



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adresse, vertreten durch Rechtsanwalt, vom 1. Juni 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 27. April 2011 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A) für den Zeitraum 2007 bis 2009, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006 bis 2009, Haftung des Dienstgebers gem. § 82 EStG für den Zeitraum 2008 bis 2009 entschieden:

Die Berufung betreffend Haftungsbescheide Lohnsteuer gem. § 82 EStG für den Zeitraum 2008 bis 2009 wird gem. [§ 289 Abs. 1 BAO](#) iVm [§ 85 Abs. 2 BAO](#) für zurückgenommen erklärt. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung wird betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (Sektion A) für den Zeitraum 2007 bis 2009 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006 bis 2009 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) aufgehoben und zur neuerlichen Entscheidung zurückverwiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. zuvor Bw.alt wurde für den Zeitraum 2005 bis 2009 vom Finanzamt (FA) einer gemeinsamen Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA) unterzogen.

Mit Haftungs- bzw. Abgabenbescheiden vom 27. April 2011 wurden folgende Beträge zusätzlich zu den bisher entrichteten Abgaben vorgeschrieben (Mehr-/Minderbeträge):

<b>Jahr</b>	<b>LSt § 82 EStG</b>	<b>DB</b>	<b>DZ</b>	<b>Summe/Jahr</b>
<b>2006</b>			€ 40,00	<b>€ 40,00</b>
<b>2007</b>		€ 6.536,80	€ 581,05	<b>€ 7.117,85</b>
<b>2008</b>	€ 356,35	€ 7.341,56	€ 654,23	<b>€ 8.352,14</b>
<b>2009</b>	€ - 463,00	€ 1.070,87	€ 52,44	<b>€ 660,31</b>
<b>Summe</b>	<b>€ - 106,65</b>	<b>14.949,23</b>	<b>€ 1.327,72</b>	<b>€ 16.170,30</b>

Begründend wird auf den Bericht vom 27. April 2011 (Bp-Bericht) verwiesen in welchem einerseits diverse Abfuhrdifferenzen bei einzelnen Dienstnehmern bzw. Fehlbeträge aufgrund der vorgelegten Lohnkonten festgestellt wurden, weiters die Übernahme von Studienbeiträgen für die Dienstnehmerin (DN) DN-B im Jahr 2008 der LSt, DB und DZ unterzogen wurde, eine Auszahlungsdifferenz für die DN DN-A im Jahr 2008 dem DB und DZ unterzogen wurde, pauschale Aushilfslöhne lt. Buchhaltung € 5.142,00 (2008) und € 850,00 (2009) der LSt, DB und DZ unterzogen wurden, Bezüge gemeldeter freier Dienstnehmer mit einer Gesamtbemessungsgrundlage von € 29.561,90 (2007); € 37.802,05 (2008); € 12.259,15 (2009) dem DB und DZ unterzogen wurden sowie die Bezüge der Gesellschaftergeschäftsführer (GesGf) GF1 und GF2 dem DB und DZ unterzogen wurden.

Zu den Geschäftsführer (Gf.) Bezügen führt der Bp-Bericht aus, dass GesGf., die der Lohnsteuer unterliegen (bis 25% Beteiligung am Stammkapital, unabhängig von einer Sperrminorität) Dienstnehmer iSd ASVG wären und generell der Lohnsteuerpflicht unterliegen. Nach § 41 FLAG seien sämtliche Bezüge an wesentlich Beteiligte dem DB und DZ zu unterziehen. Aufgrund der gängigen Rechtsprechung und Verweis auf §§47 Abs. 2 EStG 1988 und 41 der FLAG Richtlinien seien DB und DZ nachzuverrechnen. Von einer Vorschreibung der LSt könne Abstand genommen werden, da diese von den GesGf. im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärungen erklärt worden seien.

Beträchtlich stellen sich die Bemessungsgrundlagen für die GesGf. folgendermaßen dar:

<b>Jahr</b>	<b>GF1</b>	<b>GF2</b>	<b>Gesamt</b>	<b>DB</b>	<b>DZ</b>
2007	€ 36.060,48	€ 79.639,77	€ 115.700,25	€ 5.206,51	€ 462,80
2008	€ 47.587,76	€ 71.348,55	€ 118.936,31	€ 5.352,13	€ 475,74
<b>Summe</b>	<b>€ 83.648,24</b>	<b>€ 150.988,32</b>	<b>€ 234.636,56</b>	<b>€ 10.558,64</b>	<b>€ 938,54</b>

Mit Schreiben vom 1. Juni 2011 erhob die Bw. Berufung gegen die Bescheide betreffend DZ 2006 bis 2009, DB 2007 bis 2009 und Haftungsbescheide 2008 und 2009 (gemeint offenbar Haftung des Dienstgebers für Lohnsteuer gem. [§ 82 EStG 1988](#)).

