



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr._Bw., vertreten durch PWC Kärnten Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Neuer Platz 5, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Dr. Karl Brejcha, betreffend Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer 2006 und 2007 sowie betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für 2006 und 2007 entschieden:

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

Begründung

A) Sachverhalt:

Die berufungswerbende GmbH (kurz: Bw.) betreibt ein Luftfahrtunternehmen mit Sitz in X-Stadt und in M-Stadt. Mit 1.10.2004 schloss sie mit dem Hubschrauberpiloten Herrn Pilot einen Freelance-Vertrag ab, wonach dieser als freier Mitarbeiter der Bw. beschäftigt ist. Gemäß diesem Vertrag ist er zuständig für die Durchführung von Flügen und die damit verbundenen Tätigkeiten. Für die vereinbarte Entlohnung steht er der Bw. an mindestens 20 Arbeitstagen im Monat zur Verfügung. Die Dienstage sind aus dem monatlich erstellten Dienstplan durch die Abteilung Flugbetrieb zu ersehen. Der Vertrag sieht eine Vergütung von € 2.000,- im Monat vor, die Abrechnung erfolgt durch Rechnungsstellung am jeweiligen Monatsende. Er ist verpflichtet, den Anweisungen des Flugbetriebsleiters unter

Berücksichtigung der Rechtsvorschriften Folge zu leisten. Pkt. 5. des Vertrages lautet wörtlich:
„Der freiwillige Mitarbeiter verpflichtet sich, alle ihm zur Verfügung gestellten Unterlagen sorgfältig aufzubewahren und nach Beendigung seines Dienstverhältnisses an die Flugbetriebsleitung der Bw. wieder zurückzugeben.“

Mit Schreiben der Bw. vom 22.12.2006 wurde dieser Vertrag zum 31.1.2007 gekündigt und gleichzeitig ein Anstellungsverhältnis angekündigt. Mit Datum 19.1.2007 schloss die Bw. mit Herrn Pilot sodann einen Anstellungsvertrag mit Arbeitsbeginn 1. Februar 2007. Darin wird Herr Pilot im Rahmen des Luftfahrtunternehmens der Bw. als Pilot und für Administrationstätigkeiten eingesetzt. Bis 7.3.2008 war er als Angestellter der Bw. tätig.

Bei der Bw. fand eine GPLA-Prüfung über den Zeitraum 2006 bis 2008 statt. Dabei wurden die Einkünfte des Herrn Pilot in den Jahren 2006 und 2007 als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit beurteilt. Weitergehende Feststellungen wurden nicht getroffen, ebenso fehlt jegliche Begründung. Der Prüfer dokumentierte lediglich diverse Zeit- und Verwendungsaufzeichnungen sowie Arbeitsberichte des Herrn Pilot für das Jahr 2005 und für zwei Monate des Jahres 2006, die denen des Jahres 2005 gleichen, weiters monatliche Honorarnoten, die überwiegend einen Tagessatz von € 125,- multipliziert mit einer unterschiedlichen Anzahl von Tagen ausweisen. Im Dezember 2006 wurden zwei Rechnungen für Freelancetätigkeiten ausgestellt. Eine davon trägt die Beschreibung „Sonderhonorar“ mit dem Betrag von € 3.000,-.

In den Prüfungsunterlagen findet sich eine Mitteilung des Wohnsitzfinanzamtes des Herrn Pilot, aus der hervorgeht, dass der Pilot dem Finanzamt erklärte, seine Tätigkeit für die Bw. sei immer die gleiche gewesen. Er könne daher den Unterschied zwischen dem Werkvertrag und dem Dienstverhältnis nicht darlegen.

Das Finanzamt erließ in der Folge entsprechende Haftungsbescheide für Lohnsteuer 2006 und 2007 sowie Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für 2006 und 2007.

