



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Kreil und die weiteren Mitglieder HR Dr. Christiane Kestler, Dr. Ernst Grafenhofer und Leopold Pichlbauer über die Berufung der Bw., vertreten durch Ludwig Gahleitner, Steuerberater, 4020 Linz, Blumauerstraße 35, vom 21. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 23. August 2007 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2004, 2005 und 2006 nach der am 8. Juni 2011 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Berufungswerberin über die Jahre 2004 bis 2006 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde unter anderem folgende Feststellung getroffen: Der in Österreich ansässige G. war bei der Berufungswerberin im Zeitraum 1.1.2003 bis 1.7.2005 als geringfügig beschäftigter Arbeitnehmer geführt (Tätigkeit: Reinigung des Fuhrparks). Im Jänner 2004 schloss die Berufungswerberin mit G. überdies einen Werkvertrag ab, laut dem er für die Berufungswerberin auch Qualitätssicherungsprüfungen bei diversen Glaslieferanten und Auslieferungsfahrten zu verschiedenen Kunden durchführen sollte. Für diese Arbeiten erstellte G. monatliche Honorarrechnungen an die Firma. Die Honorarzahlungen wurden in Österreich weder

als selbständige noch als nichtselbständige Einkünfte versteuert. Dem lag die Ansicht der Berufungswerberin bzw. des Auftragnehmers G. zu Grunde, dass für ihn in Österreich keine Steuerpflicht bestehe, da er in Deutschland das Gewerbe der Qualitätsprüfung von Gläsern und das Bestehen einer Betriebstätte angemeldet hatte. Seitens des örtlich zuständigen Finanzamtes in Deutschland wurde jedoch das Bestehen einer Betriebstätte nicht anerkannt.

Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass es sich bei dem Auftragsverhältnis in Wahrheit um ein Dienstverhältnis handelte und die Honorarzahlungen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu versteuern seien. Das Finanzamt schloss sich dieser Ansicht an und forderte mit den angefochtenen Bescheiden die auf die Honorarzahlungen entfallende Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

In der dagegen eingebrachten Berufung wandte die Berufungswerberin durch ihren steuerlichen Vertreter ein, dass ihrer Ansicht nach bei den Entgeltszahlungen an G. keine Bezüge aus einem Dienstverhältnis, sondern aus einem Werkvertragsverhältnis vorlägen, und führte in der Begründung hiezu sinngemäß aus:

Zum Werkvertrag: Herr G. sei ab 2004 mit der Durchführung von Qualitätsprüfungen im Zusammenhang mit geschliffenen Gläsern und mit Zustellungsaufträgen im Rahmen eines Werkvertrages beauftragt worden. Er hätte am 27. Juli 2004 in S. eine Gewerbeanmeldung abgegeben und ab diesem Zeitpunkt eine Betriebstätte in Deutschland innegehabt. Die Berufungswerberin hätte darauf vertrauen können, dass diese Angaben richtig waren und es hätten daher keine Bedenken bestanden, dass in Österreich keine Steuerpflicht bestehe. Für die Berufungswerberin sei nicht die Arbeitsbereitschaft, sondern der Arbeitserfolg von Bedeutung gewesen, und es sei nur eine Entlohnung entsprechend dem Umfang der Tätigkeit bzw. des erbrachten Werkes vereinbart worden. Es habe keine Entlohnung im Verhinderungsfall und keine Spesenvergütung und keine Überstundenentlohnung gegeben, obwohl Herr G bis zu 240 Stunden im Monat erbracht und auch abgerechnet habe. Er konnte seine Leistungen unabhängig von den Betriebszeiten des Auftraggebers abwickeln und sich die Zeiten selbst einteilen, er war nur verpflichtet, bestimmte Leistungen bis zu einem bestimmten Termin zu erbringen. Da bei der Berufungswerberin ein passender Lkw zur Verfügung stand, wurde dieser aus Einsparungsgründen für die Transporte zur Verfügung gestellt, andernfalls hätte Herr G selbst für eine Transportmöglichkeit sorgen müssen. Herr G hätte neben seiner Tätigkeit für die Berufungswerberin insbesondere im Kalenderjahr 2004 Aufträge auch für andere Firmen abgewickelt. Die Rechnungen habe er im Rahmen einer in Deutschland bestehenden Betriebstätte ausgestellt. Er habe auch für die Jahre 2004 und 2005 dort Steuererklärungen eingereicht und seine Gewinne erklärt. Hinsichtlich des Kalenderjahres 2005 habe das dortige Finanzamt einen Bescheid über die Ablehnung der Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht erlassen. Dagegen habe der deutsche Vertreter Berufung und Klage eingebracht, die