Begründend wird folgendermaßen ausgeführt:

*„1. Die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages, über die Festsetzung von Säumniszuschlägen sowie über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag betreffen die irrtümlich als Dienstnehmer behandelten Geschäftsführer der Gesellschaft, GF1 und Mag. GF2 .*

*Die beiden Haftungsbescheide betreffen andere Personen. Zweckmäßigsgründe sprechen daher dafür, die beiden Abgabenfestsetzungen getrennt zu behandeln.*

*2. Zu den die beiden Geschäftsführer betreffenden Zuschlagsfestsetzungen geht die Behörde, soweit der äußerst verkürzt dargestellten Begründung zu entnehmen ist, von folgendem Sachverhalt aus: Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer, die der Lohnsteuer unterliegen (bis 25% Beteiligung am Stammkapital, unabhängig von einer vereinbarten Sperrminorität) sind Dienstnehmer im Sinne des ASVG. Von der Nachverrechnung der Lohnsteuer könne jedoch Abstand genommen werden, da die Gesellschafter-Geschäftsführer "Einkommensteuererklärungen gelegt" haben.*

*Bereits jetzt sei darauf verwiesen, dass der Hauptgrund, den die Behörde für ihren Standpunkt geltend macht darin gelegen ist, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer der Lohnsteuer unterliegen (Zitat aus dem "Bericht": .. Gesellschafter- Geschäftsführer, die der Lohnsteuer unterliegen ... sind Dienstnehmer im Sinne des ASVG). Allerdings wurden ebenfalls in diesem Fall die Entgelte der Geschäftsführer aus guten Gründen nicht der Lohnsteuerbesteuerung unterzogen. Die gängige Begründungspraxis zu den Zuschlägen (DB und DZ) kann hier also nicht greifen. Eine überprüfbare Begründung der zu Unrecht erfolgten Abgabenfestsetzung hätte daher jene Sachverhaltselemente nennen müssen, aus welchen sich ergibt, dass die Entgelte, die die Gesellschafter-Geschäftsführer bezogen haben, den verhangenen Zuschlägen zu unterwerfen waren. Darüber findet sich in den angefochtenen Bescheiden jedoch nichts.*

*Die Berufungswerberin ist daher gehalten, hypothetisch nachzuvollziehen, was die Abgabenverwaltung mit ihrer zu Unrecht erfolgten Abgabenfestsetzung gemeint haben könnte. Dazu ist es aber notwendig, die derzeit geltende Rechtslage darzulegen.*

*3. Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit liegen u.a. dann vor, wenn nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter von Kapitalgesellschaften Bezüge und Vorteile für ihre Beschäftigung erhalten, u.zw. auch dann, wenn sie gesellschaftsvertraglich weisungsfrei gestellt sind, ihre Beschäftigung aber sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses erfüllt. Dabei ist es nicht notwendig, dass "sonst alle" Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen müssen, es genügt eine Überwiegenheit solcher Merkmale, wobei den diesbezüglichen Eigenschaften eine unterschiedliche Gewichtung zukommt. In diesem Zusammenhang ist durchaus auch die Bestimmung des § 4 Abs.2 ASVG beachtlich, wonach derjenige Dienstnehmer ist, der in einem Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt beschäftigt wird. Diese wirtschaftliche und persönliche Abhängigkeit sowohl im sozialversicherungsrechtlichen als auch im abgabenrechtlichen Sinne liegt dann vor, wenn die betroffene Person in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingebunden ist; einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss.*

*Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung. Wenn eine solche Eingliederung (wie hier) nicht klar erkennbar ist, kommt auch dem Fehlen eines Unternehmerwagnisses erhebliche Bedeutung für den rechtlichen Befund zu, ob es sich um ein Dienstverhältnis handelt. Ein Unternehmerwagnis liegt dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit, sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Betroffene für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss.*

