



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Ralf Schatzl und die weiteren Mitglieder Mag. Erich Schwaiger, Dr. Walter Zisler und Dr. Martin Neureiter über die Berufung der

Fr. G*P***, Adresse1,**

vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Rudolf Wöran, vom 3. Dezember 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Dr. Renate Windbichler, vom 7. November 2003 betreffend

Einkommensteuer für den Zeitraum 1995 bis 2000

nach der am 27. September 2006 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

I. Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin Fr. G***P*** (in Folge kurz Bw.) bekämpft die Einkommensteuerbescheide 1995 bis 2000.

Für die Jahre **1995 bis 1998 und 2000** handelt es sich um Bescheide, die erlassen wurden, nachdem die Verfahren vom Finanzamt wiederaufgenommen worden waren.

Die Bescheide über die Wiederaufnahme gem. § 303 BAO blieben unangefochten und erwachsen mittlerweile in Rechtskraft.

Die ursprünglichen Bescheide für diese Jahre ergingen aufgrund von Anträgen gem. § 41

Abs. 2 EStG 1988 (Arbeitnehmerveranlagung). Diese Anträge wurden im laufenden Verfahren zurückgezogen.

Beim Bescheid für das Jahr **1999** handelt es sich um einen Erstbescheid, dem kein Antrag zugrunde liegt.

Mit den nunmehr bekämpften Bescheiden für die Jahre 1995 bis 2000 unterzog das Finanzamt Provisionen der Einkommensteuer, die der Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw.) im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als Rezeptionistin beim Verein G***** (kurz G*V*) zugekommen sein sollen. Das Finanzamt behandelte diese Provisionen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Den angefochtenen Bescheiden ging ein Ermittlungsverfahren voraus, im Rahmen dessen die Bw. unter anderem mit Schreiben vom 22. Oktober 2001 zur Stellungnahme aufgefordert wurde. Darauf reagierte die Bw. über ihren steuerlichen Vertreter Dr. Rudolf Wöran mittels zweier Schreiben (Antwortschreiben vom 21. Dezember 2001 und Ergänzungsschreiben vom 8. April 2002).

Das Finanzamt erließ in der Folge mit 7. November 2003 datierte (neue) **Sachbescheide** für die Jahre 1995 bis 2000 und behandelte die anteiligen Provisionserlöse ohne Abzüge als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Provisionen wurden mit folgenden Beträgen in Ansatz gebracht:

		1995	1996	1997	1998	1999	2000
Einnahmen	ATS	47.263,30	45.633,98	66.830,95	64.459,02	64.940,98	17.414,27
= E.a.Gw.	EUR	3.434,76	3.316,35	4.856,79	4.684,42	4.719,45	1.265,54

Die Bw. bekämpfte diese Bescheide mit Berufung vom 3. Dezember 2003 und – nach der Vorlage des Rechtsmittels an den Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (BVE) - einer ergänzenden Stellungnahme vom 6. April 2006.

Stellungnahmen des steuerlichen Vertreters und des Finanzamtes

Aus den Akten ergeben sich die nachfolgenden Äußerungen der Parteien des Verfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat.

1.) Antwortschreiben des steuerlichen Vertreters vom 21. Dezember 2001

Die Bw. teilte auf Anfrage mit diesem Schreiben mit, dass bei Ihrer Beschäftigung als Rezeptionistin vereinbart gewesen sei, dass sich das **aus diesem Arbeitsverhältnis zu leistende Entgelt aus einem monatlichen Fixgehalt und aus Provisionen** aus dem Verkauf von Tickets für die Z***Tours **zusammensetzen würde**. Die in der Folge ausbezahlten Provisionen seien daher im Rahmen des Dienstverhältnisses geleistetes Entgelt. Zwischen dem G*V* und der Fa. Z***Tours (bzw. der Fa. X***Y***) habe eine langjährige

Geschäftsverbindung bestanden, wonach es ersterer im Rahmen eines Vertragsverhältnisses übernommen habe, über die von ihm geführten Gästehäuser Tickets an Gäste zu verkaufen, wofür die Reiseveranstalter Provisionen an ihn geleistet hätten. Der G*V* habe diese Veranstaltungen in den hauseigenen Prospekten, im Internet, im Führer"X" und dergleichen offiziell beworben.

Zwischen der Bw. und den Veranstaltern habe hingegen keinerlei Geschäftsverbindung und auch keine sonstige Vereinbarung bestanden. Soweit daher aus Provisionen der Reiseveranstalter Zahlungen an die Bw. geflossen sind, seien diese über den Arbeitgeber im Rahmen des Dienstverhältnisse geflossen.

Die Bw. argumentierte, die **Versteuerung** der vom Arbeitgeber G*V* im Rahmen des Vertragsverhältnisses mit den Reiseveranstaltern vereinnahmten und an die Dienstnehmer ausbezahlten Provisionen hätte somit von diesem im Rahmen des **Lohnsteuerabzuges zu erfolgen gehabt**. Die Bw. gab an, sie – wie auch die übrigen Mitarbeiter des G*V* - seien von den Organen des Dienstgebers auch in diese Richtung informiert worden, wobei zugesichert worden sei, dass die solcherart vereinnahmten und ausbezahlten Provisionen ordnungsgemäß versteuert seien. Sie habe somit die Bezüge im guten Glauben vereinnahmt und als ordnungsgemäß versteuert betrachtet.

Die Abgabenbehörde habe gegebenenfalls nicht abgeführte Lohnabgaben **gem. § 79 EStG vom Dienstgeber nachzufordern**. Eine unmittelbare Inanspruchnahme der Dienstnehmer sei nicht zulässig, zumal kein Sachverhalt im Sinne des § 83 Abs. 2 EStG vorliege.

Die Bw. wies weiters "nur der Vollständigkeit halber" darauf hin, dass die vom Finanzamt im Bezug auf die sie angenommenen Provisionszahlungen der **Höhe nach** keinesfalls zutreffe. Die Höhe der im Einzelfall ausbezahlten Provisionen sei einerseits vom saisonal bedingt stark schwankenden Verkauf der Tickets, andererseits von der Anzahl der jeweils beschäftigten Dienstnehmer abhängig gewesen. Gerade in den verkaufsstarken Sommermonaten sei regelmäßig ein durch die Aufnahme von **Praktikanten**, die ebenfalls Provisionsauszahlungen erhalten hätten, erheblich höherer Personalstand gegeben gewesen.

Gesonderte Aufzeichnungen seien von der Bw. nicht geführt worden, da sie von einer ordnungsgemäßen Versteuerung dieser Einkünfte durch den Dienstgeber ausgegangen sei. Tatsache sei, dass die vom Finanzamt in Bezug auf die Bw. angenommenen Beträge bei weitem zu hoch angesetzt worden seien und der Bw. mit Sicherheit nicht in dieser Höhe zugekommen seien.

2.) Ergänzungsschreiben des steuerlichen Vertreters vom 8. April 2002

Nach Aufforderung durch das Finanzamt ergänzte die Bw. ihre Ausführungen und führte aus:

Der G*V* sei ein Verein, dem unter anderem das Gästehaus Z*** gehöre, dessen Geschäftsführer A***B*** gewesen sei. Die Bw. gab an, dieser sei ihr unmittelbarer Vorgesetzter und Vertreter des Dienstgebers gewesen. Er habe die Einstellungsgespräche mit den einzelnen Dienstnehmern geführt, habe die Dienstverträge abgeschlossen und habe die Dienstverhältnisse auch wiederum beendet. Die Veranstaltungen seien offensichtlich ein fixes Dienstleistungsangebot des Gästehauses gewesen, da Werbung dafür einerseits in Plakaten vor dem Haus, in offiziellen Prospekten des Gästehauses, in der Homepage des G*V*, in Lautsprecherdurchsagen im Hause selbst und in Videokassetten, wobei im Fernsehraum die Vorstellungen 1-2 Mal täglich erfolgten, gemacht worden sei.

Die Bw. gab an, der Ticketverkauf sei Bestandteil des dienstlichen Auftrages aller Rezeptionistinnen einschließlich der Praktikanten gewesen. Die Tickets seien von der Firma X***Y*** an die Geschäftsleitung des Gästehauses geliefert und im Safe des Herbergsleiters verwahrt worden. Es sei der dienstliche Auftrag jedes Rezeptionisten gewesen, diese in den verschiedenen Werbemedien angepriesenen Tickets in der Rezeption zu verkaufen. Wenn ein Block mit Tickets ausgegangen war, habe die Rezeptionistin zum Leiter des Gästehauses gehen müssen, um einen neuen Block anzufordern. Ein Block habe 50 Tickets umfasst.

Die Einnahmen aus dem Verkauf der Tickets seien in die Rezeptionskasse einbezahlt worden. In zeitlichen Abständen sei vom Leiter des Gästehauses A***B*** abgerechnet worden und die daraus erzielten Erlöse, abzüglich der Provision, die in der Kasse verblieb, an die Firma X***Y*** unter dem Namen Gästehaus Z*** von Herrn A***B*** einbezahlt worden. Die Provision sei als Einnahme dem G*V* verblieben.

Diese Vorgangsweise sei unabhängig vom jeweiligen Stand der Mitarbeiter an der Rezeption zumindest über 20 Jahre in gleicher Weise praktiziert worden, was zeige, dass nicht der einzelne Dienstnehmer als Unternehmer tätig wurde, sondern die Dienstnehmer die Verkäufe immer im dienstlichen Auftrag des Arbeitgebers durchgeführt hätten.

Sowohl A***B*** wie alle übrigen Dienstnehmer seien beim G*V* beschäftigt. Alle Einnahmen stünden daher diesem zu.

