



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der BfADR, vertreten durch Gessler&Co WT KEG, 6020 Innsbruck, Amraserstraße 85, vom 3. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck, vom 8. September 2006 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 2001 bis 2004 entschieden:

Den Berufungen betreffend die Jahre 2002 bis 2004 wird stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide betreffend die Jahre 2002 bis 2004 werden ersatzlos aufgehoben.

Der Berufung betreffend das Jahr 2001 wird teilweise stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben für das Jahr 2001 sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Im Lohnsteuerprüfungsbericht für den Zeitraum 2000 bis 2004 führte das Finanzamt Innsbruck aus:

*Entgelt/Bezug*

*Sachverhaltsdarstellung*

*Geschäftsführerbezüge:*

*Der an der österreichischen Bf zu 100% beteiligten A, mit Sitz in Deutschland, werden monatlich Aufwendungen für den deutschen Geschäftsführer der österreichischen GmbH in*

*Rechnung gestellt. Dies stellt die anteilig zustehende Geschäftsführervergütung für die inländische Tätigkeit dar.*

*Bezüge, die ein in Deutschland ansässiger Geschäftsführer einer österreichischen GmbH von dieser GmbH erhält, unterliegen gemäß Artikel 16 Abs. 2 DBA-Deutschland der österreichischen Besteuerung und sind gemäß Artikel 23 Abs. 1 lit. a des Abkommens in Deutschland von der Besteuerung freizustellen. Diese Zuteilung des Besteuerungsrechtes an Österreich gilt unabhängig davon, ob und gegebenenfalls wie lange der Geschäftsführer sich beruflich in Österreich aufhält. Auch wenn der Inlandsaufenthalt maximal 3 Tage im Monat beträgt, besteht inländische Steuerpflicht. Die Wortwendung in Artikel 16 Abs. 2, diese Bezüge "dürfen" im Ansässigkeitsstaat der GmbH besteuert werden, gestattet nicht, für eine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Geschäftsführers zu optieren. Die Besteuerungsverpflichtung in Österreich ergibt sich aus dem inländischen Recht (§ 98 Abs. 1 Z 4 EStG), in die das Abkommen nicht eingreift, weil es eben die Besteuerung in Österreich erlaubt. (EAS 2555 v. 3.1.2005).*

*Auch nach dem "alten" Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland wurde das Besteuerungsrecht im Zuge eines Verständigungsverfahrens Österreich zugewiesen (siehe EAS 1145).*

*Es waren daher die Geschäftsführerbezüge gem. § 98 Abs 1 Z 4 iVm § 70 EStG der österreichischen Steuerpflicht zu unterwerfen!*

Dienstnehmer	Zeitraum	BMG alt	Hinzu- rechnung	BMG neu	SZ	AA	Nach- forderung
Geschäftsführer	01.04.01 bis 31.12.04	0,00	61.351,38	61.351,38	J	L	8.909,25
Geschäftsführer	01.04.01 bis 31.12.04	0,00	0,00	0,00		DB	0,00
Geschäftsführer	01.04.01 bis 31.12.04	0,00	0,00	0,00		DZ	0,00

*Sonstige Sachbezugswerte*

*Sachverhaltsdarstellung*

*Sachbezug Verkauf PKW*

*Anlässlich des Ausscheidens der Dienstnehmerin M zum 31. März 2001 wurde ein PKW BMW 328 It. vorgelegtem Vertrag zum Preis von ATS 107.398,20 verkauft. Der PKW hatte jedoch einen Wert von ATS 263.913,89. Dieser Wert ergibt sich aus dem Mittelwert der gelben und blauen Eurotax-Liste und stellt bei Kraftfahrzeugen den ortsüblichen Mittelwert des Verbrauchsortes dar.*

*Gemäß § 15 EStG liegen Einnahmen im Sinne des § 15 EStG 1988 vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis Z 7 EStG 1988 zufließen.*

*Lediglich nicht mehr messbare Aufmerksamkeiten (zB Blumenstrauß zum Geburtstag des Arbeitnehmers) stellen keine geldwerten Vorteile dar (VwGH 19.9.1995, 91/14/0240). Die Grundregel des § 15 Abs. 2 EStG 1988 lautet, dass geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen sind. Der Wortlaut des Gesetzes weist darauf hin, dass der Wert solcher Sachbezüge nach einem objektiven Maßstab zu ermitteln ist. Der*

*übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes ist jener Wert, den der Steuerpflichtige aufwenden müsste, um das, was ihm als Sachbezug zukommt, käuflich zu erwerben.*

*Bei Gebrauchtfahrzeugen ist der ortsübliche Mittelpreis mit dem Mittelwert der Verkaufs- und Einkaufsliste It. Eurotaxbewertung anzusetzen.*

*Es war daher der Differenzbetrag als Vorteil aus dem Dienstverhältnis der Lohnsteuer, dem Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und der Kommunalsteuer zu unterwerfen. Dabei wurde der Sachbezug als Sonderzahlung mit Sechstelbegünstigung der Besteuerung unterworfen.*