In der dagegen eingebrachten Berufung wandte die Bw. ein, dass Herr Pilot im Zeitraum 01-12/2006 als Werkvertragsnehmer für die Bw. tätig gewesen sei. Als selbständiger Pilot sei er für die Durchführung der Aufträge selbst verantwortlich gewesen. Die von ihm geschuldete Werkleistung habe in der Durchführung von Flügen von Ziel A nach Ziel B bestanden. Er sei auch selbst für die Einholung von Genehmigungen und die Abwicklung aller Formalitäten verantwortlich gewesen. Dabei sei er nicht in die Arbeitsorganisation der Bw. eingebunden gewesen. Er sei nur eingeschränkt weisungsgebunden gewesen, weil er für sämtliche Entscheidungen bezüglich der Flüge eigenverantwortlich handeln müsse. Er habe auch die Routenplanung selbständig durchgeführt. Es sei ihm auch möglich gewesen Aufträge

abzulehnen sowie Aufträge von Dritten anzunehmen und durchzuführen. Er sei sich seiner Verpflichtung zur Abführung von Einkommensteuer und Sozialversicherung bewusst gewesen. Dies gehe aus der Anlage zum Freelance-Vertrag hervor. Dieser Vertrag wurde der Berufung beigelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Auf den konkreten Sachverhalt wurde darin nicht eingegangen.

Im Vorlageantrag wurde darauf hingewiesen, dass die typischen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Falle des Herrn Pilot nicht erfüllt seien. Im Rahmen seiner Freelance-Vereinbarung sei er keinem umfassenden Weisungsrecht gegenüber der Bw. unterlegen. Zwar seien gewisse Eckpunkte des jeweiligen Auftrages wie Abflugzeit, Abflug- und Zielflughafen und zu transportierende Güter oder Personen vorgegeben gewesen, jedoch könne aus dieser „geminderten Autonomie“ nicht auf eine persönliche Abhängigkeit von der Bw. geschlossen werden. Es habe auch keine Eingliederung in die betriebliche Organisation gegeben, denn Herrn Pilot sei weder ein Arbeitsplatz noch sonstige Betriebsmittel zur Verfügung gestellt worden. Seine Einsätze seien lediglich in den jeweiligen Tagesplaner eingetragen worden. Er habe Flugaufträge ablehnen können und auch nachweislich abgelehnt. Auch wenn im Vertrag eine Mindeststundenleistung vorgesehen sei, sei die Abrechnung seiner Honorare entsprechend seinen Flugeinsätzen durchgeführt worden und nicht mit dem im Vertrag festgehaltenen Pauschalbetrag. Außerdem habe Pilot Unternehmerwagnis zu tragen gehabt, es habe keine Möglichkeit eines bezahlten Urlaubs und keine Lohnfortzahlung im Krankheitsfall bestanden. Herr Pilot habe kein Recht auf Arbeitseinsätze und Zuteilung bestimmter Flüge gehabt. Die tatsächliche Vertretungsbefugnis sei nicht ausgeübt worden. Wenn Herr Pilot einen Flugeinsatz abgelehnt habe, dann sei die Bw. mit der Auftragserteilung an andere Freelancer herangetreten.

Es werde daher der Antrag gestellt, nach Abhaltung einer mündlichen Verhandlung der Berufung stattzugeben und die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

B) Rechtliche Würdigung:

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

Entscheidend bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, ist das Gesamtbild der Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist. Die Beurteilung des Gesamtbildes der Tätigkeit ist

eine Rechtsfrage, dabei hat sich die Behörde ein genaues Bild über die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit zu verschaffen (Doralt, EStG⁶, § 47 Tz 25 und die dort zitierte Judikatur). Ein weiteres Merkmal eines Dienstverhältnisses ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH das Fehlen eines Unternehmerrisikos. Unternehmerrisiko liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige die Höhe seiner Einnahmen (durch besonderen Arbeitseinsatz, besondere Tüchtigkeit oder Geschicklichkeit) beeinflussen, Aufträge auch ablehnen kann und für seine Ausgaben selbst aufkommen muss, sie also vom Auftraggeber nicht ersetzt werden (Jakom/Lenneis, EStG, 2010, § 47 Rz 8).

Zur Abgrenzung selbständiger von nichtselbständiger Arbeit müssen präzise und detaillierte Sachverhaltsfeststellungen über die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit der beschäftigten Person, die Pflichten, die ihr obliegen, die Risiken, die sie zu tragen hat, Inhalt und Umfang ihrer Weisungsgebundenheit und alle sonstigen, das zu untersuchende Leistungsverhältnis kennzeichnenden Umstände getroffen werden (Sailer, Lohnsteuer 2008, 47/15).