Im Anschluss wies die Bw. auf ein gerichtliches Strafverfahren gegen A***B*** hin, in dem diesem vorgeworfen werde, er habe seine Befugnis über fremdes Vermögen zu verfügen dadurch wissentlich missbraucht, dass er die mit der Firma Z***Tours vereinbarten und daraus erlangten Provisionen nicht ordnungsgemäß abrechnete bzw. abführte. Diesem Strafverfahren habe sich der G*V* als Privatbeteiligter angeschlossen und verlange offensichtlich den Ersatz der auf diese Weise nicht erlangten Einnahmen. Daraus folge, dass dieser die solcher Art erzielten Provisionen als ihm vorenthaltene Betriebseinnahmen ansehe. Zu ergänzen sei noch, dass C***B*** als Ehefrau des Leiters des Gästehauses für sämtliche

Dienstnehmer als Chefin zu akzeptieren gewesen sei und diese Funktion auch in der Praxis eingenommen habe.

Die Bw. betonte, die Einnahmen aus den Ticketverkäufen seien bereits bei den Einstellungsgesprächen der einzelnen Dienstnehmer als zusätzliches, erfolgsabhängiges Einkommen versprochen worden. In der Folge sei diese Tätigkeit sogar in einzelnen Dienstzeugnissen als besonders lobend hervorgehoben worden. Die Auszahlung der Provisionen sei immer im Rahmen des Dienstverhältnisses über Anweisung der Herbergsleitung (A***B*** oder C***B***) zu gleichen Teilen an das jeweils diensthabende Rezeptionspersonal erfolgt.

Eine direkte Vereinbarung zwischen einzelnen Rezeptionistinnen und der Firma X***Y*** über den Verkauf der Tickets habe jedenfalls nicht bestanden, noch weniger eine Vereinbarung, wonach die Fa. X***Y*** an den einzelnen Dienstnehmer Provisionen direkt gezahlt hätte.

Die Bw. argumentiert, dass somit einwandfrei Einnahmen des Gästehauses bzw. dessen Rechtsträgers vorlägen. Sie könne jedenfalls für ihre Person mit Sicherheit ausschließen, jemals irgend eine Provisionszahlung von der Firma X***Y*** direkt erhalten zu haben. Ebenso wenig sei sie mit der Firma X***Y*** in einer vertraglicher Beziehung gestanden.

Zusammenfassend führt die Bw. in diesem Schreiben aus, dass der Verkauf der Tickets im dienstlichen Auftrag ihres Arbeitgebers ausschließlich über die Rezeption des Gästehauses durch die jeweils diensthabenden Rezeptionisten (Angestellten) erfolgt sei. Erlöse aus dem Verkauf der Tickets seien ausschließlich in der Rezeptionskasse vereinnahmt worden und seien dem Dienstgeber Gästehaus Z*** zugeflossen. Die vom Arbeitgeber vereinnahmten Provisionen aus den Ticketverkäufen seien über die Rezeptionskasse über die jeweilige Anweisung des Dienstgebers (vertreten durch A***B***) an die Angestellten ausbezahlt worden. Von Seiten der Firma X***Y*** seien jedenfalls niemals (Provisions) Zahlungen an einzelne Dienstnehmer des Gästehauses direkt geleistet worden. Auch die Provisionsverrechnung sei seitens der Firma X***Y*** ausschließlich an den Dienstgeber Gästehaus Z*** erfolgt. Diesem seien auch die Provisionseinnahmen zugeflossen.

Die Bw. beantragte umfangreiche Beweisaufnahmen:

- Akt des Landesgerichtes Salzburg Zl. 99Ur9999/01x
- Einvernahmen von zahlreichen Personen als Zeugen (L***, K*** [Angestellter der Fa. X***Y***], T***, O***, H***, D*** [Prokuristin der Fa. X***Y***])
- Aktenvorlage bzw. Beischaffung des Buchhaltungskontos der Fa. X***Y*** (Z***Tours)

Zur Höhe der vom Finanzamt geschätzten Einnahmen gab die Bw. an, dass die Aufteilung bzw. Zurechnung der Provisionseinnahmen durch das Finanzamt auf praktisch vier

Dienstnehmer völlig verfehlt sei.

Es sei Tatsache, dass die Einnahmen nach dem jeweiligen Personalstand der Mitarbeiter in der Rezeption (5-6) aufgeteilt worden seien. Die Einnahmen hätten sich auf praktisch 2-3 Sommermonate konzentriert. Im Jahr 1997 fehle ein Mitarbeiter.

Die Praktikantinnen seien mit ca. 100 Tagen pro Jahr erfasst, wobei jedoch eine lineare Aufteilung der Einnahmen auf das ganze Jahr nicht sachgerecht sei. Dies deshalb, da die Einnahmen praktisch innerhalb der Sommermonate Juli und August erzielt worden seien und daher die Praktikantinnen praktisch hinsichtlich der Gesamtjahresprovision zu gleichen Teilen beteiligt gewesen seien. Andererseits sei die Bw. gerade in den Sommermonaten 3-4 Wochen auf Urlaub gewesen, wobei sie in dieser Zeit an den Einnahmen nicht beteiligt worden sei. Die Schätzung des Finanzamtes sei somit unrichtig. Zur Höhe der Umsätze könne mangels Aufzeichnungen keine Stellung genommen werden. Die Bw. betonte, es bestünden berechnete Zweifel an der Höhe der festgestellten Summen.

Tatsache sei, dass C***B*** und A***B*** die unverkauften Ticketblöcke verwahrt und verwaltet hätten. Für die Rezeptionisten sei daher nicht nachvollziehbar, dass die von den beiden übernommenen Ticketblöcke auch vollständig und ausschließlich an der Rezeption des Gästehauses verkauft worden seien. Die Dienstnehmer hätten keine Kontrolle über die Anzahl der Verkäufe gehabt. Es sei daher in keiner Weise nachvollziehbar, ob alle X***Y***-Tickets auch tatsächlich über die Rezeption des Gästehauses verkauft worden seien und die vereinnahmten Provisionen in der vom Finanzamt angenommenen Höhe auch an die Dienstnehmer des Gästehauses zur Auszahlung gelangt seien.

3.) Bekämpfte Bescheide

Das Finanzamt begründete die mit 7. November 2003 datierten (neuen) **Sachbescheide** für die Jahre 1995 bis 2000 wie folgt (Hervorhebungen durch den Unabhängigen Finanzsenat) :

*Für die Frage, ob Bezüge, die einem Arbeitnehmer eines Vereines mit Zustimmung des Vereinsobmannes zugekommen sind, dem Lohnsteuerabzug unterliegen oder zur Einkommensteuer zu veranlagten sind, **ist entscheidend, ob das Handeln des Obmannes dem Verein (als Arbeitgeber) zugerechnet werden kann. Vorteile aus dem Dienstverhältnis, die dem Arbeitnehmer mit Wissen und Willen des Arbeitgebers zukommen, unterliegen dem Lohnsteuerabzug.** Der Verein muss auch für allfällige rechtswidrige Organhandlungen seiner Vertreterorgane einstehen. Die Vertretungsbefugnis des Obmannes bringt es mit sich, dass auch Rechtshandlungen, die keinen rechtsgeschäftlichen Charakter im engen Sinn des Wortes haben, und auch so genannte Realakte bis hin zu deliktischem Verhalten den Verein verpflichten, wobei nur Voraussetzung ist, dass der Obmann sein Verhalten in seiner Eigenschaft als Organ des Vereines gesetzt hat.*

Hat der Obmann, soweit er als vertretungsbefugtes Organ des Vereines der Überlassung von im Rechenwerk des Vereines nicht erfassten Einnahmen dieser juristischen Person an einen Arbeitnehmer des Vereines zugestimmt hat, den Willen des Vereines repräsentiert, sind diese Beträge mit Willen des Vereines dem Arbeitnehmer zugeflossen und stellen Einkünfte des Arbeitnehmers dar, von denen der Verein als Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 1

EStG 1972 Lohnsteuer einzubehalten hat, sodass keine Veranlagung zur Einkommensteuer vorzunehmen ist (24.10.1995, 95/14/0058, ARD 4712/33/96).

*Seit Jahren verkauften die Rezeptionistinnen des Gästehauses Z*** Tickets der Fa. Z***Tours und erhielten dafür Provisionen. Der Verkauf waren Herrn A***B*** und Herrn S*** bekannt und es wurde die **Aufteilung der Provisionserlöse auch über Herrn A***B******

abgewickelt (Aufbewahrung der Handkasse, Überweisung der Erlöse an die Z***Tours, Aufteilung und Ausbezahlung der Provisionsanteile). Die Provisionen wurden zur Gänze an die Rezeptionistinnen ausbezahlt, ohne dass sie Eingang in das Rechenwerk des Vereins gefunden haben.

Laut Mitteilung des Vereinsreferates Salzburg vertritt der Vorsitzende den Verein nach außen. Im Verhinderungsfall wird der Verein von einem seiner Stellvertreter gemeinsam mit dem Landesgruppensekretär vertreten (§ 10 Z.3 der Statuten).

*Herr A***B*** war Verwalter des Gästehauses und daher kein vertretungsbefugtes Organ. Er hat die Einnahmen aus dem Ticketverkauf in der gesonderten Handkasse abgerechnet und die (einbehaltenen) Provisionen auf die Rezeptionistinnen aufgeteilt.*

*Herr S*** war als Vereinssekretär zwar Mitglied des Landesvorstandes, jedoch nur gemeinsam mit einem Stellvertreter vertretungsbefugtes Organ. Er wusste von den Provisionsgeschäften und der Handkasse. Die Höhe der Provisionen war ihm nicht bekannt.*

Weder der Verwalter noch der Vereinssekretär waren selbständig vertretungsbefugte Organe des Vereins. Sie repräsentierten daher nicht den Willen der juristischen Person.

Die Vorteile müssen dem Dienstnehmer mit Wissen und Willen des Arbeitgebers zukommen. Die Kenntnis alleine reicht nicht aus. Laut den vorliegenden Ermittlungsergebnissen gab es keinen Entgeltsanspruch des Vereins gegenüber dem Veranstalter. Die Provisionen wurden mit dem Verwalter oder dessen Stellvertreterin abgerechnet und abgewickelt.