Entscheidung über diese Klage liege jedoch noch nicht vor.

Zur Sachverhaltsdarstellung des Prüfers: Der Prüfer verweise in seinen Ausführungen insbesondere auf die Lohnsteuerrichtlinien. Danach liege jedoch ein Werkvertrag dann vor, wenn ein bestimmter Arbeitserfolg oder ein Werk zugesagt werde, somit ein Zielverhältnis, das häufig auch durch die Stellung eines Vertreters oder durch Beiziehung von Hilfskräften erbracht werden könne. Auch die Ausführungen in Rz 935 würden im gegenständlichen Fall für das Vorliegen eines Werkvertragsverhältnisses sprechen, da der Auftragnehmer lediglich einem sachlichen Weisungsrecht unterliege, nämlich der Anordnung, in einem bestimmten Unternehmen die Qualitätsprüfung vorzunehmen oder die Zustellungen durchzuführen. Er war berechtigt, sich die Arbeitszeit selbst einzuteilen, lediglich der Termin sei vorgegeben gewesen, was jedoch auch bei Professionisten nichts Ungewöhnliches sei. Er sei auch nur für tatsächlich erbrachte Leistungen entlohnt worden. Ein wesentliches Indiz für die Selbständigkeit stelle auch die fehlende Kostenvergütung dar, er hätte weder Diäten noch Telefonkosten noch sonstige Ausgaben ersetzt bekommen.

Eventualantrag: Für den Fall, dass auch der UFS die Auffassung der Finanzverwaltung aufrecht erhalten sollte, werde beantragt, das insgesamt im Kalenderjahr an Herrn G ausbezahlte Entgelt zu einem Sechstel als sonstige Bezüge zu besteuern, da er, wäre er als Dienstnehmer zu entlohnen gewesen, nach den kollektivvertraglichen Bestimmungen entlohnt hätte werden müssen, wobei auch ein 13. und 14. Bezug zur Auszahlung gekommen wäre. Es werde auch beantragt, bei der Berechnung der Lohnsteuer die auf den Arbeitnehmer entfallenden Beiträge an die Gebietskrankenkasse in Abzug zu bringen.

Der Berufung lagen eine Kopie der Klage an das Finanzgericht München, des Werkvertrages vom Jänner 2004 und einer Vereinbarung vom September 2007 bei.

Über Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenates, ein allfälliges Ergebnis des in Deutschland anhängigen Finanzverfahrens mitzuteilen, und auf Grund weiterer ergänzender Fragen zum Sachverhalt führte die Berufungswerberin in einem Ergänzungsschreiben sinngemäß Folgendes aus: Die gewerblichen Einkünfte des G. seien für 2004 in Deutschland rechtskräftig veranlagt worden. Für 2005 sei das Verfahren noch offen. Ein bei der Gebietskrankenkasse anhängiges Verfahren sei bis zur rechtskräftigen Entscheidung des UFS ausgesetzt. G sei noch für folgende Firmen tätig gewesen: X (2005 bis 2006 ca. 280 Stunden), Y (2006 bis 2007 ca. 40 Stunden), Z (2004 bis 2005 ca. 200 Stunden). Das zeitliche Verhältnis der beiden für die Berufungswerberin ausgeübten Tätigkeitsbereiche werde in einer beiliegenden Aufstellung der Honorarabrechnungen dargestellt.