Im vorliegenden Fall ist den angefochtenen Bescheiden bzw. dem GPLA-Bericht nicht zu entnehmen, warum die Einkünfte des Herrn Pilot im Jahr 2006 und im Jänner 2007 als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit beurteilt wurden. Es fehlt jegliche Begründung, daher kann auch nicht beurteilt werden, welche Sachverhaltsermittlungen in diese Beurteilung eingeflossen sind. Eine Dokumentation der Sachverhaltsermittlungen ist dem Prüfungsakt nicht zu entnehmen. Es ist daher davon auszugehen, dass die Beurteilung durch den Prüfer lediglich aufgrund der im Prüfungsakt erliegenden Dokumente erfolgte, das sind im wesentlichen die beiden Verträge (Freelance Vertrag und ab 1.2.2007 Dienstvertrag), Arbeitsberichte des Piloten, die aber weitaus überwiegend das Jahr 2005 betreffen, sowie die Honorarabrechnungen des Piloten.

Da offenkundig keine Auskunftspersonen zu Art und Umständen der von Herrn Pilot erbrachten Tätigkeiten befragt wurden, weder der Geschäftsführer der Bw. noch sonstige Mitarbeiter und auch nicht der Pilot selbst, konnte überhaupt nicht festgestellt werden, ob bzw. inwieweit der tatsächlich gelebte Sachverhalt den Vertragsbestimmungen entsprach. Insbesondere wurde niemand dazu befragt, worin der Unterschied in der Tätigkeit des Herrn Pilot vor dem 1.2.2007 und danach bestand. Auch wurde die im Akt erliegende Aussage des Piloten, es habe keine Unterschiede gegeben, der Bw. nicht zur Stellungnahme vorgehalten.

Gemäß [§ 115 Abs. 1 Bundesabgabenordnung](#) (BAO), BGBl. Nr. 194/1961, haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Den Parteien ist gemäß [§ 115 Abs. 2 BAO](#) Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Es wird also zB. zu ermitteln sein, ob und in welcher Weise Herr Pilot in den geschäftlichen Organismus der Bw. eingebunden war, ob er einem von der Bw. vorgegebenen Dienstplan unterlag oder die ihm erteilten Aufträge nach seinem Gutdünken planen, durchführen oder auch ablehnen konnte, ob er also weisungsgebunden war oder nicht. Wenn er einen Auftrag ablehnte, hatte er dann selbst für einen Vertreter zu sorgen, oder beauftragte die Bw. andere Mitarbeiter mit diesen Aufträgen?

Weiters sind Ermittlungen erforderlich, ob Herr Pilot Unternehmerrisiko trug, etwa indem er seine Ausgaben selbst zu tragen hatte. Es ist auch die Frage zu klären, wer für die Schäden aufzukommen hatte, die eventuell bei der Durchführung von Flügen entstanden sind oder hätten entstehen können. Hatte der Pilot selbst eine Haftpflichtversicherung oder wurde die Versicherung der Bw. herangezogen? Wem gehören die Hubschrauber, die der Pilot flog? Hatte der Pilot Urlaubsansprüche und was war für den Krankheitsfall vereinbart?

Es wird die Bw. auch zu befragen sein, worin die Unterschiede in der Tätigkeit des Piloten gelegen sind, nachdem er einen Dienstvertrag mit der Bw. abschloss bzw. die Bw. mit der entsprechenden Aussage des Herrn Pilot zu konfrontieren. In diesem Zusammenhang ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 12.9.2012, [2009/08/0094](#) hinzuweisen. Darin vertrat der VwGH die Auffassung, dass eine formlose Befragung einer Auskunftsperson nur dann möglich ist, wenn der zu beurteilende Sachverhalt nicht weiter strittig ist. Bei widersprechenden Beweisergebnissen kommt der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu, und es ist im Interesse der Erforschung der materiellen Wahrheit nicht zulässig, sich mit formlosen Befragungen zu begnügen. In diesem Fall sind die betreffenden Personen niederschriftlich als Zeugen zu befragen.

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

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

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

Die Durchführung umfangreicher Sachverhaltsermittlungen durch das Finanzamt ist aber auch unter dem Aspekt des [§ 115 Abs 2 BAO](#) zweckmäßig. Würde das Ermittlungsverfahren vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführt werden, müsste jede Stellungnahme und Erklärung der Bw. dem Finanzamt als Amtspartei zur Gegenstellungnahme übermittelt werden. Ebenso müsste jede Stellungnahme des Finanzamtes der Bw. zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden. Diese Vorgangsweise würde zu einem deutlichen Mehraufwand und zu einer erheblichen Verzögerung des Verfahrens führen.

Gemäß [§ 284 Abs 3 BAO](#) konnte von der Durchführung der beantragten mündlichen Berufungsverhandlung abgesehen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 6. Mai 2013