*Rückerstattungen erfolgten auf (private) Konten von Hrn. A***B***. Zusammenfassend ist sohin festzuhalten, dass im konkreten Fall Einkünfte von dritter Seite unterstellt werden müssen, weshalb für den Arbeitgeber keine Haftung gemäß § 82 EStG trifft.*

Die Beurteilung der Zuflüsse als Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurde nicht begründet.

4.) Berufung

Dagegen erhob die Bw. das Rechtsmittel der Berufung, wiederholte weite Teile ihrer bereits oben dargestellten Ausführungen und führte ergänzend aus:

a) Lohnsteuerabzug

Eingangs bestätigte sie, dass sie im Zeitraum von 1. Jänner 1995 bis 31. Mai 2000 beim Gästehaus Z*** als Rezeptionistin unselbstständig beschäftigt war. Sie wiederholte, dass bereits beim Einstellungsgespräch, welches wie bei allen anderen Dienstnehmern der vom G*V* eingesetzte und mit **Handlungsvollmacht** ausgestattete Herbergsleiter A***B*** geführt habe, mit ihr vereinbart worden sei, dass sich das aus dem Arbeitsverhältnis zu leistende Entgelt aus einem monatlichen Fixgehalt und aus Provisionsanteilen aus dem Verkauf von Tickets für die Z***Tours zusammensetze.

Von den Reiseveranstaltern, respektive von der Firma Z***Tours seien monatsweise Fahrscheinabrechnungen für Rundfahrten an das Gästehaus Z*** gelegt worden, in denen auch die jeweilige Provision für die Ticketverkäufe verrechnet bzw. in Abzug gebracht worden

seien. Diese Rechnungen seien von diesem, also vom Arbeitgeber der Berufungswerberin auch regelmäßig bezahlt worden. Auf den Rechnungen seien die Provisionen offen ausgewiesen und vom Gästehaus in Abzug gebracht worden, sodass damit die Provisionen denkllogisch auch dem Verein, also dem Arbeitgeber der Berufungswerberin zugeflossen seien. Eine Geschäftsbeziehung zwischen der Bw. und den Reiseveranstaltern wird in der Berufung bestritten.

Sämtliche Dienstverträge der im streitgegenständlichen Gästehaus beschäftigten Dienstnehmer seien vom Verwaltungsdirektor (A***B***) mit Wirksamkeit für den Arbeitgeber ausverhandelt und abgeschlossen worden. Dieser habe als Vertreter des Arbeitgebers die Einstellungsgespräche mit den einzelnen Dienstnehmern geführt, die Bedingungen der Dienstverträge vereinbart und diese mit Wirksamkeit für den Arbeitgeber geschlossen. Er habe die Dienstverhältnisse mit den Dienstnehmern nach den Regeln des Arbeitsrechtes auch beendet. Der Leiter des Gästehauses habe damit über eine Handlungsvollmacht ihres Arbeitgebers verfügt, Dienstverträge mit Wirkung für den Dienstgeber abzuschließen.

Bestandteil der im Arbeitsvertrag zugesicherten Entlohnung der Dienstnehmer (so auch gegenüber der Berufungswerberin) sei neben einem monatlichen Fixgehalt auch die Provisionen aus dem Verkauf von Tickets durch den G*V* für die Z***Tours gewesen. Die im Dienstvertrag zugesicherten und über die Leitung des Gästehauses an die Dienstnehmer ausbezahlten Provisionen seien daher im Rahmen des Dienstverhältnisses geleistetes Entgelt.

Der Verkauf der Tickets sei durch die Dienstnehmer immer im dienstlichem Auftrag und ausschließlich während der Dienstzeit im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Rezeptionist erfolgt (dazu habe u.a. auch der Verkauf von Essensbons, Getränken, Übernachtungskosten und dergleichen gehört). Die Verkäufe seien an der Rezeption des Gästehauses durch den jeweils diensthabenden Dienstnehmer (hiefür sei jeweils eine Mehrzahl von Dienstnehmern abwechselnd nach Maßgabe des Dienstplanes in Betracht gekommen) abgewickelt worden. Die Einnahmen aus dem Verkauf der Tickets seien in die Rezeptionskasse einbezahlt worden, welche der Herbergsleiter verwaltet habe. Die Auszahlung der Provisionen wiederum sei durch das Gästehaus erfolgt. Diese Vorgangsweise sei zumindest über 20 Jahre unabhängig von der jeweiligen Anzahl der Mitarbeiter an der Rezeption und von deren personeller Zusammensetzung in gleicher Weise praktiziert worden.

Die Bw. gab an, dass eine Vertragsbeziehung zur Firma Z***Tours (X***Y***) ausschließlich mit dem Arbeitgeber G*V*, Landesgruppe Z*** bestanden habe. Der G*V* habe es übernommen, im Rahmen dieses Vertragsverhältnisses nicht nur im Gästehaus Z***, sondern auch bei den weiteren von ihm im selben Bundesland betriebenen fünf Gästehäusern solche Tickets an Gäste zu verkaufen. Der Reiseveranstalter habe Provisionen für den Verkauf der

Tickets an den G*V* geleistet und die Tickets an ihn in Rechnung gestellt. Auch die Zahlung dieser Rechnungen, in denen die Provisionen offen ausgewiesen worden seien, sei ausschließlich durch den Arbeitgeber Gästehaus Z*** erfolgt.

Die Bw. betonte, der G*V* habe die Touren aus eigenem wirtschaftlichen Interesse in den von ihm aufgelegten Prospekten, im Internet, im Führer"X" und weiteren Medien offiziell beworben. Das wirtschaftliche Interesse habe in der Erweiterung der Angebotspalette bestanden. Viele Touristen aus den USA, aber auch aus asiatischen Ländern hätten sich für die Touren interessiert und hätten deshalb das Gästehaus, welches diese Touren als Bestandteil ihres Angebotes beworben habe, gebucht. Als Beweis legte die Bw. die Kopie des offiziell aufgelegten Prospektes des G*V* Z*** 1998 vor, in dem sinngemäß zu finden ist: "Wir organisieren für Euch: ... Z***Tours ..."

Die Bw. führte weiter aus, dass die Firma Z***Tours (X***Y***) die Rechnungen für die Ticketverkäufe an den Gästehaus Z*** gelegt habe. Damit sei der Verein Rechnungsempfänger.

Da dem Verein die Provisionen gutgeschrieben worden seien und der Verein auch die Provisionen vereinnahmt und verteilt habe, sei für die Arbeitnehmer (inklusive der Bw.) weder die Provisionseinnahmen des Unternehmens evident oder kontrollierbar noch jener Anteil an den vereinnahmten Provisionen, den der Arbeitgeber Gästehaus Z***, vertreten durch A***B***, tatsächlich an die Dienstnehmer weitergegeben habe oder für den Betrieb einbehalten habe. Das gelte auch für den Aufteilungsschlüssel.

Die Bw. rügte, die Argumentation des Finanzamtes, welches eine Zahlung von dritter Seite (Z***Tours/X***Y***) an die Dienstnehmer unterstelle, widerspreche nicht nur den Belegen (Rechnungen und Zahlungsbelege), sondern auch dem faktischen Ablauf. Provisionsempfänger sei somit eindeutig der Verein gewesen.

Die Bw. bestritt eine Vertragsbeziehung sowie Zahlungsflüsse zwischen den Dienstnehmern und der Firma Z***Tours und führt aus, dass den Dienstnehmern die Höhe der Provisionszahlungen nicht bekannt gewesen seien. Die Aufteilung der vom Verein vereinnahmten Provisionen sei willkürlich durch ein Organ des Vereines (den Herbergsleiter) erfolgt. Eine konkrete Zuordnung der einzelnen Verkaufstätigkeiten durch die einzelnen Mitarbeiter, die an der Rezeption im Schichtdienst laufend wechselten, sei somit faktisch unmöglich gewesen und auch nicht erfolgt.

Die Bw. verwies auf die Aussage des Vereinssekretärs S*** als Mitglied des Vorstandes des Vereines im Rahmen des Strafverfahrens gegen A***B***. Danach habe dieser angegeben, zwar von den Provisionsgeschäften des G*V* mit der Z***Tours nicht jedoch von der Höhe der daraus resultierenden Einnahmen gewusst zu haben. Daraus könne nur geschlossen

werden, dass sich S*** offensichtlich darum nicht, oder doch zuwenig gekümmert habe, da im Betrieb des Arbeitgebers die Rechnungen vorlagen. Dies soll nach einem Aktenvermerk der Staatsanwaltschaft Z*** vom 07. August 2002 auf die gesamte Vereinsleitung zutreffen.

Der Vorstand des Vereines sei somit jederzeit in der Lage gewesen, durch Einsicht in die von der Z***Tours gelegten Rechnungen Kenntnis über die Höhe der tatsächlichen Provisionszahlungen zu erhalten. Es könne hingegen rechtlich nicht von Belang sein, ob sich der Vorstand des Vereines durch Einsicht in die einzelnen Rechnungen informiert hat oder nicht.

b) Höhe der Einnahmen

Die Bw. bekämpfte auch die **Höhe der vom Finanzamt geschätzten Einnahmen** und argumentierte, die Bw. verfüge nicht über die nötigen Informationen. Für den einzelnen Dienstnehmer sei es in keiner Weise nachvollziehbar und überprüfbar gewesen, in welchem Umfang die Geschäftsleitung die vereinnahmten Provisionen an die Dienstnehmer ausgeschüttet habe. Tatsache sei, dass die von der Geschäftsleitung ausbezahlten Provisionen die Höhe der in dieser Branche üblichen Trinkgelder nicht überschritten hätten. Auch aus diesem Grunde sei die Abgabennachforderung des Finanzamtes gegenüber der Berufungswerberin zu Gänze unberechtigt.

Die Schätzung des Finanzamtes sei von den gesamten abgerechneten, aber sicher nicht an die Dienstnehmer ausbezahlten Provisionen ausgegangen und bei weitem überhöht.