*Eine Nachrechnung in der Sozialversicherung unterblieb, da die Dienstnehmerin bereits die Höchstbeitragsgrundlage überschritten hat.*

Dienstnehmer	Zeitraum	BMG alt	Hinzu- rechnung	BMG neu	SZ	AA	Nach- forderung
M	01.03.01 bis 31.03.01	0,00	11.374,44	11.374,44	J	L	5.071,86
M	01.03.01 bis 31.03.01	0,00	11.374,44	11.374,44	J	DB	511,85
M	01.03.01 bis 31.03.01	0,00	11.374,44	11.374,44	J	DZ	58,01

#### *Ergebnisübersicht für das Jahr 2001*

Abgabenart	Betrag	Säumniszuschlag
<i>Lohnsteuer</i>	8.258,31	165,17
<i>Dienstgeberbeitrag</i>	511,85	0,00
<i>Dienstgeberzuschlag</i>	58,01	0,00
<i>Summe</i>	8.828,17	0,00

#### *Ergebnisübersicht für das Jahr 2002*

Abgabenart	Betrag	Säumniszuschlag
<i>Lohnsteuer</i>	1.936,08	0,00
<i>Dienstgeberbeitrag</i>	0,00	0,00
<i>Dienstgeberzuschlag</i>	0,00	0,00
<i>Summe</i>	1.936,08	0,00

#### *Ergebnisübersicht für das Jahr 2003*

Abgabenart	Betrag	Säumniszuschlag
<i>Lohnsteuer</i>	1.936,08	0,00
<i>Dienstgeberbeitrag</i>	0,00	0,00
<i>Dienstgeberzuschlag</i>	0,00	0,00

<i>Summe</i>	1.936,08	0,00
--------------	----------	------

*Ergebnisübersicht für das Jahr 2004*

<i>Abgabenart</i>	<i>Betrag</i>	<i>Säumniszuschlag</i>
<i>Lohnsteuer</i>	1.850,64	0,00
<i>Dienstgeberbeitrag</i>	0,00	0,00
<i>Dienstgeberzuschlag</i>	0,00	0,00
<i>Summe</i>	1.850,64	0,00

Das Finanzamt Innsbruck hat am 8.9.2006 der Berufungsführerin folgende Haftungs- und Abgabenbescheide vorgeschrieben:

*„Haftungs- und Abgabenbescheid für das Jahr 2001“*

*Gemäß § 82 Einkommenssteuergesetz 1988 werden Sie als Arbeitgeber für die Einhaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden lohnabhängigen Abgaben in Anspruch genommenen.*

<i>Lohnsteuer</i>	8.258,31 €	113.636,82 ATS
<i>Säumniszuschlag</i>	165,17 €	2.272,79 ATS
<i>Dienstgeberbeitrag</i>	511,85 €	7.043,21 ATS
<i>Säumniszuschlag</i>	0,00 €	0,00 ATS
<i>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</i>	58,01 €	798,24 ATS
<i>Säumniszuschlag</i>	0,00 €	0,00 ATS

*Begründung:*

*Die Festsetzung erfolgt aufgrund der durchgeführten Lohnsteuerprüfung.*

*Haftungs- und Abgabenbescheid für das Jahr 2002*

*Gemäß § 82 Einkommenssteuergesetz 1988 werden Sie als Arbeitgeber für die Einhaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden lohnabhängigen Abgaben in Anspruch genommenen.*

<i>Lohnsteuer</i>	1.936,08 €
<i>Säumniszuschlag</i>	0,00 €
<i>Dienstgeberbeitrag</i>	0,00 €
<i>Säumniszuschlag</i>	0,00 €
<i>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</i>	0,00 €
<i>Säumniszuschlag</i>	0,00 €

*Begründung:*

*Die Festsetzung erfolgt aufgrund der durchgeführten Lohnsteuerprüfung.*

*Haftungs- und Abgabenbescheid für das Jahr 2003*

Gemäß § 82 Einkommenssteuergesetz 1988 werden Sie als Arbeitgeber für die Einhaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden lohnabhängigen Abgaben in Anspruch genommenen.

<i>Lohnsteuer</i>	1.936,08 €
<i>Säumniszuschlag</i>	0,00 €
<i>Dienstgeberbeitrag</i>	0,00 €
<i>Säumniszuschlag</i>	0,00 €
<i>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</i>	0,00 €
<i>Säumniszuschlag</i>	0,00 €

*Begründung:*

*Die Festsetzung erfolgt aufgrund der durchgeführten Lohnsteuerprüfung.*

*Haftungs- und Abgabenbescheid für das Jahr 2004*

Gemäß § 82 Einkommenssteuergesetz 1988 werden Sie als Arbeitgeber für die Einhaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden lohnabhängigen Abgaben in Anspruch genommenen.

<i>Lohnsteuer</i>	1.850,64 €
<i>Säumniszuschlag</i>	0,00 €
<i>Dienstgeberbeitrag</i>	0,00 €
<i>Säumniszuschlag</i>	0,00 €
<i>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</i>	0,00 €
<i>Säumniszuschlag</i>	0,00 €

*Begründung:*

*Die Festsetzung erfolgt aufgrund der durchgeführten Lohnsteuerprüfung.“*

In den Berufungen vom 3.10.2006 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

„Im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung wurde mit den Haftungs- und Abgabenbescheiden für die Jahre 2001-2004 Lohnstuer sowie die Säumniszuschläge vorgeschrieben.

