis der privaten Fahrten nicht ausdrücklich verlangt wird (siehe § 4 Abs. 2 Sachbezugs-VO zum Nachweis eines niedrigeren Sachbezugswerts); ein entsprechender Nachweis der privaten Fahrten kann auch in anderer Weise erbracht werden (vgl. zB VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191). Es ist zB zulässig, dass die gesamte jährliche Kilometerleistung um jene für Dienstfahrten, die durch Reiserechnungen oder Reiseberichte nachgewiesen werden, vermindert wird; beträgt das Ergebnis höchstens 6.000 km, steht der halbe Sachbezug zu (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2016, § 15 Rz 20). Gegenständlich liegen solche andere taugliche Beweismittel aber nicht vor (anhand der beispielsweise für den Zeitraum Jänner 2010 bis Juli 2010 vorliegenden Spesenabrechnungen kann die Kilometerleistung bezüglich der beruflichen Fahrten nicht ermittelt werden).

Treu und Glauben:

Zum Beschwerdevorbringen (vgl. Beschwerdeschriftsatz vom 1. August 2012), dass das Fahrtenbuch schon immer so geführt worden sei, dass drei GPLA-Prüfungen diese Art der Fahrtenbuchführung anstandslos akzeptiert hätten und dass diese langjährige Praxis der Fahrtenbuchführung angesichts des Grundsatzes von Treu und Glauben daher fortgesetzt werden konnte, ist Folgendes zu sagen:

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben.

Nach der Judikatur des VwGH schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen, wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt. Derartige besondere Umstände sind im Beschwerdefall nicht zu erkennen bzw. wurden auch nicht behauptet. Der Umstand, dass mehrere GPLA-Prüfungen eine bestimmte Vorgangsweise unbeanstandet gelassen hat, hinderte die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. Ritz, BAO⁵, § 114 Tzen 6 ff). Der Verweis der Bf. auf das Treu- und Glaubensprinzip geht damit ins Leere.

2) Überstundenzuschläge M (2007, 2008, 2009 und 2010):

Es wurden in den Streitjahren an den Dienstnehmer monatlich (pauschal; "gedeckelt") 13 Überstunden mit einem Zuschlag von 100% ausbezahlt. Diese Zuschläge wurden

von der Bf. im Höchstausmaß gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 von 360,00 € monatlich steuerfrei belassen.

Strittig ist, ob diese Überstundenzuschläge (für Sonntags- Feiertags- und Nacharbeit) im Rahmen des Freibetrages des § 68 Abs. 1 EStG 1988 von 360,00 € monatlich (ds. 4.320,00 € jährlich) steuerfrei belassen werden können oder nicht.

Das Finanzamt hat die Steuerfreiheit für diese Überstundenzuschläge deshalb verneint, da keine konkreten Nachweise über das betriebliche Erfordernis zur Leistung von Überstunden vorgelegt worden seien und die vorliegenden Arbeitszeitaufzeichnungen mangelhaft seien [sie seien halbjährlich ergänzt (Beginn- und Endzeiten), korrigiert und unterfertigt worden].

Dazu ist rechtlich Folgendes zu sagen:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 360,00 € monatlich steuerfrei.

Als Nacharbeit gelten zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens drei Stunden (sog. "Blockzeit"), die auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden müssen (§ 68 Abs. 6 leg. cit).

Überstundenzuschläge können nur dann nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden, wenn die Ableistung dieser Überstunden durch entsprechende Aufzeichnungen nachgewiesen wird. Die Steuerfreiheit der Zuschläge setzt eine konkrete Zuordnung zu Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit voraus. Das Ableisten derartiger Arbeitszeiten (Anzahl und zeitliche Lagerung) muss in jedem einzelnen Fall ebenso konkret nachgewiesen werden wie das betriebliche Erfordernis für das Ableisten derartiger Arbeitszeiten.

Der Nachweis der zeitlichen Lagerung der Überstundenleistung ist grundsätzlich an keine bestimmten Beweismittel gebunden; er wird in aller Regel nur durch zeitnah erstellte Aufzeichnungen zu erbringen sei, aus denen hervorgeht, an welchen Tagen zu welchen Tagesstunden der einzelne Arbeitnehmer die einzelnen Überstunden leistete.