Die Bw. rügte weiters die Verletzung von Verfahrensvorschriften: So sei ihren Beweisanträgen nicht gefolgt worden. Daraufhin wiederholt die Berufungsschrift das Schreiben vom 8. April 2002 über etwa 3 bis 4 Seiten inklusive der erwähnten Beweisanträge wortwörtlich. Diese Beweisanträge wurden um die Namhaftmachung zweier weiterer Zeugen ergänzt:

- P*** (ehemalige Vereinssekretärin des G*V* – Landesgruppe Z***)
- I*** (ehemalige Buchhalterin des G*V* – Landesgruppe Z***)

Die Bw. führte aus, die Beweisanträge seien wesentlich, da bei Durchführung des beantragten Beweisverfahrens hervorgekommen wäre, dass die Geschäftsbeziehung vom Vorstand des Vereines gewollt und angeordnet ausschließlich zwischen dem G*V* Landesstelle Z*** und der Fa. Z***Tours (X***Y***) bestanden habe, die gegenständlichen Provisionseinnahmen dem Arbeitgeber und nicht den Dienstnehmern zugekommen seien und darüber hinaus die Dienstnehmer durch den Arbeitgeber lediglich Provisionen in einer Größenordnung erhalten hätten, die über den Umfang eines üblichen Trinkgeldes nicht hinausgingen. Durch die Nichtaufnahme der beantragten Beweise leide das Verfahren daher an groben

Verfahrensmängeln, welche für sich die Aufhebung der angefochtenen Bescheide zur Folge hätten.

Die Bw. beantragte die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide und die Abänderung dahingehend, dass die nachgeforderten Einkommensteuerbeträge ersatzlos aufgehoben werden. In eventu beantragte sie, die angefochtenen Einkommensteuerbescheide aufzuheben und zur Verfahrensergänzung und zur neuerlichen Entscheidung an die Finanzbehörde 1. Instanz zurückzuverweisen.

Mit Schreiben vom 22. Jänner 2004 legte der steuerliche Vertreter der Bw. eine Kopie des Guide "Let's go Europe 1995" vor, aus dem ersichtlich sein soll, dass der G*V* die Tour bereits 1995 beworben hat.

Die gegen die erwähnten Bescheide erhobene Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Nach Aufforderung durch den UFS erstattete der Rechtsvertreter der Bw. eine ergänzende Stellungnahme und gab an:

5.) Ergänzende Stellungnahme vom 6. April 2006

In einer ergänzenden Stellungnahme wurde ausgeführt:

Hr. A***B*** habe das Recht gehabt, Personalentscheidungen für das Personal des Gästehauses alleine zu treffen und zwar ausdrücklich ohne Rücksprache mit der Geschäftsleitung. Das ergebe sich aus verschiedenen Protokollen aus Februar und Mai 1997, die in Kopie vorgelegt wurden und in denen festgehalten worden sei, dass der Kompetenzbereich des Hrn. A***B*** dahingehend eingeschränkt worden sei, dass sich die Geschäftsleitung des G*V* (ab sofort) bei der Bw. sowie den Dienstnehmern E*** und F*** ein Mitspracherecht ausbedungen habe. Bis dahin habe Hr. A***B*** "unumschränkte" Personalhoheit gehabt.

Zudem sei festzustellen, dass im Gästehaus Z*** keine (schriftlichen) Dienstverträge, Dienstzettel, Personalakten und Urlaubskarteien vorhanden gewesen seien.

Der Rechtsvertreter betonte nochmals, dass der Verkauf der Tickets (Z***Tours) im Auftrag und im unmittelbaren wirtschaftlichen Interesse des Arbeitgebers G*V* erfolgt sei und legte zum Beweis dessen zusätzlich einen "Guide" aus dem Jahre 1994 vor, in dem diese Touren beworben wurden.

Wiederholend wird betont, dass die Provisionen dem Arbeitgeber zugekommen seien, da sie in der Rezeptionskassa vereinnahmt und vom Handlungsbevollmächtigten A***B*** als Lohnbestandteile ausbezahlt worden seien. Die Handlungen dieses

Handlungsbevollmächtigten seien selbstverständlich dem G*V* zuzurechnen und nicht den Dienstnehmern.

Bezüglich der Höhe der zugeflossenen Provisionen bei der Bw. rügte der rechtsfreundliche Vertreter, dass bei der Verteilung der Gesamtprovisionen eine größere Anzahl von Dienstnehmern nicht berücksichtigt worden sei. Als Beispiele werden genannt:

- G*** (in 1999 und 2000)
- N*** (in 1997 und 1998)
- sowie pro Jahr ca. ein bis zwei Praktikanten.

Die Namen der angegebenen Praktikanten decken sich mit der dem Vertreter am 22. März 2006 vom Referenten übergebenen Liste.

Die Aufteilung der Provisionen sei ausschließlich durch Hrn. A***B*** oder im Falle seiner Verhinderung durch seine Ehefrau C***B*** erfolgt. Die einzelnen Dienstnehmer hätten keinen Einblick in diese Verteilung gehabt. Unter anderem seien die Gelder lt. Hrn. A***B*** auch zur Finanzierung von Ausflügen, Reisen, Essen und gemeinsamen Aktivitäten verwendet worden.

Bestritten wurde auch die Höhe der vom Finanzamt ermittelten Provisionszahlungen.

Es sei eine Tatsache, dass die von der Berufungswerberin von der Geschäftsleitung des Gästehauses Z*** erhaltenen Provisionen die Höhe der in dieser Branche üblichen Trinkgelder nicht überschritten hätten und jedenfalls den Betrag von ATS 10.000,- pro Jahr nicht überstiegen. Die Schätzung des Finanzamtes sei dementsprechend unrichtig.

Im Zuge des Verfahrens zog der steuerliche Vertreter die Anträge auf die Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung für alle streitgegenständlichen Jahre zurück (*Schreiben vom 3. April 2006*).

6.) Zeugeneinvernahmen

Das Studium des Gerichtsaktes 99Ur9999/01x ergab, dass die beantragte **Zeugin D***** bereits einmal einvernommen wurde (*Niederschrift vom 27. April 2000*). Bezüglich des hier streitgegenständlichen Zeitraumes gab sie an, dass sie selbst erst ab Februar oder März 2000 mit dem Gästehaus Q*** (Q*** ist ein Stadtteil von Z***) in Verbindung gestanden sei. Sie habe bereits alle Unterlagen durchgesehen und habe keine schriftlichen Verträge gefunden.

Im August 2006 führte der zuständige Referent des Unabhängigen Finanzsenates **zwei Zeugeneinvernahmen** durch (K*** und M***). Dabei handelt es sich um die von 1995 bis 1998 verantwortlichen Vertreter des Veranstalters der Z***Tours. Die beiden Zeugen gaben – kurz zusammengefasst – zu Protokoll:

a) M***

M*** gab am 21. August 2006 an, er sei von 1991 bis Ende 1998 für die operative Betreuung der Z***Tours verantwortlich gewesen. Bei der Betreuung des Gästehauses Z*** sei er dabei durch K*** unterstützt worden, der die diesbezüglichen Touren unter anderem als Fahrer betreut habe.

Mit dem Gästehaus Q***, in dem Tickets für die Z***Tours verkauft wurden, habe es keine schriftlichen Verträge gegeben. Die Geschäftsbeziehung zwischen den Z***Tours und dem Gästehaus habe schon vor 1991 bestanden.

Sämtliche relevanten Verhandlungen seien durch den Zeugen M*** ausschließlich mit Hrn. A***B*** geführt worden.

Auf Befragung erklärte der Zeuge, dass ihm nicht vollständig klar gewesen sei, wer der Eigentümer und Betreiber des Gästehauses war. Man habe in diesem Zusammenhang in der Regel vom „Pächter A***B***“ gesprochen. Für den Zeugen war jedenfalls klar, dass A***B*** als Verantwortlicher auftrat und befugt war, Verträge beziehungsweise Geschäftsbeziehungen für dieses Gästehaus einzugehen. Nach dem Dafürhalten des Zeugen wäre es A***B*** jederzeit möglich gewesen, die Geschäftsbeziehung abubrechen und zu verhindern, dass die Tickets im Rahmen seines Hauses verkauft werden.

Wer der tatsächliche Eigentümer war, sei für den Zeugen damals irrelevant gewesen.

Der Zeuge konnte sich nicht mehr im Detail erinnern, wie die Auszahlung der Provisionen bzw. das Inkasso des Entgeltes für die Tickets von statten ging, stellte jedoch fest, dass der Ansprechpartner für die Abwicklung der Provisionszahlungen für ihn eindeutig Herr A***B*** gewesen sei.

Auf Befragen kam der Zeuge zum Schluss, dass dieser als „Chef“ dieses Gästehauses aufgetreten sei. Fix sei für ihn auch gewesen, dass Herr A***B*** bestimmen habe können, wer im Rahmen des Gästehauses Tickets verkaufen durfte. Der Zeuge war sich sicher, dass dieser den Verkauf von Tickets verhindern hätte können, und ging fest davon aus, dass es keiner der Rezeptionistinnen möglich und erlaubt gewesen wäre, Tickets anderer Unternehmen zu verkaufen, wenn dies Herr A***B*** nicht erlaubt hätte.

Bezüglich des Abrechnungsmodus bis Anfang 1998 erklärte der Zeuge, es habe sich dabei um die mit Herrn A***B*** vereinbarte Vorgangsweise gehandelt. Monatlich sei ein Beleg ausgestellt und an das Gästehaus Q***, sprich Herrn A***B***, übergeben worden. Daraus habe dieser exakt die Umsätze und die Provisionshöhe ersehen können. Soweit sich der Zeuge erinnern konnte, seien diese monatlichen Abrechnungen jeweils durch K*** persönlich übergeben worden.