*Die Bf ist eine 100%ige Tochter der deutschen A. Die A hat für die Bf die Geschäftsführung und Verwaltung durchgeführt.*

*Als Geschäftsführer der Bf wurde Herr K im Firmenbuch eingetragen. Herr K ist Geschäftsführer der A in Deutschland.*

*Herr K hat nur im Namen und Auftrag der A gehandelt. Sämtliche Entgelte für die Geschäftsführung wurden direkt von der Bf an die Firma A überwiesen.“*

Den Berufungen war eine Aufstellung der von der Bf an die A erfolgten Zahlungen in den Jahren 2001 bis 2004 beigefügt.

Mit e-mail vom 15.11.2007 übermittelte das Finanzamt der Berufsführerin folgenden Vorhalt:

*„Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist Arbeitgeber iSd Einkommensteuergesetzes, wer Bezüge iSd § 25 EStG 1972 auszahlt und den mit der Auszahlung dieser Bezüge verbundenen wirtschaftlichen Aufwand trägt (v 19.4.1988, 85/14/0145; Hinweis E 28.9.1959, 1963/56; E 30.3.1967, 1688/66, E 29.10.1969, 735/68; siehe Doralt EStG 1988 Komm § 47 Tz 6:“*

*“Werden die Lohnzahlungen von einem Dritten übernommen, so ist der Dritte alleine deshalb noch nicht der Arbeitgeber (zB die Muttergesellschaft übernimmt den Lohnaufwand für einen in die Tochtergesellschaft entsendeten Arbeitnehmer), wenn dem Dritten nicht auch die Arbeitskraft geschuldet wird“).*

- Herr K war im Prüfungszeitraum It. Firmenbuch Geschäftsführer der Bf und schuldete dieser daher seine Arbeitskraft
- Aus Anlass dieser Tätigkeit zahlte die GmbH Bezüge aus und trug daher den wirtschaftlichen Aufwand
- Der einzige Unterschied zum normalen Dienstverhältnis ist derjenige, dass die Bezüge nicht direkt an K überwiesen wurden, sondern an die GmbH&CoKG in BRD. Nach Ansicht des Finanzamts handelt es sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um im Umweg über die deutsche GmbH&CoKG gezahlten Arbeitslohn für die Geschäftsführungstätigkeit in Österreich (vgl EAS 2635 v 31.8.2005, die Lohnsteuer in frage und antwort 2006, 25/17).
- Es geht nunmehr einzig und allein um den Nachweis, wieviel Herrn K an Lohn für seine Geschäftsführungstätigkeit für die Bf in Österreich im Prüfungszeitraum tatsächlich über die GmbH&CoKG in BRD zugeflossen ist.
- Da es sich um einen Auslandssachverhalt handelt, besteht erhöhte Mitwirkungspflicht
- Es wird daher ersucht diesen Nachweis an Hand von entsprechenden Unterlagen zu erbringen
- In diesem Zusammenhang ist auf die Schätzungsberechtigung hinzuweisen
- Es wird auf Art 16 Abs 2 DBA BRD hingewiesen:

*“Ungeachtet der Artikel 14 und 15 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer oder als Vorstandsmitglied einer Gesellschaft bezieht, die in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist, im anderen Staat besteuert werden.“*

Siehe ua auch SWK 1994, E 18; SWI 1994, 15 zu § 25 EStG:

*“Wird ein in Deutschland ansässiger leitender Angestellter einer deutschen Kapitalgesellschaft mit der Geschäftsführung einer konzernzugehörigen österreichischen GmbH betraut, dann unterliegen die darauf entfallenden Bezugsteile der Besteuerung in Österreich, da die Arbeit eines Geschäftsführers grundsätzlich am Ort der GmbH ausgeübt wird.“*

*Österreich hat daher jedenfalls das Besteuerungsrecht an den Geschäftsführerbezügen von Herrn K .“*

In der Vorhaltsbeantwortung vom 29. November 2007 brachte die Berufsführerin im Wesentlichen vor:

*„Herr K hat einen Geschäftsführungsvertrag mit der Bf T abgeschlossen (siehe Beilage).“*

*Im Rahmen dieses Geschäftsführungsvertrages war Herr K auch verpflichtet, die Geschäftsführung der Bf Österreich zu übernehmen. Herr K hat allerdings auch im Rahmen des Geschäftsführungsvertrages der Bf T hiefür kein Entgelt erhalten. Die Bf T ist die Komplementärgesellschaft der A.*

*Die Gelder, die von der Bf Österreich bezahlt wurden, sind keine Entgelte, welche an Herrn K als Geschäftsführer geflossen sind. Hiebei handelt es sich um Unkostenbeiträge für Aufwendungen der A. Mit diesem Geschäftsführungsvertrag ist somit der Nachweis erbracht, dass kein Geschäftsführungsbezug von der Bf und auch nicht von der A Herrn K zugeflossen sind. Herr K kann daher in Österreich auch keinen Lohnabgaben unterliegen.“*