Der Aufzeichnungspflicht wird nicht nachgekommen, wenn die Überstunden nur in Monatssummen oder Aufzeichnungen für einzelne Tage, an denen Überstunden geleistet wurden, nicht aber die zeitliche Lagerung der Überstunden an diesen Tagen angegeben wird. Ein Hinweis auf fehlende Grundaufzeichnungen kann allerdings eine Nachversteuerung nicht rechtfertigen, vielmehr hat die Abgabenbehörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung festzustellen (Grundsatz der Unbeschränktheit und der Gleichwertigkeit der Beweismittel im Abgabenrecht gemäß § 166 BAO). In diesem Sinne können auch Aufstellungen, tatsächliche Öffnungszeiten und deren zeitliche Lagerung, Stundenaufzeichnungen nach dem Arbeitszeitgesetz oder andere, geeignete Unterlagen in die Sachverhaltsfeststellung hineinfließen (vgl. Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2015, Seiten 848 f und Frage 68/5; vgl. Doralt, EStG¹⁴, § 68 Tzen 44/1 und 47).

Eine zusätzliche Voraussetzung für die steuerliche Begünstigung der Nachtarbeit ist das betriebliche Erfordernis ihrer Ableistung. Nur jene Arbeitnehmer sollen begünstigt werden, die aus zwingenden betrieblichen Gründen gerade zu diesen Zeiten eine Tätigkeit zu erbringen haben; andernfalls hätte der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer in der Hand, eine begünstigte Besteuerung des Arbeitslohnes durch Verlagerung der Überstundentätigkeit in begünstigte Zeiten herbeizuführen (vgl. dazu Ryda/Langheinrich, FJ 2005, 116; VwGH 21.3.2004, 2000/13/0073; VwGH 28.10.2004, 2000/15/0054, VwGH 26.1.2006, 2002/15/0207; VwGH 19.3.2008, 2006/15/0268, UFS 27.8.2007, RV/1147-W/03; UFS 5.3.2008, RV/0107-G/06). Obwohl der Gesetzgeber die Voraussetzung des betrieblichen Erfordernisses nur für die Nachtarbeit normiert, sollten nach dieser Argumentation auch bei Zuschlägen sowie Zulagen für Tätigkeiten an Sonn- und Feiertage zwingende, betriebliche Gründe vorliegen, weil in diesen Fällen die gleiche Verlagerungsgefahr der Arbeitszeit in begünstigte Zeiten vorliegt (vgl. Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2015, Seiten 846 ff; vgl. Doralt, EStG¹⁴, § 68 Tz 44).

Betrachtet man die vorliegenden monatlichen (handschriftlich geführten) Arbeitszeitnachweise für die Streitjahre und die (beispielsweise) für den Zeitraum Jänner 2010 bis Juli 2010 vorliegenden EDV-unterstützt ("Outlook") erstellten Arbeitszeitaufzeichnungen und berücksichtigt man die glaubhaften Ausführungen seitens der Bf. (vgl. den Schriftsatz vom 19.11.2012 und die Ausführungen in der Besprechung am 10. April 2017), dass der Dienstnehmer (Mm) die (eigentlichen) Arbeitszeitaufzeichnungen im "Outlook" geführt hat, die monatlichen Arbeitszeitnachweise laufend geführt hat und erst nach der Bearbeitung durch das Sekretariat und durch die externe Lohnverrechnung unterzeichnet hat, kommt die erkennende Richterin nach einer stichprobenhaften Überprüfung der im "Outlook" geführten Aufzeichnungen zur Ansicht, dass sich in der Zusammenschau aller Aufzeichnungen und Unterlagen ein stimmiges Bild über die tatsächliche Arbeitszeitlage, konkret der im Zeitraum Jänner 2010 bis Juli 2010 geleisteten Arbeitszeiten an Sonn- und Feiertagen und zur Nachtzeit ergibt (im Übrigen hat das Finanzamt im Zuge der Vorlage der Beschwerde am 2. Jänner 2013 auch nicht dargetan, dass die EDV-unterstützten Arbeitszeitaufzeichnungen keine Rekonstruktion der zeitlichen Lage der erbrachten Arbeitszeiten im Zeitraum Jänner 2010 bis Juli 2010 zulassen würden).