Abschließend fasste der Zeuge die Funktion des Herrn A***B*** im Gästehaus Z*** noch einmal so zusammen:

Ihm sei dieser als Hauptverantwortlicher für dieses Haus in Erinnerung. Er gehe deshalb davon aus, dass er die Verantwortung für alles was dort vor sich ging, trug. Dazu zählte seiner Meinung nach auch alles, was in der Rezeption passierte. Dort war auch dessen Frau tätig. Der Zeuge gab an, er habe nicht exakt feststellen können, welche Funktion Hrn. A***B*** de jure zukam, de facto sei er dort für ihn "Eigentümer, Direktor, Verwalter etc." gewesen.

b) K***

Der zweite **Zeuge** K*** gab am 10. August 2006 an, dass er von 1989 bis zu seiner Pensionierung wegen Invalidität am 30.11.2000 bei der Firma V*** bzw. deren Nachfolgeunternehmen (X***Y*** bzw. Z***Tours) beschäftigt gewesen sei. Bis zu seiner Erkrankung Anfang 1998 habe er als Fahrer und Führer im wesentlichen den Bereich der Z***Tours betreut.

Zum Abrechnungsmodus in dieser Zeit erklärte der Zeuge, dass er von seinem Arbeitgeber jeweils 10 Blöcke ausgehändigt bekommen habe. In der Regel habe er bis Anfang 1998 einen bzw. zwei Blöcke an den Bereich der Rezeption übergeben. Wenn diese Tickets verkauft waren, habe er jeweils einen weiteren Block nachgeliefert, habe den alten Block abgerechnet, die Provision den anwesenden Damen übergeben und den Differenzbetrag einkassiert. Hrn. A***B*** habe er keine Provisionen ausbezahlt. Diese seien ausschließlich an die dabei beteiligten Damen gegangen.

Normalerweise seien die Provisionen an vier Personen verteilt worden. Dabei habe es sich in der Regel um zwei Personen aus der Rezeption sowie um Fr. C***B*** und die Bw. gehandelt, die im Büro dahinter saßen. Die Verteilung der Provisionen sei immer dergestalt erfolgt dass alle beteiligten Personen einen anteilig gleichen Betrag erhielten.

Bezüglich der Höhe der Provision gab der Zeuge an, dass der Provisionsprozentsatz von seinem Arbeitgeber vorgegeben worden sei. Er habe die Berechnung und die Auszahlung der Provisionen durchgeführt.

Jeweils am Monatsende sei eine Sammelrechnung an das Gästehaus Q***, Büro erstellt worden, in der alle abgerechneten Ticketblöcke aufschienen. Gegenüber seinem Arbeitgeber habe der Zeuge jeweils am Monatsende einen Beleg erstellt.

Dem Zeugen war seinen Angaben zufolge natürlich bekannt, dass das Gästehaus Q*** nicht Hrn. A***B*** persönlich gehörte, sondern von einem Verein betrieben wurde. Dass diese

Geschäftsbeziehung des Verkaufs der Tickets für die Z***Tours bestand, sei offensichtlich gewesen, da im ganzen Haus Plakatständer etc. aufgestellt gewesen wären.

Zur Untermauerung der Vorgangsweise der Auszahlung der Provisionen legte der Zeuge zwei (abgerissene) Originalblöcke vor. Es handelt sich dabei um die Papp-Rückseite der Blöcke mit den Tickets Nr. 907301 bis 907350 und Nr. 913701 bis 913750.

Auf diesen Deckeln finden sich handschriftliche Auszahlungsvermerke des Zeugen sowie – nach Angaben des Zeugen eigenhändig unterfertigte – Übernahmebestätigungen der Provisionsempfänger(innen). Unter diesen ist unter anderem auch eine „G“, bei der es sich laut dem Zeugen um die Bw. handelte.

Die Beträge wurden nach Auskunft des Zeugen im Bereich des Gästehauses Q*** übergeben. Die betroffenen Rezeptionistinnen hätten den Erhalt der Provision jeweils mit ihrer Unterschrift bestätigt.

Hr. K*** erklärte, dass er bis Anfang 1998 sämtliche das Gästehaus Q*** betreffenden Ticketverkäufe abgewickelt habe und verwies bezüglich der Vollständigkeit auf ein Heft mit handschriftlichen Aufzeichnungen, das er im Original übergab. Seiner Angaben zufolge sollen sämtliche Ticketblöcke in diesem Heft aufgezeichnet sein. Dieses Heft beginnt mit 1993, woraus Herr Klein schlussfolgerte, dass er in diesem Jahr ein neues Heft begonnen hat.

7.) Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat

Mit 23. August 2006 verlangte der zuständige Referent die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat aufgrund der besonderen Schwierigkeiten tatsächlicher und rechtlicher Natur, die damit zusammenhängen.

II. Über die Berufung wurde erwogen:

Die Zuständigkeit des gesamten Berufungssenates ergibt sich aus § 282 Abs. 1 Z 2 BAO.

1.) Sachverhalt

Zur Wahrung des Parteigehöres wurde den Verfahrensparteien (Finanzamt Salzburg-Land sowie Dr. Rudolf Wöran für die Bw.) der Sachverhalt abschließend zur Kenntnis gebracht, ohne dass dagegen Einwendungen erhoben wurden.

Der Unabhängige Finanzsenat hält damit den folgenden Sachverhalt für erwiesen, der sich aus dem Inhalt der Verwaltungsakten, den Vorbringen der Parteien und den Erhebungen der Abgabenbehörde 2. Instanz und dort insbesondere aus den Zeugeneinvernahmen ergibt. Sofern nicht besonders erwähnt wird der Sachverhalt von den Parteien nicht bestritten.

a) allgemein

Die Berufungswerberin (Bw.) stand im Zeitraum von 1. Jänner 1995 bis 31. Mai 2000 beim Verein G*V* im Gästehaus Z*** (auch als Gästehaus Q*** bezeichnet) als Rezeptionistin in einem unselbstständigen Beschäftigungsverhältnis. Dieses Gästehaus wurde von Hrn. A***B*** (Verwalter) geleitet. Neben diesem Gästehaus betreibt der Verein noch weitere Gästehäuser im Bundesland Z*** .

Der "Verwalter" des Gästehauses A***B*** war eigenen Angaben zufolge seit 1973 beim G*V* angestellt. Er war für die Aufrechterhaltung des Betriebes zuständig, hat Personal eingestellt und gekündigt, hat das Personal geführt, war für die Abrechnung der Tageseinnahmen und für die Betreuung von Gästen zuständig. Er war „für alles zuständig, was den laufenden Betrieb betraf“ (*Niederschrift der Bundespolizeidirektion Z*** vom 12. Mai 2000*).

S*** war Vereinssekretär und damit Mitglied des Landesvorstandes des Vereines "G*V*". Nach den Vereinsstatuten wurde dieser Verein vom Vorsitzenden des Landesvorstandes nach außen hin vertreten. S*** selbst war nicht allein zeichnungsberechtigt sondern nur im Vertretungsfall gemeinsam mit einem anderen Mitglied.

R*** war zumindest seit 22. November 1993 Vorsitzender-Stellvertreter und ab 7. April 1999 geschäftsführender Vorsitzender des Vereines.

b) Personalhoheit

Die Dienstverträge der im Gästehaus Z*** beschäftigten Dienstnehmer wurden von A***B*** mit Wirksamkeit für den G*V* verhandelt und abgeschlossen. Er führte als Vertreter dieses Arbeitgebers die Einstellungsgespräche mit den einzelnen Dienstnehmern, vereinbarte die Bedingungen der Dienstverträge und schloss diese mit Wirksamkeit für den Arbeitgeber ab. Er übernahm auch gegebenenfalls die Beendigung der Dienstverhältnisse mit den Dienstnehmern nach den Regeln des Arbeitsrechtes. Der Leiter des Gästehauses verfügte damit nach Ansicht der Bw. über eine Handlungsvollmacht des G*V* .

Das Personal war dem Verwalter eindeutig dienstrechtlich unterstellt. Er war weisungsberechtigt und konnte Personal selbständig aufnehmen und kündigen. Für Fachkräfte war der Lohn bzw. das Gehalt im Einvernehmen mit dem Vereinssekretär (hier S***) festzulegen. Die für die An- bzw. Abmeldung der Dienstnehmer bei der Gebietskrankenkasse notwendigen Angaben waren von ihm im Sekretariat (und somit indirekt S***) bekannt zu geben.

In Pkt. 8 einer nicht unterschriebenen "Dienstanweisung" ist angeführt, dass der Vereinssekretär gegenüber der Verwaltung in allen Belangen des Betriebes

weisungsberechtigt ist. Den Weisungen, die mündlich oder schriftlich gegeben werden können, ist unbedingt Folge zu leisten. Die Verwaltung ist darüber hinaus verpflichtet, sich in allen auftauchenden Fragen, die nicht in dieser Dienstanweisung ihre ausdrückliche Regelung finden, mit dem Vereinssekretär das Einvernehmen herzustellen.

Schriftliche Dienstverträge, Dienstzettel, Personalakten und Urlaubskarteien etc. existierten im Beurteilungszeitraum im Gästehaus Z*** nicht.

Aus den im Rahmen der Ergänzung der Berufung im April 2006 vorgelegten Protokollen der Geschäftsleitersitzungen aus Februar und Mai 1997 ergibt sich klar, dass Hr. A***B*** ursprünglich das Recht gehabt hat, Personalentscheidungen für das Personal des Gästehauses alleine zu treffen und zwar ausdrücklich ohne Rücksprache mit der Geschäftsleitung. Er hatte zwar den Vereinssekretär zu informieren ansonsten aber das alleinige Entscheidungsrecht. Erst 1997 wurde dieser Kompetenzbereich des Hrn. A***B*** hinsichtlich dreier Arbeitnehmer eingeschränkt. Bei diesen Arbeitnehmern (wozu die Bw. gehörte) behielt sich die Geschäftsleitung des G*V* (ab sofort) ein Mitspracherecht vor.

Damit hatte aber A***B*** nach der freien Beweiswürdigung des Unabhängigen Finanzsenates bis Anfang 1997 "unumschränkte" Personalhoheit hinsichtlich aller Arbeitnehmer des Gästehauses Z***.