*Die Wesentlichkeit des Kriteriums "Unternehmerwagnis" besteht eben darin, dass dienstnehmertypische Abhängigkeit in einem klaren Gegensatz zum Unternehmertum steht: Derjenige, der sein Entgelt auch dann erhält, wenn er nicht direkt und messbar für den wirtschaftlichen Erfolg seines Vertragspartners unentbehrlich ist, derjenige, der das Entgelt auch dann bekommt, wenn er nichts arbeitet (Krankenstand, Urlaub etc.), der sich also auf eine Bezahlung des Entgeltes ohne Leistungsvoraussetzung verlassen darf, ist Dienstnehmer, ihn trifft keinerlei Wagnis.*

*Derjenige dagegen, der Entgelt nur dann erhält, wenn er kausal tätig war, wenn also der Geschäftserfolg ohne sein Wirken nicht denkbar wäre und er auch nichts bekommt, wenn er nichts arbeitet, ist Träger des Unternehmerwagnisses. Das sind die einer dichten Judikatur der Höchstgerichte des öffentlichen Rechtes entnehmbaren prägenden Merkmale für die hier interessierende Frage, ob die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte gemab § 25 EStG erzielen oder nicht.*

*Vor dem Hintergrund dieser rechtlichen Feststellungen sind daher die Beschftigungsmerkmale der beiden hier in Betracht kommenden Personen zu bewerten.*

*4. Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer erhalten von ihrer Gesellschaft nur dann ein - umsatzabhangiges - Entgelt, wenn sie der Gesellschaft Geschäfte vermitteln, sonst nicht (!); haben daher als Anspruchsvoraussetzung gegenüber der Gesellschaft eine Rechnung i.S. § 11 UStG zu legen; führen daher als Unternehmer i.S. § 2 UStG Umsatzsteuer ab; - werden nicht der Lohnsteuer unterzogen, weil die Abgabenverwaltung deren Einkünfte erklarungskonform festsetzt; üben ihre Tätigkeit nicht etwa im Interesse des wirtschaftlichen Organismus der Gesellschaft, sondern ausschließlich im eigenen Interesse aus; bekommen im Fall einer erfolglosen Geschäftsanbahnung keinerlei Gegenleistung, nicht einmal Spesenersatz; sind also vollkommen von ihrem eigenen Geschäftserfolg (Vermittlung von Aufträgen) abhängig; unterliegen der vollen Organhaftung (§ 25 Abs.2 GmbHG; [§ 9 BAO](#)), ohne dafür eine Haftungspramie oder ein ähnliches Entgelt zu erhalten.*

*Damit sind sämtliche denkbaren Merkmale einer unternehmerischen Tätigkeit gegeben und es muss nicht einmal der Uberwiegenheitsgrundsatz angewendet werden, um die Dienstnehmereigenschaft der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer zu verneinen.*

*5. Die Abgabenbehörde hat - in Verkennung der Rechtslage - allein die Tatsache festgestellt, dass die beiden Geschäftsführer unwesentlich beteiligt sind und daraus bereits den unreflektierten Schluss gezogen, dass sie daher auch Einkünfte gemab § 25 EStG erzielen und deshalb auch DG- und DZpflichtig sind. Von einer Lohnsteuerpflicht - das soll hier nochmals betont werden - spricht die Abgabenverwaltung dagegen nicht; dies ist insoferne konsequent, als es sich eben bei den beiden Personen nicht um Dienstnehmer handelt, weder im abgabenrechtlichen noch im sozialversicherungsrechtlichen Sinne.*

*6. Was nun die Haftung der Berufungswerberin für DB und DZ angeht, die für die Zahlungen an "Aushilfskräfte" abzuführen gewesen wären, verweist der Bescheidinhalt auf den Bericht, der gemab [§ 150 BAO](#) über das Ergebnis der Außenprüfung erstattet wurde. In diesem Bericht heißt es aber lediglich, dass sich die Feststellung der Dienstnehmereigenschaft gemab [§ 42 ASVG](#) aus der "persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit der Dienstnehmer" ergäbe, ohne anzuführen, auf Grund welcher Sachverhaltselemente die Abgabenbehörde diese Abhängigkeit angenommen hat. Die Verwendung der verba legalia reicht aber nicht aus, die Subsumption muss sich vielmehr aus dem Sachverhalt ergeben, den festzustellen die Abgabenbehörde unterlassen hat. Diesbeziglich sind die angefochtenen Bescheide begrndungslos ergangen, die fehlende Begründung wird nachzuholen sein, was hiemit beantragt wird".*

Aus diesem Berufungsschriftsatz lässt sich ableiten, dass die Bw. folgende Ergebnisse der GPLA bekämpft:

DB, DZ Pflicht der beiden Gf., sowie offenbar die Behandlung der freien Dienstverträge als echte Dienstverträge und die damit verbundene Verrechnung von DB und DZ (die unter Pkt. 6 der Berufung angeführte Begründung lässt in Verbindung mit dem Bp-Bericht nur diese Auslegung zu). Zu den übrigen Feststellungen (Aushilfslöhne für Reinigung lt. Buchhaltung, Abfuhrdifferenzen lt. Lohnkonten, Studienbeitrag für DN-B, einmalige Auszahlung an DN-A) wurde kein substantiiertes Vorbringen erstattet.