Den Ausführungen lag eine Niederschrift über eine Befragung des G. durch die OÖ GKK bei, zu der ergänzend erklärt wurde: Die zusätzlichen Arbeiten des G. für die Berufungswerberin

(Reinigung des Fuhrparks) erfolgten im Rahmen eines geringfügigen Dienstverhältnisses. Der in der Niederschrift erwähnte Herr S, der die Einschulung und Einführung von G. bei den zu prüfenden Firmen vornahm, ist Gesellschafter der Berufungswerberin und die für Produktion und Qualitätssicherung verantwortliche Person. Aus der Niederschrift gehe weiters hervor, dass G. Aufträge ablehnen konnte, wenn er, aus welchen Gründen auch immer, keine Zeit hatte. Mündlich wurde vereinbart, dass das Vertragsverhältnis jederzeit ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist gelöst werden könne und dies ausschließlich vom Bedarf der Berufungswerberin abhängig sei.

Schließlich wurde nach Abschluss des Rechtsmittelverfahrens in Deutschland bekanntgegeben, dass die dort beantragte unbeschränkte Steuerpflicht ausschließlich deshalb verneint wurde, da G. seinen Wohnsitz in Österreich hat. Die Klage wurde aus Kostengründen zurückgezogen, es wurde daher in Deutschland nicht mehr darüber entschieden, ob dort eine Betriebsstätte vorliege oder nicht. Die Unterlagen zum dortigen Verfahren wurden dem Unabhängigen Finanzsenat übermittelt.

In der am 8. Juni 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der Berufungswerberin ergänzend dargelegt, dass G. seit 2008 im Rahmen eines Dienstverhältnisses für die Berufungswerberin tätig sei. Die Tätigkeit sei nicht mehr auf Auslieferung und Qualitätsprüfung beschränkt, sondern er sei nun im Unternehmen auch in der Lagerlogistik integriert und damit in den Betriebsprozess anders eingegliedert als in den Vorjahren. Im Antrag, der Berufung Folge zu geben, bezog sich die Berufungswerberin auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.7.2010, 2007/15/0223, und vom 2.9.2009, 2005/15/0035, aus denen sie Argumente für ihren Standpunkt ableitete.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Strittig war im gegenständlichen Fall, ob der von der Berufungswerberin mit Qualitätssicherungsprüfungen an Gläsern und Auslieferungsfahrten betraute Auftragnehmer in einem Dienstverhältnis zur Berufungswerberin stand oder, wie die Berufungswerberin vermeint, die Arbeiten im Rahmen eines Werkvertrages vorgenommen hat.

Vorweg wird bemerkt, dass der Begriff des Dienstverhältnisses im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG ein eigenständiger Begriff des Steuerrechtes ist; er deckt sich weder mit dem Arbeitsrecht

noch mit dem Sozialversicherungsrecht. Für ein steuerrechtliches Dienstverhältnis ist es nicht maßgebend, ob auch ein Dienstverhältnis im Sinn des bürgerlichen Rechts vorliegt, auch der Abschluss eines formellen Dienstvertrages ist nicht Voraussetzung. Entscheidend ist nur, ob die ausgeübte Tätigkeit dem „Tatbild“ des § 47 EStG entspricht (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Tz 14 – 19 zu § 47 und die dort zitierte Judikatur des VwGH). Aus diesem Grund ist es auch unerheblich, dass ein als Werkvertrag bezeichneter schriftlicher Vertrag vorliegt, in dem unter anderem festgehalten wird, dass vom Entgelt weder Lohnsteuer noch Sozialversicherung in Abzug gebracht wird und der Auftragnehmer selbst den diesbezüglichen Meldeverpflichtungen nachzukommen hat.