Der zwischen Herrn K und der Bf T abgeschlossene Geschäftsführervertrag hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

#### *„§ 1 Aufgabenbereiche und Pflichten*

*(1) Herr K ist Geschäftsführer der Gesellschaft. Der Vertrag tritt mit Wirkung vom 15. Juli 1999 in Kraft. Der Geschäftsführer ist berechtigt, die Gesellschaft alleine zu vertreten und die Geschäfte der Gesellschaft zu führen. Er ist von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit (vgl. notarielle Urkunde 1574/1999 vom 15.Juli 1999).*

*(2) Der Geschäftsführer ist verpflichtet, bei all seinen Tätigkeiten die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmannes zu beachten.*

*(3) Der Geschäftsführer hat gegenüber Dritten Stillschweigen über alle ihm zugänglichen geschäftlichen und betrieblichen Informationen und Vorgänge zu bewahren; diese Pflicht besteht auch nach Beendigung des Anstellungsvertrages fort. Alle geschäftlichen und betrieblichen Unterlagen der Gesellschaft sind in Verantwortung des Geschäftsführers sorgfältig aufzubewahren und dürfen nur zu geschäftlichen Zwecken verwandt werden.*

*(4) Der Geschäftsführer hat eine regelmäßige Arbeitszeit von 40 Wochenstunden.*

#### *§ 2 Genehmigungspflichtige Rechtsgeschäfte*

*(1) Der Geschäftsführer erhält eine Geschäftsordnung, in der die Gesellschaft alle genehmigungspflichtigen Handlungen definiert kann.*

*(2) Die Gesellschafterversammlung kann den Geschäftsführer kraft Beschlusses von den vorgenannten Beschränkungen befreien oder weiter einschränken.*

#### *§ 3 Nebentätigkeiten, Befreiung vom Wettbewerbsverbot*

*Dem Geschäftsführer ist es gestattet, eine Tätigkeit als Geschäftsführer in weiteren Unternehmen wahrzunehmen.*

#### *§ 4 Vertragsdauer*

*Der Geschäftsführervertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.*

#### *§ 5 Bezüge*

*(1) Der Geschäftsführer erhält keine Vergütung für seine Tätigkeit.*

#### *§ 6 Nebenleistungen*

*Herr K erhält keine Nebenleistungen.*

#### *§ 7 Urlaub*

*(1) Der Geschäftsführer hat Anspruch auf Urlaub.*

(2) Der Urlaubsanspruch beträgt derzeit 24 Tage pro Kalenderjahr.

(3) Ein Urlaubsgeld wird nicht ausbezahlt.

### § 8 Aufwendungsersatz

(1) Der Geschäftsführer erhält von der Gesellschaft Aufwendungen und Spesen ersetzt.

### § 9 Schlussbestimmungen

(1) Mündliche Nebenabreden sind nicht getroffen. Vertragsänderungen oder Ergänzungen sind nur für die Zukunft zulässig und nur wirksam, wenn sie schriftlich vereinbart sind.

(2) Sollten einzelne Bestimmungen dieses Vertrages unwirksam sein oder werden, so berührt dies die Gültigkeit der übrigen Bestimmungen nicht. Anstelle der unwirksamen Bestimmungen ist eine Regelung zu vereinbaren, die dem wirtschaftlichen Gehalt der unwirksamen Bestimmungen am nächsten kommt.

(3) Ergänzend gelten die Bestimmungen der Satzung der Gesellschaft und des GmbHG.

(4) Im Verhältnis zum Geschäftsführer wird die Gesellschaft durch die Gesellschafterversammlung vertreten.“

Die Berufungen wurden vom Finanzamt Innsbruck mittels Berufungsvorentscheidungen vom 4. Dezember 2007 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

#### „Sachverhalt:

Herr K war im Prüfungszeitraum Geschäftsführer der Berufungswerberin. Dadurch schuldete K der Berufungsführerin seine Arbeitskraft. Infolge dieser Geschäftsführungstätigkeit für die Berufungsführerin überwies diese regelmäßige Zahlungen an die deutsche A, tituliert als "Geschäftsführungsvergütungen" und auch verbucht als Geschäftsführervergütungen. K war außerdem Geschäftsführer der deutschen GmbH. Als schriftliche Vereinbarung wurde im Berufungsverfahren lediglich der Geschäftsführungsvertrag von K mit der deutschen GmbH vorgelegt.

Dieser Vertrag besitzt daher überhaupt keine Aussage- oder gar Beweiskraft betr das Rechtsverhältnis zwischen K und der Berufungsführerin bzw über die diesbezügliche Rechtsbeziehung zwischen der Berufungsführerin und der deutschen GmbH.

Allerdings "erhält K (In diesem Vertrag) keine Vergütung für seine Tätigkeit" (für die deutsche GmbH). Insbesondere daraus erhellts, dass es sich bei den "Geschäftsführungsvergütungen" einzig und allein um Vergütungen für die österreichische Geschäftsführungstätigkeit handeln kann.