Aufgrund des Umstandes, dass bei der stichprobenartigen Überprüfung der Angaben in den handschriftlich geführten Arbeitsaufzeichnungen für den Zeitraum Jänner 2010 bis Juli 2010 mit den Angaben in den EDV-mäßig erfassten Arbeitszeitaufzeichnungen für den Zeitraum Jänner 2010 bis Juli 2010 vollständige Übereinstimmung erzielt werden konnte, und in Anbetracht der glaubwürdigen Angaben seitens der Bf. kann nach Ansicht der erkennenden Richterin davon ausgegangen werden, dass mit den (lückenlos vorhandenen) handschriftlich geführten Arbeitszeitnachweisen (auch) für die restlichen Zeiträume eine zuverlässige Grundlage dafür gegeben ist, um daraus die zeitliche

Lage der erbrachten Arbeitszeiten zu entnehmen (vgl. dazu zB auch Doralt, EStG¹⁴, § 68 Tz 44).

Zum Beschwerdevorbringen bezüglich des “betrieblichen Erfordernisses“ der Ableistung der Überstunden gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 durch den Dienstnehmer, dass das Unternehmen der Bf. gute Ergebnisse erzielt habe und der Dienstnehmer auch eine sehr gute Entlohnung erhalten habe, woraus sich ein betriebswirtschaftlicher Zwang ergeben habe, dass auch die umfassende notwendige Reiseleistung (60.000 - 70.000 km/Jahr) in ganz Österreich (oft mit dem Zug zur Nachtzeit, um am Tag noch im Büro arbeiten zu können) klar betrieblich notwendig gewesen sei, dass die Überstunden aus internen Arbeitsprozessen vorgegeben worden seien und dass sich die Arbeitszeiten nach den Bedürfnissen der Kunden, der Aufträge und nach der eigenen Organisation richten würden und zum Verweis auf die Eingabe vom 2. Juni 2012, wonach der Dienstnehmer neben seiner Haupttätigkeit als Unternehmensberater auch Geschäftsführer gewesen sei, er als Unternehmensberater innerhalb des Unternehmens die mit Abstand höchste Wertschöpfung gebracht habe, was allein die verrechneten Beratertage belegen würden, das geleistete Pensum nicht in der Normalarbeitszeit erbracht hätte werden können, wöchentliche Arbeitszeiten von im Durchschnitt 60 Stunden in der Unternehmensberater-Branche nichts Ungewöhnliches seien, der Dienstnehmer während seiner Dienstreisen regelmäßig Überstunden leiste (im Hotel oder bei der Weiterfahrt im Zug sei der Tag beim Kunden aufzuarbeiten; zB Protokollfertigung, Qualitätssicherung der Daten, etc. und gleichzeitig der Folgetag mit dem Kunden vorzubereiten), öfters auch Workshops bei den Kunden bis 22.00 bzw. 23.00 Uhr dauern würden, die regelmäßigen Überstunden am Sonntagvormittag den Geschäftsführungsagenden, der Erledigung von Abschlussarbeiten zur Arbeitswoche und der Vorbereitung von Kundenterminen in der Folgewoche dienten, die Zeitaufzeichnungen und Spesenabrechnung belegen würden, dass durchschnittlich etwa drei Tage beim Kunden geleistet würden, die Aufarbeitung und die Vorbereitung weiterer Kundentermine sich nicht auf zwei Arbeitstage reduzieren lasse, ausreichender Beweis auch die Jahreseinkommen sein sollten und Einkommen in derartiger Höhe sich nicht in einer wöchentlichen Normalarbeitszeit von 40 Stunden erzielen lassen würden, ist zu sagen, dass die erkennende Richterin angesichts dieses glaubhaften, der Lebenserfahrung entsprechenden Vorbringens - vor dem Hintergrund der eingangs zitierten rechtlichen Grundlagen - es als erwiesen ansieht, dass zwingende betriebliche Gründe für die Erbringung von sogenannten qualifizierten Überstunden (an Feiertagen, Sonntagen und in der Nachtzeit) vorlagen.

Aus den genannten Überlegungen ergibt sich, dass die stittigen Überstundenzuschläge im Rahmen des Freibetrages des § 68 Abs. 1 EStG 1988 von 360,00 € monatlich (ds. 4.320,00 € jährlich) steuerfrei belassen werden können.