Die Legaldefinition des § 47 EStG fordert, dass der Arbeitnehmer einem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, und enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus. Wenn beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit ermöglichen, ist anhand weiterer Merkmale zu beurteilen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder der Unselbständigkeit überwiegen. In zahlreichen Erkenntnissen hat der Verwaltungsgerichtshof auch dem Umstand, ob der Steuerpflichtige mit der ausgeübten Tätigkeit ein Unternehmerrisiko trägt, ebenso wesentliche Bedeutung beigemessen wie den beiden Kriterien der Legaldefinition. Im Erkenntnis vom 28.5.2009, 2007/15/0163, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt: Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenüber steht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen.

Zur Beurteilung der strittigen Tätigkeit war für den Unabhängigen Finanzsenat neben der schriftlichen Ausfertigung des „Werkvertrages“ insbesondere die durch die Gebietskrankenkasse ausgefertigte Niederschrift über eine Befragung des Auftragnehmers G. von Bedeutung, in der die Tätigkeit für die Berufungswerberin ausführlich geschildert wurde. Auf Grund dieser Unterlagen konnten zur Frage, ob im gegenständlichen Fall die Merkmale der Selbständigkeit oder der Unselbständigkeit überwiegen, folgende Feststellungen getroffen werden:

Zunächst fällt auf, dass die geforderte Leistung im schriftlichen Vertrag folgendermaßen umschrieben ist: „Diverse Qualitätssicherungsprüfungen bei diversen Glaslieferanten im In- und Ausland; - Durchführung von Auslieferungsarbeiten zu diversen Kunden entsprechend den jeweils zu erstellenden Einzelaufträgen mit LKW des Auftraggebers.“ Nach dem Wortlaut des Vertrages wird nicht ein konkretes Werk wie etwa die Durchführung der Qualitätsprüfung bei einer konkreten Glasproduktion oder eine bestimmte Auslieferungsfahrt vereinbart, sondern

die Erbringung derartiger Leistungen für einen unbestimmten Zeitraum und bei noch näher zu bestimmenden Geschäftspartnern der Berufungswerberin – dies spricht nach Ansicht des Senates sehr wohl dafür, dass der Auftragnehmer der Berufungswerberin für einen unbestimmten Zeitraum seine Arbeitskraft zur Verfügung gestellt hat. Der Vertrag enthält keine Kündigungsvereinbarung. Die Möglichkeit der Berufungswerberin, den Vertrag zu lösen, wenn kein Bedarf mehr bestehe, spricht ebenfalls für diese Feststellung.

Während das sachliche Weisungsrecht auf den Arbeitserfolg gerichtet ist und sowohl bei einer selbständigen als auch bei einer unselbständigen Tätigkeit vorkommen kann, ist das persönliche Weisungsrecht, das für ein Dienstverhältnis spricht, auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und charakteristisch dafür, dass der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft schuldet. Für persönliche Weisungsgebundenheit spricht es, wenn der Auftragnehmer die Verpflichtung übernommen hat, die in einem bestimmten Zeitraum zugewiesenen Aufträge durchzuführen. Im Berufungsverfahren wurde seitens der Berufungswerberin laufend eingewendet, dass der Auftragnehmer die Möglichkeit hatte, einzelne Aufträge abzulehnen. Dem Vertragstext ist eine solche Regelung nicht zu entnehmen. Nach den niederschriftlich festgehaltenen Ausführungen des Auftragnehmers dürfte dies allenfalls in Zeiten von Urlaub, Krankenstand oder aus ähnlichen Gründen tatsächlich vorgekommen sein – somit aus Gründen, die jeden Arbeitnehmer von der Verpflichtung zur Arbeitsleistung befreien (vgl. folgende Aussage des G. : „Hatte ich keine Zeit wie z.B. wegen Urlaub, Krankenstand, übernahm die Fahrt eine andere Person, welche bei der Firma .. beschäftigt war“). Der Vertragstext enthält zwar die Berechtigung des Auftragnehmers, sich bei Erfüllung seiner Aufgaben eines Gehilfen zu bedienen, tatsächlich zeigt jedoch diese Darstellung des Auftragnehmers, dass im Fall seiner Verhinderung die Auslieferungsfahrten durch eine andere bei der Berufungswerberin beschäftigte Person durchgeführt wurden – die Organisation eines Ersatzes erfolgte somit durch die Berufungswerberin.