Da daher ein erkennbares Vorbringen zu den Haftungsbescheiden Lohnsteuer 2008 und 2009 sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006 nicht ersichtlich war, forderte der Unabhängige Finanzsenat (UFS) den ausgewiesenen Vertreter der Bw. mit Schreiben vom 1. Oktober 2012 gem. [§ 250 Abs. 1 lit. a bis d BAO](#) iVm [§ 85 Abs. 2 BAO](#) auf eine Anfechtungserklärung bzw. eine Begründung binnen zwei Wochen nachzureichen widrigenfalls die entsprechenden Berufungen als zurückgenommen anzusehen wären.

Diesen Mängelbehebungsauftrag beantwortete die Bw. folgendermaßen:

*Was den Bescheid DB 2006 angeht, gilt die Begründung, die in der Berufung in Ansehung sämtlicher Bescheide gegeben wurde ebenfalls. Es mag zwar sein, dass die Begründung unrichtig ist, unbegründet ist die Berufung auch gegen diesen Bescheid allemal nicht.*

*Verbleiben die Haftungsbescheide für 2008 und 2009. Nach meinem Verständnis, ist ein Haftungsbescheid dann unrichtig ergangen, wenn der Abgabenfestsetzungsbescheid, auf den sich ein Haftungsbescheid bezieht, unzutreffend war. Es mag durchaus sein, dass durch die Aufhebung des diesbezüglichen Grundlagenbescheides auch der Haftungsbescheid aus dessen Rechtsbestand behoben wird, es kann aber nicht als unbegründet angesehen werden, wenn ein solcher Haftungsbescheid bekämpft wird, mag auch dessen Aufhebung eine Folge einer anderen Bescheidaufhebung sein.*

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Berufungswerberin war im Firmenbuch seit ihrer Gründung im Jahr 2004 unter der Firma Bw.alt erfasst. Ab der Gründung der Gesellschaft waren die beiden Geschäftsführer GF1 und GF2 zu je 25% am Stammkapital beteiligt. Mit Eintragung vom 14. Februar 2007 aufgrund eines Antrages vom 30. Jänner 2007 erhöhte sich ihr Anteil am Stammkapital auf 50%. Mit 11. April 2007 wurde im Firmenbuch der Name auf Bw.alt1 geändert. Mit 8. Mai 2007 wurden die beiden Geschäftsführer als Gesellschafter der Bw. aus dem Firmenbuch gelöscht und scheint seit diesem Zeitpunkt als alleiniger Gesellschafter der Bw. die Ges.ter im Firmenbuch auf. Mit 13. Jänner 2011 wurde der Firmenname der Bw. auf Bwneu und mit 7 Februar 2012 auf Bw.aktuell geändert.

Als gemeinsam zeichnungsberechtigte Geschäftsführer schienen im Firmenbuch DI GF1 und Mag. GF2 von 1. Dezember 2004 bis 7. Februar 2012 auf. Im Streitzeitraum waren sie Geschäftsführer der Bw., die Beteiligung der beiden Geschäftsführer an der Bw. lag von 2004

bis 14. Februar 2007 bei je exakt 25%, von 15. Februar 2007 bis 8. Mai 2007 bei je 50%, ab 9. Mai 2007 bis zur Löschung der Geschäftsführerfunktion am 7. Februar 2012 bei 0%.

Betreffend die Berufung zu den Haftungsbescheiden für Lohnsteuer für 2008 (Nachforderung € 356,35) und 2009 (Gutschrift € 463,00) wurde dem vom UFS erlassenen Mängelbehebungsauftrag den Abänderungsantrag betraglich darzustellen und den Anfechtungsgrund auszuführen inhaltlich nicht entsprochen. Der vom Vertreter des Bw. diesbezüglich eingebrachte Schriftsatz stellt nicht klar mit welcher Begründung die angesprochenen Bescheide bekämpft werden bzw. welche Änderungen gewünscht werden. Die Ausführungen im Schriftsatz vom 13. November 2012 zur Aufhebung von Grundlagenbescheiden sind in diesem Zusammenhang nicht nachvollziehbar und tragen nicht zur Klärung des Berufungsbegehrens bei.