Antrag auf Zeugeneinvernahme:

Nachdem dem Punkt “Überstundenzuschläge“ vollinhaltlich stattzugeben war, erübrigt es sich, zum Beschwerdevorbringen, dass bei der Besprechung am 16. April 2012 zwischen den Prüfungsorganen, den Geschäftsführern der Bf. und der steuerlichen Vertretung

der Bf. der Punkt “steuerfreie Überstundenzuschläge Mm“ nicht thematisiert bzw. nicht auf der “Feststellungsliste“ angeführt worden sei, dass keine Rede davon gewesen sei, dass die Steuerfreiheit für Überstunden an Sonntagen und zur Nachtzeit nicht zustehen würde, dass seitens der steuerlichen Vertretung nachgefragt worden sei, ob die im Rahmen dieser Besprechung genannten Feststellungen alle Feststellungen seien und ob die von der steuerlichen Vertretung erstellten Lohnabrechnungen den Anforderungen entsprochen hätten, dass diese Fragen von den Prüferinnen bejaht worden seien und dass erst in weiterer Folge - erst nach Abschluss der GPLA-Prüfung - die Steuerfreiheit für Überstunden an Sonntagen und zur Nachtzeit *aufgrund unrichtiger Feststellungen und Annahme unrichtiger Sachverhalte* nicht weiter zugestanden worden sei, und zum Antrag, die GPLA-Prüferinnen als Zeuginnen zu laden und zu “*den vorliegenden Unterlagen des 16.4.2012*“ einzuvernehmen, womit der “Wahrheitsbeweis“ erbracht und die Tendenz der GPLA-Prüfung dargelegt werden könne, einzugehen.

3) Sonstiger Sachbezugswert OC (1.10.2009-31.10.2009):

Unstichtig ist, dass OC jedenfalls bis 31. Oktober 2009 bei der Bf. unselbstständig beschäftigt war, dass er bis 31. Oktober 2009 einen arbeitgebereigenen PKW (E) benutzte und dass am 2. November 2009 die Bf. diesen PKW an OC zu einem Preis von 5.400,00 € verkaufte. Das Finanzamt ermittelte den Wert des PKW zum Zeitpunkt des Verkaufs mit 12.560,00 € (Wert laut “Eurotaxliste“) und setzte die Differenz zwischen dem tatsächlichen Verkaufswert (5.400,00 €) und dem Wert des PKW laut Eurotaxliste (12.560,00 €), ds. 7.160,00 €, als Vorteil aus dem Dienstverhältnis an (gemäß den Bestimmungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 unterliegen Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis der Steuerpflicht).

Strittig ist, ob der vom Finanzamt angenommene Wert des PKW zum Zeitpunkt des Verkaufs (12.560,00 € lt. Eurotaxliste) der Berechnung des Vorteils aus dem Dienstverhältnis zugrundegelegt werden kann.

Dazu brachte die Bf. vor, dass der PKW in schlechtem Gesamtzustand war, dass OC seinen Hund im PKW mitgenommen habe und deshalb auch der Innenraum des PKW dementsprechend desolat gewesen sei (vgl. das diesbezügliche Vorbringen im Rahmen der Besprechung am 10. April 2017), dass Erkundigungen und Mitteilungen der Fachwerkstätte ergeben hätten, dass der Wert des PKW unter den gegebenen Umständen bei ca. 5.000,00 € bis 6.000,00 € liegen würde, dass OC seinerseits diesen PKW am 18. Februar 2010 (also nach 3,5 Monaten) beim Neukauf eines PKW in Zahlung gegeben habe, dass er beim Kauf eines neuen PKW für den alten E einen Preis von 7.000,00 € erhalten habe, dass in diesem Preis für den alten PKW auch eine Bonifizierung für den Neuwagen enthalten gewesen sei, dass der Wert lt. Eurotaxliste “nur“ eine Verkehrswertvermutung abgebe, unter der Annahme, dass das KFZ in einem guten technischen Stand sei, dass von diesem Eurotaxwert dann Abschläge für stärkere Abnutzungen und Mängel abgezogen werden müssten, dass beim gegenständlichen PKW Mängel eindeutig gegeben gewesen seien und dass somit eindeutig klargestellt sei, dass der PKW nur noch den halben Eurotaxlistenwert wert gewesen sei.

Zur oben dargestellten Vorgehensweise des Finanzamtes ist zu sagen, dass zugegebenermaßen der Wiederverkaufswert eines PKW zunächst auf Grundlage statistischer Daten in Erfahrung gebracht werden kann. Dieser statistische Durchschnittswert ist für den Verkauf von Bedeutung, allerdings stellt dieser lediglich eine Orientierung und eine Basis für Preisverhandlungen beim Verkauf dar. Faktoren wie der Zustand der Karosserie, ein schlechter Zustand des Lacks oder des Innenraums mindern nach Ansicht der erkennenden Richterin jedenfalls den Restwert des Fahrzeugs.