Die einzelnen Auslieferungsfahrten dauerten jeweils über einen ganzen Tag an. Dass es bei einer derartigen Fahrtätigkeit möglich und auch üblich ist, sich die Pausen individuell und nach eigenem Gutdünken einzuteilen, wenn nur der Zeitrahmen eingehalten wird, liegt in der Natur dieser Tätigkeit und spricht nicht gegen eine Weisungsgebundenheit.

Für die Qualitätssicherungsprüfungen wurde der Auftragnehmer in den einzelnen Lieferfirmen durch einen für die Produktion verantwortlichen Dienstnehmer der Berufungswerberin eingeführt, der selbst ebenfalls (als Einziger neben G.) bei den Firmen solche Qualitätsprüfungen durchführte. Die Termine der Prüfungen wurden mit ihm abgesprochen, angefallene Probleme im Zuge der Qualitätssicherung wurden mit ihm besprochen. Diese Bindung an die letztlich im

Betrieb der Berufungswerberin für die Qualität der Gläser verantwortliche Person spricht ebenfalls für eine nicht nur sachliche, sondern auch persönliche Weisungsgebundenheit.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin ergibt sich allein schon daraus, dass sämtliche wesentliche Arbeitsmittel von der Berufungswerberin zur Verfügung gestellt wurden. Die Auslieferungsfahrten erfolgten mit den Fahrzeugen der Berufungswerberin, auch Treibstoff und sonstige Betriebsmittel wurden zur Verfügung gestellt. Da Örtlichkeit und Termine der Auslieferungsfahrten sowie auch der Qualitätssicherungsprüfungen vorgegeben waren, erfolgten damit auch alle organisatorischen Vorarbeiten für die Arbeitseinsätze durch die Berufungswerberin, was zu den typischen Aufgaben eines Arbeitgebers gehört. Schließlich wurde, wie oben ausgeführt, bei Ausfall des Auftragnehmers auch ein allenfalls erforderlicher Ersatz durch die Berufungswerberin gestellt.

Im Übrigen entspricht die Vertragsgestaltung, wonach G. die Auslieferungsfahrten und Qualitätsprüfungen entsprechend den vorgegebenen Terminen vorzunehmen hatte, einem „Bereitstehen auf Abruf“, was eine besondere Art der Abhängigkeit darstellt, die eher für bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern typisch ist als für selbständige Unternehmer (vgl. VwGH 16.2.1994, [90/13/0251](#)).

Auch das Vorliegen eines Unternehmerrisikos ist im gegenständlichen Fall zu verneinen. Ein solches ist nicht gegeben, wenn der Auftragnehmer, wie hier, für seine Tätigkeit einen fixen Stundenlohn erhält und nach tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden entlohnt wird. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Vereinbarung eines Stundenhonorars ein Indiz dafür dar, dass der Mitarbeiter nicht einen bestimmten Arbeitserfolg schuldet, sondern die Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Ein vereinbarter Stundenlohn spricht auf Grund des Fehlens einer erfolgsabhängigen Leistungskomponente für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (z.B. VwGH 15.9.1999, [97/13/0164](#); VwGH 28.5.2009, [2007/15/0163](#)).

Bei dieser Sachlage sprechen alle Indizien dafür, dass in Wahrheit ein Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorlag. Gegenteiliges ergab sich auch nicht aus dem in Deutschland anhängigen Finanzverfahren betreffend eine Veranlagung des Auftragnehmers G. in Deutschland. Abgesehen davon, dass ein Dienstverhältnis des G. zur Berufungswerberin auch bestehen könnte, wenn er in Deutschland tatsächlich einen Gewerbebetrieb für Qualitätssicherungsprüfung von Gläsern betrieben hätte, wurde dies letztlich in dem Verfahren nicht bestätigt und auch eine unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland verneint. Bemerkt wird, dass aus den übermittelten Verfahrensunterlagen auch hervorgeht, dass er nur das Gewerbe der „Qualitätsprüfung von Trinkgläsern“ angemeldet hat. Tatsächlich nahmen jedoch die Qualitätsprüfungen gegenüber den Auslieferungsfahrten einen wesentlich geringeren zeitlichen Umfang ein.