#### Rechtliche Beurteilung:

Gem. der RZ 981 der LStR 2002 wird in Österreich als übliche Vertragsgestaltungsform für die Anstellung eines Geschäftsführers jene eines Dienstvertrages gesehen.

Jedenfalls in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) schuldete K der Berufungsführerin im Prüfungszeitraum seine Arbeitskraft iS von § 47 EStG 1988.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise trug die Berufungsführerin auch den Lohnaufwand für K, nämlich durch die regelmäßigen Überweisungen der "Geschäftsführungsvergütungen" an die deutsche GmbH.

Aus steuerlicher Sicht sind diese Vergütungen der Bw als - im Umweg über die deutsche Gesellschaft gezahlter - Arbeitslohn von K zu werten, und zwar als Arbeitslohn des österreichischen Arbeitgebers, der Berufsführer, und nicht als Arbeitslohn von dritter Seite.

Es besteht daher Lohnsteuerabzugspflicht durch die Berufsführerin betr. diese Vergütungen an K, wie bereits durch die GPLA festgestellt (Hinweis auf Art 16 Abs 2 DBA BRD).

Hiezu wird verwiesen auf die lohnsteuer in frage und antwort 2006, sailer bernold mertens, § 25/17, sowie EAS 1472 v 21.6.1999 und EAS 318 v 20.10.1993.

Sachverhalt und rechtliche Beurteilung beruhen auf folgender (ergänzender) Beweiswürdigung:

Wie gesagt wurde lediglich der Vertrag zwischen K und der deutschen GmbH vorgelegt.

In der Berufungsergänzung vom 29.11.2007 leugnet nunmehr die Berufsführerin die Existenz der zweifelsfrei festgestellten - Geschäftsführungsvergütungen, sondern behauptet - erstmals - "es sind keine Entgelte, welche an K als Geschäftsführer geflossen sind. Hiebei handelt es sich um Unkostenbeiträge für Aufwendungen der A." Diese neue Behauptung sticht umso mehr ins Auge, als anlässlich der Berufung v 3.10.06 noch eindeutig die Rede war:

"Sämtliche Entgelte für die Geschäftsführung". Mit dieser neuen Behauptung setzt sich allerdings die Berufsführerin mit ihrem bisherigen Vorbringen und dem durch die GPLA festgestellten Sachverhalt in einen für sie nicht mehr gut zu machenden Widerspruch, wodurch bereits das Schicksal der Berufung endgültig entschieden ist.

Sehr aufschlussreich also, dass von "Unkostenbeiträgen" während der GPLA - offenbar lt. Bericht - keine Rede war; sogar auf eine abschließende Besprechung bei der GPLA wurde verzichtet.

Weiters sehr aufschlussreich, dass auch diese sog "Unkostenbeiträge" nicht näher erläutert werden.

Eindeutig fehlt es sohin auch an der Mitwirkung in diesem Berufungsverfahren. Auf den diesbezüglichen Vorhalt des Finanzamts v 15.11.07 wird ausdrücklich hingewiesen.

Hiemit wird dieser Vorhalt auch zum Inhalt dieser Entscheidung gemacht.

Wie gesagt gibt der vorgelegte Vertrag keinen Aufschluss auf das Rechtsverhältnis zwischen K und der Berufsführerin. Ebensowenig wurde die zivilrechtliche Gestaltung zwischen der deutschen Gesellschaft und der Berufsführerin vorgelegt bzw offengelegt, auf Basis deren K für die Berufsführerin tätig wurde.

Zusammenfassung:

Auf Grund des dargestellten Sachverhaltes und der Beweislage ist daher jedenfalls in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Annahme zutreffend, dass K im Prüfungszeitraum zur Berufsführerin in einem Dienstverhältnis stand, dieser seine Arbeitskraft als Geschäftsführer schuldete, diese Tätigkeit auch ausübte, und hiefür von der Berufsführerin - wenn auch im Umweg über die deutsche Gesellschaft - regelmäßige Geschäftsführungsvergütungen erhielt, die der Höhe nach mangels Mitwirkung (siehe Vorhalt v 15.11.07) - letztlich im von der GPLA festgestellten Ausmaß unbestritten blieben.

Erläuternd sei erwähnt, dass auch die deutsche Gesellschaft als Arbeitgeber von K in Österreich betr. die zweifelsfrei festgestellten Geschäftsführungsvergütungen lohnsteuerabzugsverpflichtet wäre, dies infolge der Betriebsstätte in [Österreich] (Hinweis auf die zitierten EAS)."