Auch wenn diese Befugnis ab Anfang 1997 hinsichtlich der Bw. eingeschränkt wurde, muss trotzdem davon ausgegangen werden, dass alle vorher zwischen der Bw. und Hrn. A***B*** getroffenen Vereinbarungen weiterhin Gültigkeit hatten. Dazu zählen ohne Zweifel auch die Abmachungen bezüglich des Verkaufes der Tickets und der damit zusammenhängenden Provision.

c) Ticketverkauf und Provisionen

Die Rezeptionisten des Gästehauses Z*** verkauften an ihrem Arbeitsplatz, mit Wissen des Arbeitgebers und in ihrer Arbeitszeit unter anderem auch Tickets für geführte Touren (Z***Tours) der Firma X***Y***. Der Verkauf dieser Tickets erfolgte seit vielen Jahren und wurde in den vom G*V* aufgelegten Prospekten, im Internet und in diversen Medien sowie auch hausintern auf Plakaten und mittels der Vorführung von Videos offiziell beworben.

Die Ticket-Verkäufe wurden über eine gesonderte "Handkasse" abgewickelt (teilweise auch als Rezeptionskassa bezeichnet). Diese Handkasse wurde – zumindest ab 1998 - von A***B*** verwaltet. Die Anforderung der Tickets sowie die Abrechnung und Abfuhr der vereinnahmten Entgelte an die Veranstalterin (Firma X***Y*** - Z***Tours) erfolgte damals durch ihn.

Die Entgelte für die Tickets wurden in den ersten relevanten Jahren (1995 bis Anfang 1998) durch den Beauftragten des Veranstalters K*** einkassiert. Die Tickets wurden jeweils in

Blöcken á 50 Stück an der Rezeption verkauft. War ein Block verkauft, wurde ein solcher durch den Beauftragten nachgeliefert und der alte abgerechnet. Dabei kassierte Hr. K*** den gesamten Verkaufspreis für die Tickets und folgte dem Rezeptionspersonal sowie Fr. C***B*** und der Bw. die jeweils anteilig gleich hohe Provision aus.

Monatlich wurde durch die Fa. X***Y*** eine an das "Gästehaus Q***, Büro" (Anmerkung: Q*** ist der Stadtteil von Z***, in dem sich das Haus befindet) adressierte „Rechnung“ erstellt, aus der der gesamte Umsatz sowie die darauf entfallende Provision ersichtlich war. Diese Rechnung wurde durch Hrn. K*** monatlich an den Verwalter des Gästehauses Q*** übergeben (*Zeugenaussagen K*** und M****).

Ab 1998 – nach der Erkrankung des Hrn. K*** - wurden die saldierten Beträge nach verkauften Ticket-Blöcken bei einem Bankinstitut zur Einzahlung gebracht. Diese Zahlungen erfolgten weitgehend durch A***B*** sowie in einigen wenigen Fällen durch die Bw. selbst. Die Einzahlungsbelege tragen im Feld "Einzahler" einen Stempel mit der Bezeichnung "Gästehaus Z***, A***B***".

Die Höhe der Provision betrug bis zu 33% des für das Gästehaus bereits ermäßigten Bruttoverkaufspreises der Tickets.

d) Verantwortlichkeit für die Provisionseinnahmen

Beim Landesgericht Z*** war gegen den Verwalter A***B*** und den Vereinssekretär S*** ein Verfahren anhängig (99Ur9999/01x). Dieses Verfahren wurde eingestellt, weil nicht bewiesen werden konnte, dass sie ihren gemeinsamen Arbeitgeber, den G*V*, geschädigt haben.

Laut den gerichtlichen Vernehmungsprotokollen war der Vereinsleitung seit jeher bekannt und wurde durch sie geduldet, dass "sich die Rezeptionistinnen ihr Gehalt durch Ticketverkäufe aufbessern" (*Aktenvermerk des Finanzamtes Salzburg-Land vom 7. August 2002 sowie Schreiben der Staatsanwaltschaft Z*** vom 2. April 2004*).

A***B*** verantwortete sich vor dem Landesgericht Z*** dahingehend, dass er mit den Provisionen nichts zu tun habe. Er bezeichnete die Provision ausschließlich als Einkünfte der Rezeptionsmitarbeiter und bestritt auch, dass er Provisionen an diese ausgezahlt habe. Ihm sei weder die Höhe der Provisionen bekannt noch hätte er selbst Provisionen erhalten (*Stellungnahme vom 4. Februar 2002*). Das Geld sei „direkt in die Rezeption eingeflossen“ und sei „glaublich nicht versteuert worden“ (*Einvernahme Bundespolizeidirektion Z*** vom 11. Mai 2000*).

S***, der Vorgesetzte des A***B***, gab an, er habe von der Handkasse gewusst. Sie sei von A***B*** bzw. jemandem anderen aus der Rezeption geführt worden. Diese Handkasse

habe nichts mit dem Verein zu tun gehabt (*Einvernahme Bundespolizeidirektion Z*** vom 28. April 2000*).

Diese Vorgangsweise sei ihm zumindest seit 1991 bekannt gewesen und sei mit seiner prinzipieller Zustimmung erfolgt. Er sei zwar über die Details dieses Verkaufes nicht informiert gewesen, habe aber von der Existenz einer "Handkasse" gewusst. Als Begründung für diese Vorgangsweise gab S*** an, dass damit die Mehrarbeit der Rezeptionistinnen für den Verkauf der Z***Tours-Tickets etc. abgegolten werden sollte. Über die genaue Höhe der Provisionen war er nicht informiert, A***B*** habe ihm gegenüber von einer Provisionshöhe von 5% bis 10% gesprochen (*Niederschrift beim Landesgericht Z*** vom 16. November 2001*).

Die Bw. selbst gab zu **Beginn** an, dass Hr. A***B*** mit den Provisionen eigentlich nichts zu tun gehabt habe, dies sei ausschließlich Rezeptionssache gewesen. Mit dem Provisionsgeld seien unter anderem Ausflüge, Reisen, Essen und gemeinsame Aktivitäten finanziert worden. A***B*** habe ausschließlich die Einzahlung der abgerechneten Blöcke (in den letzten Monaten) übernommen und die Bw. als seine Stellvertreterin auch (*Niederschrift der Betriebsprüfung des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 16. Mai 2001 mit der Bw. als Auskunftsperson*).

Dem widersprechen **spätere Stellungnahmen der Bw.** zum Teil. Sie gab etwa an, die Ticketerlöse seien von A***B*** unter Abzug der Provision, die als Einnahme beim G*V* verblieben sei, abgerechnet und einbezahlt worden. Die Einnahmen aus den Ticketverkäufen seien von diesem auch bereits bei den Einstellungsgesprächen als zusätzliches, erfolgsabhängiges Einkommen versprochen worden. Die Auszahlung der Provisionen sei über „Anweisung der Leitung des Gästehauses (A***B*** oder C***B***) zu gleichen Teilen an das diensthabende Rezeptionspersonal erfolgt (*Stellungnahme vom 8. April 2002*).

Die Rezeptionskasse sei vom Leiter des Gästehauses A***B*** verwaltet worden. Den Dienstnehmern (inklusive der Bw.) seien die Höhe der Provisionszahlungen an den G*V* nicht bekannt gewesen. Kenntnis von den tatsächlichen Einnahmen aus den Ticketverkäufen hätte nur die Verwaltung des Gästehauses (Anmerkung: also Hr. A***B***) gehabt. Die Aufteilung der Provisionen sei willkürlich durch A***B*** erfolgt (*Berufung vom 3. Dezember 2003*).

Fr. P***, die Nachfolgerin des S***, gab niederschriftlich an, dass "jeder im G*V* gewusst habe, dass die Rezeptionistinnen die Provisionen erhalten". Ihrer Ansicht nach habe auch die gesamte Geschäftsleitung inklusive Hrn. R*** (Vorsitzender-Stellvertreter bzw. geschäftsführender Vorsitzender des Vereines – siehe oben) davon gewusst. Das habe sie auch aus den auffälligen und umfassenden Werbemaßnahmen für diese Veranstaltungen geschlossen, weshalb ihrer Ansicht nach den Verantwortlichen auch auffallen habe müssen, dass die Provisionen nicht zu Gunsten des Vereines verbucht worden seien (*Niederschrift LG Z*** vom 24. April 2002*).

Vom G*V* wird nicht bestritten, dass die Vereinsleitung die Vorgangsweise kannte und billigte, es wurde aber darauf verwiesen, dass der ehemalige Vereinssekretär S*** seiner Nachfolgerin P*** mitgeteilt habe, dass es sich dabei um ein Privatgeschäft gehandelt habe, das nicht über den G*V* laufe. Die Tatsache, dass die Umsätze bei der Fa. Z***Tours auf "Gästehaus Z***" gelaufen seien, deute darauf hin, dass damit nicht der G*V* gemeint gewesen sei (*Schreiben vom 25. Juli 2001 im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung Salzburg-Stadt, ABNr. 103038/01, Bl. 100*).

Der Ankauf und die Abrechnung der Ticketblöcke erfolgte ohne Zweifel in der Hauptverantwortung des A***B*** (mit fallweiser Unterstützung durch die Bw.). Uneinigkeit herrscht zwischen den Parteien des Verfahrens nur darüber, wem diese Handlungen zuzurechnen sind. Dabei ist insbesondere von Relevanz, ob der Verkauf der Tickets mit Wissen und Willen des Arbeitgebers erfolgte oder ob dieser den Verkauf nur duldete.

- **Ansicht des Finanzamtes**

Das **Finanzamt** stützt sich auf die Vereinsstatuten und kommt zum Schluss, dass keinem der nachgewiesenermaßen involvierten Personen das Recht gestanden sei, den Verein allein nach außen hin zu vertreten. Weder A***B*** noch S*** hätten nach diesen Statuten alleine rechtsverbindlich tätig werden können.

Die Statuten besagen unbestrittenermaßen, dass der Verein vom Vorsitzenden nach außen hin vertreten wird. Im Verhinderungsfall oblag die Vertretungsbefugnis einem seiner Vertreter gemeinsam mit dem Vereinssekretär S*** (§ 10 Z 3 der Statuten).