Unerheblich für die Beurteilung ist auch, dass G. im Berufszeitraum auch für andere Firmen Auslieferungsfahrten durchgeführt hat, zumal diese Tätigkeiten auch nur in zeitlich sehr untergeordnetem Ausmaß erfolgten.

Aus den angeführten Gründen kommt der Senat zu dem Schluss, dass die hier strittigen Honorarzahlen zu Recht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beurteilt wurden.

Zum Eventualantrag Berücksichtigung eines Sechstels der Bezüge als „sonstige Bezüge“:

§ 67 Abs. 1 EStG 1988 lautet: „Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 € übersteigen, 6%.“

Sonstige Bezüge im Sinn des § 67 Abs. 1 EStG 1988 liegen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann vor, wenn sie sich sowohl durch den Rechtstitel, aus dem der Arbeitnehmer den Anspruch ableiten kann, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden. Sonstige Bezüge sind solche, die nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum geleistet werden. Das Wesen der sonstigen Bezüge ist durch Lohnanteile charakterisiert, die der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Lohn bezahlt, wobei dies aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein muss (z.B. VwGH 27.9.2000, [2000/14/0087](#); VwGH 30.4.2003, [97/13/0148](#) u.a.). Werden beispielsweise 13. und 14. Monatsbezug laufend anteilig mit dem laufenden Arbeitslohn ausbezahlt, sind sie als laufender Arbeitslohn zusammen mit diesem nach dem Tarif zu versteuern (VwGH 14.12.1993, 91/14/0038).

Eine nachträgliche rein rechnerische Aufteilung des Gesamtbezuges in laufende und sonstige Bezüge kann mangels eindeutig erkennbarer Unterscheidungsmerkmale zwischen laufenden und sonstigen Bezügen nicht als ausreichende Grundlage für die Annahme sonstiger Bezüge angesehen werden (VwGH 19.11.1969, 1157/68).

Im Sinn dieser Rechtsprechung konnte dem Eventualantrag, das insgesamt an G. ausbezahlte Entgelt zu einem Sechstel mit dem begünstigten Steuersatz für sonstige Bezüge zu besteuern, kein Erfolg beschieden sein, da tatsächlich nur laufende Honorarzahlen erfolgten.

Zum Eventualantrag Berücksichtigung von Gebietskrankenversicherungsbeiträgen:

Nach § 62 Z 4 EStG 1988 sind beim Steuerabzug vom Arbeitslohn vor Anwendung des Lohnsteuertarifes (§ 66) vom Arbeitslohn die vom Arbeitgeber einbehaltenen Beiträge im Sinn des § 16 Abs. 1 Z 4, soweit sie nicht auf Bezüge entfallen, die mit einem festen Steuersatz im Sinn des § 67 zu versteuern sind, abzuziehen.

Aus dem Wortlaut dieser Gesetzesstelle lässt sich in Umsetzung des Zu- und Abflussprinzipes eindeutig erkennen, dass die steuerliche Bemessungsgrundlage nur solche Pflichtbeiträge vermindern können, die vom Arbeitgeber im Besteuerungszeitraum auch tatsächlich einbehalten wurden (vgl. UFS 3.2.2010, RV/0012-G/07, UFS 4.4.2011, RV/0366-I/07).

Da im gegenständlichen Fall im Prüfungszeitraum keine Sozialversicherungsbeiträge einbehalten wurden, können diese auch bei Berechnung der Lohnsteuernachforderung nicht berücksichtigt werden.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 30. Juni 2011