Im Vorlageantrag vom 4. Jänner 2008 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

*Herr K war im Prüfungszeitraum Geschäftsführer der Bf, Österreich und auch der A, T. Die A, T hat für die Bf, Österreich die Geschäftsführungs- und Verwaltungstätigkeiten durchgeführt und hiefür Unkostenbeiträge für Verwaltungs- u. Geschäftsführungstätigkeiten erhalten.*

*Herr K hat einen Geschäftsführungsvertrag mit der Bf, T abgeschlossen.*

*Die Finanzbehörde erster Instanz behauptet, dass die Vorlage des Geschäftsführungsvertrages von Herrn K mit der Bf keine Aussage oder gar Beweiskraft hätte. Dieser Geschäftsführungsvertrag wurde am 15. Juli 1999 von der Bf und Herrn K schriftlich abgeschlossen.*

*Dieser Vertrag wurde auch seitens der Finanzbehörde mit dem Mail vom 15.11.2007 angefordert.*

*Nachdem wir die angeforderten Unterlagen vorgelegt haben, wurde ohne jede weitere Untersuchung die Behauptung aufgestellt, dass diese ohne Beweiskraft seien.*

*Jederzeit können auch Zeugen vernommen werden, die bestätigen können, dass der Geschäftsführungsvertrag rechtskräftig zwischen Herrn K und der Bf, T geschlossen wurde. Anhand der Buchhaltungsunterlagen und Kontoauszüge wurde und kann nachgewiesen werden, dass von Seiten der Bf, Österreich und T keine Auszahlungen an Herrn K erfolgten.*

*Aus dem Geschäftsführungsvertrag zwischen der Bf und Herrn K geht ebenfalls hervor, dass von der deutschen Bf keinerlei Entgelte an Herrn K geflossen sind.*

*Die Finanzbehörde hat keine weiteren Unterlagen über den Sachverhalt angefordert. Die Finanzbehörde erster Instanz kann daher nicht den Beweis für die Behauptung erbringen, dass Herr K von der Bf oder von der Bf Österreich ein Entgelt als Arbeitslohn erhalten hätte.*

*Bei der Beurteilung des Sachverhaltes verweist die Finanzbehörde erster Instanz, dass lediglich der Vertrag zwischen Herrn K und der deutschen GmbH vorgelegt wurde und führt weiters aus, dass erstmals behauptet worden sei, dass keine Entgelte geflossen sind.*

*Mit unserer Berufung vom 18.10.2006 haben wir bereits dargelegt, dass es sich, bei den Vergütungen um Entgelte für Geschäftsführungs- u. Verwaltungstätigkeiten gehandelt hat, und diese ausschließlich an die deutsche A bezahlt wurden. Somit kann nicht davon gesprochen werden, dass hier erstmals neue Behauptungen aufgestellt worden seien.*

*Bei der Berufungsergänzung ergab sich somit keinerlei Widerspruch mit der ursprünglichen Berufung. In der Ergänzung zur Berufung wurde ebenfalls ausdrücklich darauf hingewiesen, dass wir für etwaige Fragen jederzeit gerne zur Verfügung stehen.*

*Die Finanzbehörde erster Instanz hat aber keinerlei weitere Fragen zur Klärung des Sachverhaltes gestellt und lediglich behauptet, dass es an der Mitwirkung des Berufungsverfahrens fehle. Diese Ansicht muss bestritten werden, da jegliche Mitwirkungspflicht jederzeit von seitens des Berufungswerbers gegeben war.*

*Wiederholt wird daher der bereits in der Berufung vom 18. Oktober 2006 gestellte Antrag auf ersatzlose Aufhebung der Abgabenbescheide der Jahre 2001-2004 gestellt. Ebenfalls wird die in der Berufungsvorentscheidung dargelegte Behauptung, es fehle an Mitwirkung des Berufungsverfahrens bestritten.*

*Darüber hinaus wird der Antrag gestellt, dass über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat entschieden und eine Berufungsverhandlung durchgeführt wird.“*

Mit Telefax vom 25. August 2009 ersuchte der UFS die Berufungsführerin folgende Unterlagen vorzulegen:

*„Sämtliche Anstellungsverträge des Herrn K mit der Bf Österreich und den mit dieser verbundenen Unternehmen (gesamter Konzern)*

*Den Geschäftsführungsvertrag der A mit der Bf Österreich*

*Sämtliche Gesellschaftsverträge des gesamten Konzerns*

*Die Konzernstruktur der a Gesellschaften einschließlich der Beteiligungsverhältnisse in den Jahren 2001 bis 2004"*