Nach Auffassung des Finanzamtes war Hr. A***B*** deshalb (nur) Verwalter des Gästehauses und kein nach außen hin vertretungsbefugtes Organ. Hr. S*** war als Vereinssekretär zwar Mitglied des Vereinsvorstandes, jedoch nicht allein zur Vertretung befugt.

Aus diesem Grunde sollen die beiden befassten Herren nach der Ansicht der Abgabenbehörde 1. Instanz nicht den Willen des Arbeitgebers G*V* repräsentiert haben können, weshalb das Finanzamt ausschloss, dass die Provisionen mit **Wissen und Willen** des Arbeitgebers zugeflossen seien.

Der Verein habe gegenüber dem Veranstalter keinen Entgeltsanspruch gehabt, da die Provisionen mit dem Verwalter oder dessen Stellvertreterin abgerechnet und abgewickelt worden seien.

Auch aus diesem mangelnden Entgeltsanspruch leitete das Finanzamt ab, dass den Arbeitgeber keine Haftung für den Abzug der Lohnsteuer getroffen habe (§ 82 EStG 1988).

- **Ansicht der Bw.**

Dem widerspricht die Bw. in der Berufung und führt ins Treffen: Der G*V* sei ein Verein, dem unter anderem das Gästehaus Z*** gehöre. A***B*** sei Geschäftsführer (Verwalter) der Filiale Gästehaus Z***, ihr unmittelbarer Vorgesetzter und der Vertreter des Dienstgebers gewesen. Er habe die Einstellungsgespräche mit den einzelnen Dienstnehmern geführt, habe die Dienstverträge abgeschlossen und habe die Dienstverhältnisse auch wiederum beendet (Bl. 13/2000). A***B*** sei mit einer Handlungsvollmacht des G*V* ausgestattet gewesen (Bl. Seite 3 der Berufung).

- **Beweiswürdigung durch den Unabhängigen Finanzsenat - Anspruch des Arbeitgebers (G*V*) auf die Provision**

Unbestrittenes Faktum ist, dass A***B*** als Verwalter des Gästehauses über viele Jahre nach außen hin alle Geschäfte tätigte, die für den laufenden Betrieb der Einrichtung notwendig waren. Dies gilt sowohl für den Beschaffungs und den Absatzbereich wie auch für die gesamte Personalverwaltung.

Unbestritten ist weiters, dass er selbst aus dem Verkauf der strittigen Tickets keine Provision erhielt. Die Provisionen wurden ausschließlich an die Rezeptionistinnen sowie Fr. C***B*** und die Bw. zur Auszahlung gebracht.

Die Zeugenaussage des Hrn. M*** bestätigt dieses Bild. Für ihn war A***B*** als Verantwortlicher befugt, Verträge beziehungsweise Geschäftsbeziehungen für dieses Gästehaus einzugehen. Nach seinem Dafürhalten wäre es ihm jederzeit möglich gewesen, die Geschäftsbeziehung abubrechen und zu verhindern, dass die Tickets im Rahmen seines Hauses verkauft werden. Auf Befragen kam der Zeuge zum Schluss, dass Hr. A***B*** als „Chef“ des Gästehauses aufgetreten sei. Fix sei für ihn gewesen, dass er bestimmen konnte, wer im Rahmen des Gästehauses Tickets verkaufen durfte.

Der Zeuge fasst zusammen, ihm sei A***B*** als Hauptverantwortlicher für dieses Haus in Erinnerung. Er gehe deshalb davon aus, dass er die Verantwortung für alles was dort vor sich ging, trug. Dazu zählte seiner Meinung nach auch alles, was in der Rezeption passierte. Dort war auch dessen Frau tätig. Der Zeuge gab an, er habe nicht exakt feststellen können, welche Funktion Hrn. A***B*** de jure zukam, de facto sei er dort für ihn "Eigentümer, Direktor, Verwalter etc." gewesen.

Auch der Zeuge K*** gab an, ihm sei natürlich bekannt gewesen, dass das Gästehaus Q*** nicht Hrn. A***B*** persönlich gehörte, sondern einem Verein. Hrn. A***B*** habe er keine Provisionen ausbezahlt.

e) Zusammenfassung

Daraus ergeben sich für den Unabhängigen Finanzsenat keine Zweifel, dass

- A***B*** befugt war, seinen Arbeitgeber (G*V*) umfassend zu vertreten. Diese Vertretungsmacht mag nicht auf den Vereinsstatuten basiert haben, faktisch trat er aber mit Wissen und Willen der vertretungsbefugten Organe dieses Vereines so auf, dass jeder Außenstehende sich darauf verlassen konnte, dass er dazu auch befugt war. Damit war er aber zu diesen Handlungen (zumindest stillschweigend) bevollmächtigt, weshalb seine Handlungen prinzipiell dem Arbeitgeber zuzurechnen sind.
- A***B*** erhielt unbestrittenermaßen selbst keinen Anteil an der Provision. Auch dieses Faktum spricht dafür, dass er keinesfalls in seinem eigenen Namen Vereinbarungen traf, die einen Anspruch auf Provisionen aus den Ticketverkäufen begründen konnten. Da er für seine Tätigkeit, die ohne Zweifel auch die Verantwortung für die gesamte Rezeption beinhaltet, nur von seinem Arbeitgeber G*V* entlohnt wurde, liegt der Schluss nahe, dass er auch im Bereich der Ticketverkäufe für diesen tätig wurde.
- Dass A***B*** Vereinbarungen abschloss, die Provisionsansprüche begründeten, ist durch die Zeugenaussagen der – ansonsten völlig unbeteiligten – Arbeitnehmer des Veranstalter der Z***Tours ausreichend nachgewiesen. Vor allem der dort Hauptverantwortliche für die operative Abwicklung dieser Touren Hr. M*** gab an, dass A***B*** sein alleiniger Ansprechpartner war.
- Daraus ergibt sich der Schluss, dass A***B*** für den Verkauf der Tickets verantwortlich war, dass das Personal diesen Verkauf in seiner Arbeitszeit und an seinem Arbeitsplatz für seinen Arbeitgeber durchführte und dass deshalb auch dieser Arbeitgeber G*V* den primären Anspruch auf die Provisionen hatte.
- Dass die Provisionen zumindest bis Anfang 1998 direkt durch K*** an die Rezeptionistinnen etc. ausgezahlt wurden, kann dieses Bild nicht beeinträchtigen. Es kann als erwiesen gelten, dass diese Zahlungsmodalität auf schon aus den Anfangszeiten der Geschäftsbeziehung existierende Anweisungen des A***B*** zurückging. Dafür spricht auch, dass dieser als Vertreter seines Arbeitgebers monatlich Abrechnungen in Empfang nahm, aus denen die exakte Höhe der Provisionen ersichtlich war, und dass die Auszahlung der Provisionen ab dem Zeitpunkt, ab dem die Ticketblöcke durch Hrn. A***B*** zur Einzahlung gebracht wurden, ganz offensichtlich durch diesen zumindest überwacht wurde.

Zusammenfassend ist deshalb festzustellen, dass der Arbeitgeber der Bw. nicht nur wusste, dass Provisionen an die Bw. zur Auszahlung kam und wie hoch diese waren sondern dass diese Auszahlungen auch entweder auf Anweisung des A***B*** (bis Anfang 1988) oder in dessen Verantwortung (ab Anfang 1998) erfolgten. Da A***B*** dabei für seinen Arbeitgeber

auftrat und Außenstehende keinen Zweifel haben konnten, dass er dazu auch befugt war, muss sich der G*V* diese Handlungen - auch zivilrechtlich - zurechnen lassen.

2.) Rechtliche Würdigung

a) Einkunftsart

Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, sind gem. § 23 Z 1 EStG 1988 Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Gem. § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn). Voraussetzung ist, dass der Bezug oder Vorteil ohne Rücksicht auf die äußere Form, in die er gekleidet ist, dem Empfänger deshalb zugute kommt, weil er in einem bestimmten Dienstverhältnis steht oder stand. Das umfasst einen sehr weiten Bereich wie etwa auch Leistungen, die dem Arbeitnehmer von dritten Personen zukommen, wenn diese Leistungen ihre Wurzel in dem Dienstverhältnis haben (vgl. etwa VwGH 16.1.1989, 89/13/0166).

Provisionen gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie aus einem Dienstverhältnis stammen. Provisionen und Folgeprovisionen, die beispielsweise ein im Innendienst tätiger Versicherungsangestellter, Bankbeamter oder Autoverkäufer dafür erhält, dass er

- während der Arbeitszeit,
- in den Arbeitsräumen des Arbeitsgebers und vor allem
- in seinem Interesse

Anträge auf den Abschluss von Versicherungsverträgen entgegengenommen hat, sind infolge des engen Zusammenhanges dieser Tätigkeit mit dem Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (VwGH 26.2.1965, 1879/64). Hat der Arbeitnehmer dagegen die Verträge außerhalb seiner Dienstzeit und außerhalb der Diensträume abgeschlossen und war er zu einer derartigen Tätigkeit auch nicht vertraglich verpflichtet, dann gehören diese Vertretertätigkeiten nicht zu dem vertraglichen Arbeitsbereich eines Angestellten im Innendienst (VwGH 9.3.1967, 499/66).

Unstrittig ist im konkreten Fall, dass die Bw. Zuflüsse aufgrund des Verkaufes von Tickets erhalten hat, die bisher unbesteuert blieben. Unbestritten ist auch, dass der Verkauf dieser Tickets mit Wissen des Arbeitgebers am Arbeitsplatz, in der Arbeitszeit und in unmittelbarem Zusammenhang mit der Tätigkeit als Rezeptionistin erfolgte. Der Verkauf der Tickets wurde vom Arbeitgeber in offiziellem Prospektmaterial, auf Plakatständern und in

Lautsprecherdurchsagen etc. selbst beworben. Daraus muss geschlossen werden, dass es der Bw. als Arbeitnehmerin im Rahmen ihrer Tätigkeit nicht nur erlaubt war, die Geschäftsabschlüsse für die Firma X***Y*** zu tätigen, zu vermitteln bzw. vorzubereiten. Da es sich laut Prospekten um ein Angebot des Gästehauses handelte, muss darüber hinaus davon ausgegangen werden, dass die Rezeptionisten geradezu verhalten waren, die Tickets zu verkaufen. Unter diesen Umständen steht es außer Zweifel, dass es sich bei den Einkünften um solche aus nichtselbständiger Arbeit handelt (vgl. auch *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (EStG 1988) – Kommentar, § 25 Tz 2 und Tz 4 Stichwort "Provisionen").