Rechtlich folgt daraus:

1.: Haftungsbescheide Lohnsteuer 2008 und 2009

Gemäß [§ 250 BAO](#) muss eine Berufung unter anderem die Erklärung beinhalten welche Änderungen beantragt werden sowie eine Begründung.

Die Angabe gem. [§ 250 Abs. 1 lit. d BAO](#) (Begründung) soll die Berufungsbehörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, aus welchen Gründen der Berufungswerber die Berufung für gerechtfertigt bzw. für Erfolg versprechend hält (VwGH 21.1.2004, [99/13/0120](#); 24.10.2005, [2002/13/0005](#), 0006; 28.5.2008, 2007/15/0247).

Gemäß [§ 85 Abs. 2 BAO](#) berechtigen Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) die Abgabenbehörde nicht zur sofortigen Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Die Abgabenbehörde hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Wird einem Mängelbehebungsauftrag überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder unzureichend entsprochen (VwGH 3.6.1993, [92/16/0116](#)), so ist mit Bescheid auszusprechen, dass die Eingabe als zurückgenommen gilt

Wie oben dargestellt bekämpfte die Bw. zwar die Haftungsbescheide Lohnsteuer 2008 und 2009 und strebte anscheinend eine Aufhebung der Bescheide an, eine Begründung zu diesem Begehr lässt sich aber aus der Berufung nicht ableiten. Dem Mängelbehebungsauftrag vom 1. Oktober 2012 kam die Bw. zwar mit Schriftsatz vom 13. November fristgerecht nach,

jedoch lässt sich auch aus diesem Schriftsatz eine Begründung des Berufungsbegehrens nicht ableiten.

Da der Mängelbehebungsauftrag somit inhaltlich unerfüllt blieb gilt die Berufung als zurückgenommen.

Ergänzend sei darauf verwiesen, dass die beantragte Aufhebung der Haftungsbescheide für Lohnsteuer 2008 und 2009 dem Bw. insgesamt zum Nachteil gereicht hätte, da die festgesetzte Gutschrift 2009 die festgesetzte Nachzahlung für 2008 um insgesamt € 106,65 übersteigt.

## 2.: Dienstgeberbeitrag 2007 bis 2009 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006 bis 2009

Gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Zweck der Kassationsmöglichkeit des [§ 289 Abs. 1 BAO](#) ist die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Beschleunigung des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens.

Zur Ermessensübung (zu [§ 66 Abs. 2 AVG](#)) weist der VwGH (21.11.2002, 2002/20/0315, ZfVB 2004/234) darauf hin, es würde die Anordnungen des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzliches Verfahren) unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre umfassende Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht

Zur Festsetzung des DZ für 2006 im Betrag von € 40,00 verweist der Bescheid vom 27. April 2011 auf den Bericht vom 27.April 2011. Dieser enthält laut der im Akt befindlichen Abschrift des Berichtes keine Begründung oder Berechnung zur Nachforderung von € 40,00. Für den Unabhängigen Finanzsenat ist aus den im Akt erliegenden Unterlagen nicht ersichtlich aufgrund welcher Ermittlungen und Sachverhaltsfeststellungen diese Nachforderung errechnet wurde, weshalb dieser Begründungsmangel im Berufungsverfahren nicht saniert werden kann. Aus der Sicht des UFS wurden entweder die erforderlichen Ermittlungshandlungen nicht

gesetzt oder sind allenfalls gesetzte Ermittlungshandlungen aus dem Akteninhalt nicht ersichtlich.

Wie oben dargestellt waren die beiden Geschäftsführer der Bw. ab Mai 2007 nicht mehr an Bw. beteiligt. Dieser Umstand wurde vom Finanzamt wie sich aus der Begründung der Bescheide für DB, DZ 2007 und DB, DZ 2008 (Bp.Bericht) ableiten lässt, offensichtlich nicht erkannt. Dementsprechend hat sich das FA auch nicht mit den Sachverhaltselementen auseinandergesetzt die für die Einordnung eines Anstellungsvertrages eines Fremdgeschäftsführers als Dienstvertrag oder Werkvertrag erforderlich sind. Es wurden diesbezüglich keine Erhebungen vorgenommen. Die in der Sachverhaltsdarstellung vorgenommen Feststellungen sind unzutreffend.