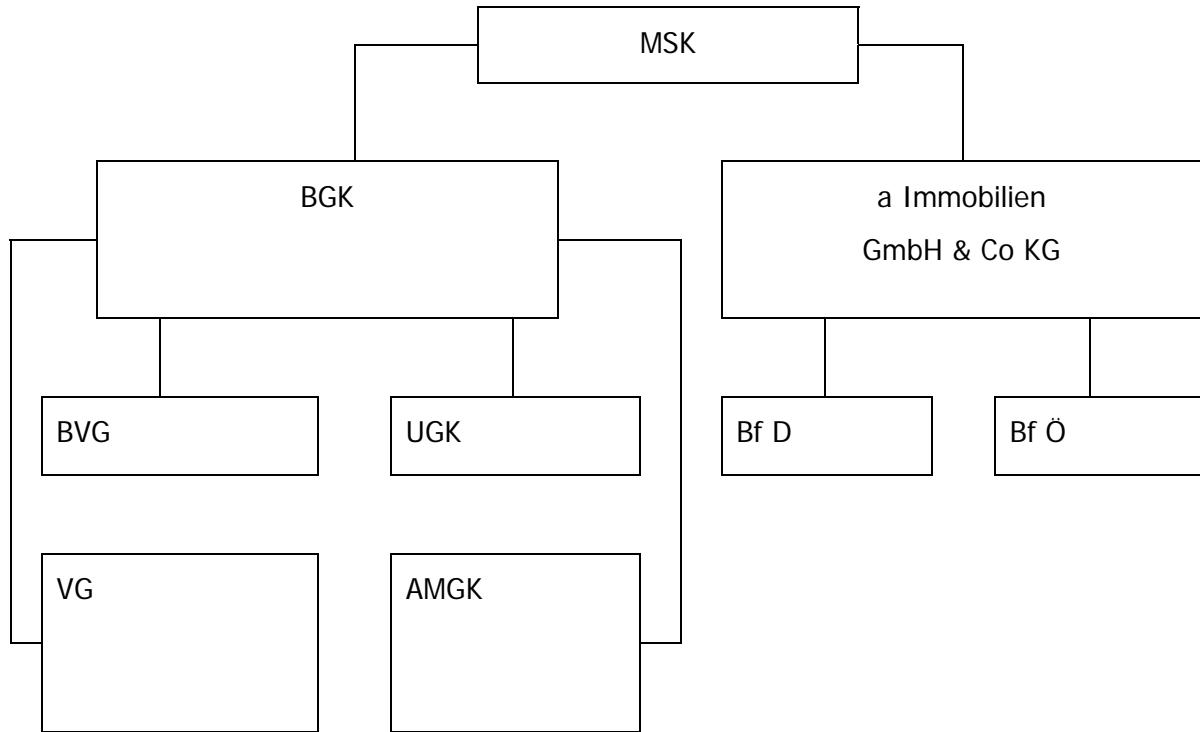
In der Vorhaltsbeantwortung vom 21. September 2009 hat die Berufungsführerin die Konzernorganigramme, die Anstellungsverträge des Herrn K, den Geschäftsführervertrag zwischen der A und der Bf, die Gesellschaftsverträge der a Gesellschaften sowie einen Handelsregisterauszug der Bf dem UFS vorgelegt.

Mit Eingabe vom 17. März hat die Berufungsführerin die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung sowie auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurückgezogen.

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

Der UFS hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Konzern hat folgende Struktur:



Herr K ist bei allen diesen Gesellschaften Geschäftsführer.

Herr K ist an keiner dieser Gesellschaften beteiligt.

Die A ist 100% Gesellschafterin der Bf.

Herr K hat seitens der Bf keinerlei Entgelt für die Ausführung der Geschäftsführertätigkeit erhalten. Die Bf hat vereinbarungsgemäß an die A eine Vergütung für die Geschäftsführung überwiesen. Diese Vergütung hat sich nach der Höhe des Umsatzes der Bf gerichtet.

Dieser Sachverhalt wird vom UFS rechtlich folgendermaßen beurteilt:

§ 15 Abs 1 GmbHG lautet:

*„Die Gesellschaft muss einen oder mehrere Geschäftsführer haben. Zu Geschäftsführern können nur physische, handlungsfähige Personen bestellt werden. Die Bestellung erfolgt durch Beschluss der Gesellschafter. Werden Gesellschafter zu Geschäftsführern bestellt, so kann dies auch im Gesellschaftsvertrag geschehen, jedoch nur für die Dauer ihres Gesellschaftsverhältnisses.“*

Es ist zwischen der auf einem Gesellschafterbeschluss beruhenden Bestellung zum Geschäftsführer und dem Anstellungsvertrag zu unterscheiden. Durch die Bestellung wird die körperschaftsrechtliche Funktion des Geschäftsführers mit den damit verbundenen Rechten und Pflichten begründet; dadurch übernimmt der Geschäftsführer die ihm durch GmbHG und Gesellschaftsvertrag zugewiesenen Aufgaben. Durch den Anstellungsvertrag werden die zusätzlichen, rein schuldrechtlichen Beziehungen im Innenverhältnis zur Gesellschaft geregelt;

sein Hauptinhalt auf Seiten des Geschäftsführers ist die nähere Ausgestaltung der durch das Organschaftsverhältnis vorgezeichneten Verpflichtungen zur Dienstleistung und zur Geschäftsbesorgung (vgl Drs in RdW 1995, 351ff).

In der Praxis zeigt sich, dass es in Konzerngesellschaften manchmal zu Organbestellungen ohne Abschluss eines Anstellungsvertrages kommt, da die Ausübung des Mandates nur einen Teil der Arbeitskraft des Organwalters beansprucht und ein Anstellungsverhältnis nur gegenüber der Konzernobergesellschaft besteht (vgl Straube/Ratka/Stöger/Völkl in Straube (Hrsg), GmbHG § 15 Rz 58). Genau ein solcher Fall liegt hier vor.

Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988 sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Zurechnung von Einkünften muss sich nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an der Einkunftsquelle decken (VwGH 25.02.1997, 92/14/0039; VwGH 09.07.1997, 95/13/0025; VwGH 21.07.1998, 93/14/0149). Die Einkunftsquelle kann sich auf das wirtschaftliche Eigentum, auf ein Mietrecht, auf ein Recht zur Weiter- oder Untervermietung, auf ein Nutzungsrecht oder eine bloße Tätigkeit gründen. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Die rechtliche Gestaltung ist dabei nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt.

Im gegenständlichen Fall ist strittig ob die Vergütung für die Geschäftsführertätigkeit Herrn K oder der A zuzurechnen ist. Entscheidend ist sohin zu wem die fragliche Rechtsbeziehung tatsächlich geknüpft wurde.

Da im gegenständlichen Fall Herr K keine Vergütung für seine Geschäftsführertätigkeit bei der Bf von dieser erhalten hat und Herr K an der A deren Geschäftsführer er war und die ihn der Bf als Geschäftsführer zur Verfügung gestellt hat keine Beteiligung gehalten hat, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Vergütung für die Geschäftsführertätigkeit Herrn K zuzurechnen ist. Vielmehr geht der UFS davon aus, dass Herr K die Geschäftsführung für die Bf im Rahmen seiner Geschäftsführungstätigkeit für die A ausgeübt hat.

Es liegt daher kein Anstellungsverhältnis zwischen der Bf und Herrn K vor, sondern lediglich ein Arbeitsverhältnis zwischen Herrn K und der A. Es liegt daher ein klassisches Leiharbeitsverhältnis iSd § 3 AÜG vor.

Bei der Überlassung (Gestellung) von Arbeitskräften an Dritte ist derjenige als Arbeitgeber anzusehen, der die Arbeitnehmer dem Dritten überlassen hat und sie entlohnt (Überlasser), und nicht jener (Beschäftiger), der diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb zur Arbeitsleistung einsetzt (VwGH 20.12.1972, 2340/71). Im Falle eines Personalgestellungsunternehmens ist in

der Regel von einem Dienstverhältnis zu demjenigen auszugehen, der die Dienste verschafft (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164). Bei der Überlassung von Arbeitskräften im Sinne des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (AÜG, BGBl. Nr. 196/1988) treffen daher die steuerlichen Verpflichtungen als Arbeitgeber den Überlasser, also denjenigen, der die Arbeitnehmer zur Arbeitsleistung an Dritte vertraglich verpflichtet.

Da die Berufsführerin nicht Arbeitgeberin iSd EStG des Herrn K war, konnte die Berufsführerin hinsichtlich der Lohnabgaben nicht zur Haftung gemäß § 82 EStG herangezogen werden.

Dienstgeberbeitrag und Zuschlag sind Selbstbemessungsabgaben. Für sie gilt § 201 BAO (gegenständlich noch in der Fassung vor dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002; vgl. § 323 Abs. 11 BAO), wonach ein Abgabenbescheid nur zu erlassen ist, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterlässt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Da sich die Selbstberechnung der von der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin geschuldeten Dienstgeberbeiträge samt Zuschlag jedenfalls deswegen als unrichtig erwiesen hatte, weil sie den Sachbezug von M zu niedrig bewertet hatte, lagen die Voraussetzungen zur Erlassung eines solchen Abgabenbescheides vor.

Festsetzungsbescheide nach § 201 BAO haben aber die gesamte Abgabe festzusetzen und nicht bloß die Nachforderung zu enthalten, um welche sich die Selbstberechnung als zu niedrig erweist (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 15. Dezember 2004, 2002/13/0118, und vom 28. Mai 2008, 2005/15/0155). Dem entgegen hat das Finanzamt in seinen eingangs dargestellten Bescheiden die Beschwerdeführerin jeweils zur Nachzahlung eines bestimmten Betrages an Lohnsteuer sowie Dienstgeberbeitrag (samt Zuschlag) verpflichtet. Die angefochtenen Bescheide waren daher insoweit abzuändern als die gesamten Lohnabgaben und nicht nur das Mehrergebnis für den jeweiligen Zeitraum bescheidmäßig festzusetzen waren.

Hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag wird der Haftungs- und Abgabenbescheid für das Jahr 2001 daher folgendermaßen abgeändert:

Lohnsteuer	8.444,36 €	116.196,92 S
bisher geleistete Lohnsteuer	3.372,31 €	46.404,00 S
Nachforderung	5.072,05 €	69.762,92 S
Dienstgeberbeitrag	8.004,85 €	110.149,16 S
bisher geleisteter Dienstgeberbeitrag	7.493,00 €	103.105,92 S
Nachforderung	511,85 €	7.043,21 S
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	907,01 €	12.480,72 S
bisher geleisteter Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	849,00 €	11.682,49 S
Nachforderung	58,01 €	798,24 S

Hinsichtlich des Jahres 2001 war die Berufungsführerin hinsichtlich der Nachforderungsbeträge an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Haftung heranzuziehen.

Hinsichtlich der Jahre 2002 bis 2004 waren die Lohnsteuerhaftungsbescheide vom 8. September 2006 ersatzlos aufzuheben.

Feldkirch, am 30. März 2010