Angesichts des oben wiedergegebenen, glaubhaften Vorbringens seitens der Bf. bezüglich des Zustandes des PKW und des erzielten Preises im Rahmen eines Verkaufes im Zuge eines Neukaufs eines PKW kann die Annahme des Finanzamtes, dass der in Rede stehende PKW einen Wert von 12.560,00 € (Wert laut "Eurotaxliste") hatte, nicht unterstützt werden und war dementsprechend auch kein Sachbezug anzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

II.

Beschwerden betreffend Haftung Lohnsteuer für die Zeiträume 1.11.2009 bis 31.12.2009 und 1.1.2010 bis 31.12.2010 (hinsichtlich Dienstverhältnis OC):

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Im gegenständlichen Fall wurde vom Finanzamt ein Haftungsbescheid je Kalenderjahr erlassen. Diese Bescheide sprechen aber über die Lohnsteuer mehrerer als Arbeitnehmer eingestufter Personen (M und OC) für mehrere Monate ab. Es liegen damit je Arbeitnehmer und Monat eigenständige Haftungsbescheide vor, über die in einem Haftungsbescheid abgesprochen wird (Sammelbescheid). Es liegen mehrere getrennte Bescheide vor; jeder dieser Bescheide hat sein eigenes Schicksal. Jeder in einem Sammelbescheid enthaltene Einzelbescheid ist für sich anfecht- und abänderbar (vgl. Schwaiger in SWK 22/2010, S 695).

Wie aus der Darstellung des Verfahrensganges zu entnehmen ist, vertrat das Finanzamt hinsichtlich OC die Ansicht, dass er nicht nur bis 31.10.2009, sondern bis 31.12.2010 bei der Bf. unselbständig beschäftigt gewesen sei bzw. auch ab 1.11.2009 zur Bf. in einem Dienstverhältnis gemäß § 47 EStG 1988 gestanden sei (vgl. die diesbezügliche Begründung im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 6.7.2012). Aus den Haftungsbescheiden geht aber bei näherer Betrachtung zweifelsfrei hervor, dass der Bf. vom Finanzamt keine Lohnsteuer für die von ihr an OC ab 1.11.2009 ausbezahlten Bezüge im Haftungswege vorgeschrieben worden ist. Die Ausführungen des Finanzamtes im Prüfungsbericht, dass OC nicht nur bis 31.10.2009, sondern bis 31.12.2010 bei der Bf. unselbständig beschäftigt gewesen sei bzw. auch ab 1.11.2009 zur Bf. in einem Dienstverhältnis gemäß § 47 EStG 1988 gestanden sei, gehören nicht zum Spruch der jeweiligen Haftungsbescheide, sondern sind nur Teil der Begründung.

Es kann jedoch nur der Spruch eines Abgabenbescheides mit einem Rechtsmittel angefochten werden, nicht aber seine Begründung. Dies deshalb, weil nur der Spruch jene normativen Wirkungen zu entfalten vermag, die geeignet sind, in Rechte des Bescheidadressaten einzugreifen. Im gegenständlichen Fall ist das diesbezügliche Beschwerdevorbringen weder darauf gerichtet noch geeignet, eine Änderung der Spruchteile der angefochtenen Bescheide herbeizuführen, weshalb die Beschwerden als unzulässig zurückzuweisen sind (vgl. zB Stoll, BAO-Kommentar, 2787; Ritz, BAO⁵, § 260 Tz 14; vgl. auch VwGH 20.4.1995, 92/13/0086; VwGH 18.11.2003, 2003/14/0083; vgl. auch UFS 4.7.2007, RV/0065-I/06).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis bzw. gegen einen Beschluss des BFG ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis bzw. der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zu I.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig. Es lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Zu II.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig, weil die Rechtsfrage, ob das Bundesfinanzgericht eine Beschwerde gemäß § 260 Abs. 1 lit. b BAO als unzulässig zurückzuweisen hat, wenn das diesbezügliche Beschwerdevorbringen weder darauf gerichtet noch geeignet ist, eine Änderung des Spruchteiles des angefochtenen Bescheides herbeizuführen, vom Verwaltungsgerichtshof bereits geklärt worden ist. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag daher nicht vor.

Es war daher insgesamt spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 24. April 2017