Bemerkt wird weiters, dass auch der Vertreter der Bw. den Umstand der fehlenden Beteiligung in keinem seiner Schriftsätze erwähnte und daher offenbar ebenfalls von einer Beteiligung der Gf. an der Bw. ausging. Das Vorbringen der Bw. entspricht daher ebenfalls teilweise nicht den tatsächlichen Verhältnissen.

In seinem Erkenntnis vom 24. Februar 1999, 97/13/0234, hat der Verwaltungsgerichtshof zur Frage, ob die (an der Gesellschaft nicht beteiligten) Mitglieder des Vorstandes einer Aktiengesellschaft ihre Arbeitskraft im Sinne des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) schulden, zum Ausdruck gebracht, dass dies allein auf Grund des das Anstellungsverhältnis regelnden Anstellungsvertrages unabhängig von den aktienrechtlichen Bestimmungen (vgl. §§ 70ff AktG) über die Unabhängigkeit des Vorstands von den anderen Organen der Aktiengesellschaft zu beurteilen ist, weil es für die Frage nach dem Vorliegen eines Dienstverhältnisses im steuerrechtlichen Sinne auf das schuldrechtliche Verhältnis zwischen Vorstandsmitglied und Aktiengesellschaft ankommt. Entsprechendes gilt für die Geschäftsführer einer GmbH. Weiters wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 15. 7. 1998, [97/13/0196](#) verwiesen, wonach ein nicht beteiligter Geschäftsführer sowohl im Dienst- als auch im Werkvertrag für die Gesellschaft tätig werden kann und die entsprechende Einordnung anhand des Anstellungsvertrages und der tatsächlichen Umstände vorzunehmen ist. Die DB-Pflicht seiner Bezüge richtet sich nach der ertragssteuerlichen Einordnung (*Doralt, Steuerrecht 2010/11, II Einkommensteuer Rz 36*).

Die Bindung des Geschäftsführers an den Gesellschaftsvertrag und die Gesellschafterbeschlüsse stellt bloß eine sachliche Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers her, die sich lediglich auf den Erfolg der Arbeitsleistung der Geschäftsführung bezieht. Eine solche sachliche Weisungsgebundenheit, die von einer sich in persönlicher Abhängigkeit äußernden, durch weitgehende Unterordnung gekennzeichneten Weisungsgebundenheit zu unterscheiden ist, begründet für sich allein kein Dienstverhältnis.

Das FA hat daher im Zuge entsprechender Ermittlungshandlungen (Einvernahme der beiden Geschäftsführer und Würdigung der Anstellungsverträge für den Streitzeitraum) festzustellen, ob die Tätigkeit in Rahmen eines Dienstverhältnisses oder Werkvertragsverhältnis ausgeführt wurde. Derartige Ermittlungshandlungen wurden bislang nicht gesetzt.

Für den DB, DZ 2009 wird seitens des FA im Bereich des Sachverhaltsfeststellungen auf ein Einvernehmen mit dem steuerlichen Vertreter zur Umqualifizierung von freien Dienstverträgen in Dienstverhältnisse gem.[§ 4 Abs. 2 ASVG](#) verwiesen. Es fehlen auch hier wie oben (DZ 2006) konkrete Feststellungen welche Personen aufgrund welcher Sachverhaltselemente von dieser Umqualifizierung betroffen sind. Der im Bescheid darstellte Sachverhalt ist daher jedenfalls unvollständig und reicht zur rechtlichen Beurteilung im Berufungsverfahren nicht aus.

Nach [§ 115 Abs. 1 BAO](#) haben die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Diese Ermittlungen wurden nach der Aktenlage jedoch nicht vollständig durchgeführt und es ist durchaus möglich, dass bei deren Durchführung anders lautende Bescheide hätten erlassen werden müssen oder die Erlassung der Bescheide unterblieben wäre.

Da im gegenständlichen Fall die fehlenden Ermittlungen ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)) einen vergleichsweise großen Umfang haben und im Wege eines Vorhalteverfahrens nicht hinreichend bzw. nur mit großem Zeitaufwand verbunden erhoben werden können, ist es zweckmäßig, dass diese Ermittlungen von der Abgabenbehörde erster Instanz nachgeholt werden (vgl. UFS 24.2.2003, RV/1365-L/02).

Wien, am 16. Juni 2013