Das Finanzamt behandelte die Provisionszuflüsse in den angefochtenen Bescheiden als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, ohne dies näher zu begründen. Der Unabhängige Finanzsenat vermag keine Hinweise darauf erkennen, dass die Vermittlung der Tickets etc. in selbständiger Form erfolgte. Damit ist die Beurteilung des Finanzamtes unrichtig und zu korrigieren. Richtig handelt es sich um Einkünfte aus **nichtselbständiger** Arbeit.

b) Direkte Inanspruchnahme des Arbeitnehmers

Gem. § 83 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner. Die Abfuhrverpflichtung trifft dabei in der Regel den Arbeitgeber. Gem. § 83 Abs. 2 EStG wird der Arbeitnehmer für den Zeitraum 1995 bis 2000 nur dann ausnahmsweise unmittelbar in Anspruch genommen, wenn

1. die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 EStG 1988 (Pflichtveranlagung) vorliegen,
2. der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat oder seiner Meldepflicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht nachgekommen ist,
3. die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung gemäß § 18 Abs. 4 EStG 1988 vorliegen,
4. eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs. 2 EStG 1988) durchgeführt wird.

Diese Bestimmung gilt in der Form für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 1993 enden (Art. I Z 42 Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818/1993).

Die unmittelbare Inanspruchnahme ist im konkreten Fall mangels Hinweisen auf andere Gründe nur im Hinblick auf die obigen Z 1 oder 4 zu prüfen, weshalb sich die Entscheidung darauf beschränken kann.

Im konkreten Fall könnte der Fall der oben genannten Z 1 in Verbindung mit § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vorliegen. Der Arbeitnehmer kann danach unmittelbar für einen Lohnsteuerabzug in Anspruch genommen werden, wenn er deshalb zwingend zu veranlagern ist, weil im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind und er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag ATS 10.000 (€ 726,73) übersteigt. Als andere Einkünfte gelten dabei

auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die keinem Lohnsteuerabzug unterliegen (VwGH 23.10.1990, 89/14/0302).

Weiters ist eine Inanspruchnahme auf Basis der obigen Z 4 in Verbindung mit § 41 Abs. 2 EStG 1988 denkbar. Dass wäre dann der Fall, wenn eine Veranlagung auf Antrag des Steuerpflichtigen erfolgt. Damit wird klargestellt, dass auch in jenen Fällen, in denen sich bei Durchführung einer Antragsveranlagung eine Nachzahlung ergibt (insbesondere bei Lohnsteuerfehlberechnungen), der Arbeitnehmer als Steuerschuldner in Anspruch genommen werden kann. Dabei besteht die Möglichkeit, im Rechtsmittelweg den Antrag zurückzuziehen (*Hofstätter/Reichel, aaO*, §§ 82, 83 Tz 8; siehe auch VwGH 28.5.1997, 94/13/0273 und UFS 3.11.2003, RV/2089-L/02).

Sind die Voraussetzungen für eine Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften nach den Bestimmungen des § 41 EStG 1988 gegeben, so sind die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der tatsächlich festgestellten Höhe anzusetzen. Es besteht keine Bindung an eine - unrichtige - Vornahme des Lohnsteuerabzuges vom Arbeitslohn durch den Arbeitgeber. Unmaßgeblich ist auch, ob der Arbeitgeber zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen worden ist. Ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug kann daher im Rahmen der Veranlagung wieder korrigiert werden (vgl. VwGH 12.8.1994, 90/14/0150 oder 26.6.1990, 89/14/0172).

Für die Jahre **1995 bis 1998 und 2000** lagen ursprünglich aufrechte Anträge auf Arbeitnehmerveranlagung im Sinne des § 41 Abs. 2 EStG 1988 vor. Diese Anträge wurden mit Schreiben vom 3. April 2006 zurückgezogen. Für das Jahr **1999** lag ein Antrag von vornherein nicht vor.

Aus diesem Grunde kommt die direkte Inanspruchnahme der Bw. als Steuerschuldnerin für den strittigen Zeitraum nur dann in Frage, wenn die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z 1 in Verbindung mit § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (Pflichtveranlagung) gegeben sind. Das ist dann der Fall, wenn neben den unbestrittenermaßen bezogenen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit weitere Einkünfte bezogen wurden, die keinem Lohnsteuerabzug unterlagen und den Betrag von ATS 10.000,00 überstiegen haben. Aus diesem Grund muss geprüft werden, ob eine solche Abzugsverpflichtung durch den Arbeitgeber auch für die strittigen Provisionseinkünfte existierte oder ob diese keinem Steuerabzug unterlagen.

Lag für alle Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit die Pflicht des Arbeitgebers zum Abzug von Lohnsteuer vor, liegt kein Grund für eine Pflichtveranlagung vor, womit auch die direkte Inanspruchnahme der Bw. ausgeschlossen wäre.

Lagen allerdings keine lohnsteuerabzugspflichtigen Einkünfte vor, so wäre im Falle des Überschreitens der Veranlagungsfreigrenze von ATS 10.000,- eine Pflichtveranlagung durchzuführen, was zur direkten Inanspruchnahme der Bw. führen müsste.

c) Lohnsteuerabzugspflicht

Gem. § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Als Lohnzahlungen gelten auch Vorschuss- oder Abschlagszahlungen, sonstige vorläufige Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn sowie Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversorgung. Gem. § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Seit 10. Jänner 1998 gilt dabei, dass der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 EStG 1988 vorliegen, einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen steht (BGBl. I Nr. 9/1998).

Dem Lohnsteuerabzug unterliegen nur Vorteile aus einem Dienstverhältnis, die dem Dienstnehmer **mit Wissen und Willen** des Arbeitgebers zukommen. Gegen den Willen des Arbeitgebers einem Arbeitnehmer zugekommene Vorteile sind auch dann im Veranlagungsweg zu erfassen, wenn dem Arbeitnehmer eigenes Zutun zur Erlangung solcher Vorteile nicht vorgeworfen werden kann (VwGH 22.10.1997, 95/13/0037).

Ist ein Arbeitnehmer im Rahmen seiner Tätigkeit verhalten, Geschäftsabschlüsse für ein anderes Unternehmen zu vermitteln bzw. vorzubereiten, nimmt aber der Arbeitgeber auf die daraus resultierende Entlohnung, die direkt vom anderen Unternehmen an den Arbeitnehmer erfolgt, keinen Einfluss und sind ihm die daraus erhaltenen Provisionen auch nicht bekannt, dann sind diese Provisionen als Arbeitslohn von dritter Seite im Wege der Veranlagung zu erfassen (z.B. Autoverkäufer, die im Rahmen ihrer nichtselbständigen Tätigkeit Geschäftsabschlüsse für Versicherungen, Banken, Leasingunternehmen etc. vermitteln; Bankangestellte, die Versicherungsverträge oder Bausparverträge vermitteln).

Bestehen zwischen dem **Arbeitgeber und dem anderen Unternehmen**, für das der Arbeitnehmer Geschäftsabschlüsse vermittelt, **Vereinbarungen** über Art und Umfang des Vermittlungsentgelts (z.B. Provisionsvertrag), hat also der Arbeitgeber ein Weisungsrecht hinsichtlich der Verwendung der Provisionen aus Geschäften, die von seinen Arbeitnehmern vermittelt wurden, dann sind die dem Arbeitnehmer zufließenden Provisionen zur Gänze vom Arbeitgeber der Lohnsteuer zu unterziehen. Dieser Lohnsteuerabzug hat auch dann zu erfolgen, wenn der auf den Arbeitnehmer entfallende Teil direkt vom anderen Unternehmen an den Arbeitnehmer ausgezahlt wird. Die direkte Überweisung stellt lediglich eine Verkürzung des Zahlungsweges dar und ändert nichts am Umstand, dass das grundsätzliche Weisungsrecht über die Verwendung der Provisionserträge dem Arbeitgeber obliegt (siehe etwa *Hofstätter/Reichel*, aaO, § 25 Tz 2).

Der Lohnsteuerabzug sowie die Haftung gem. § 82 EStG 1988 ist somit für Provisionen ausgeschlossen,

- die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers (unbefugt) verschafft hat (*Hofstätter/Reichel*, aaO, §§ 82, 83 Tz 7) oder
- die nicht der Arbeitgeber selbst, sondern ein Dritter geleistet hat, wenn der Arbeitgeber mangels Vereinbarung zwischen ihm und dem Zahler der Provision keinen Einfluss auf die Verwendung der Provisionserträge hat. Daran ändert sich auch nichts, wenn der Arbeitgeber von den Zahlungen des Dritten Kenntnis erlangt und sie befürwortet (VwGH 28.5.1998, 96/15/0215).

Maßgebendes Kriterium für die Frage des Abzuges von Lohnsteuer für bisher unversteuert gebliebenen Vorteilen aus dem Dienstverhältnis ist **nicht das Zutun des Dienstnehmers** zur Erlangung solcher Vorteile, sondern ausschließlich die Frage, ob solche Vorteile unter Einflussnahme und mit Willen oder gegen den Willen des Arbeitgebers erlangt worden sind.

Entscheidend ist damit, ob die Zuwendung der Vorteile an den Arbeitnehmer objektiv dem Arbeitgeber zugerechnet werden kann, das heißt ob die Zuwendung auf einem **Handeln von Personen beruht, das sich der Arbeitgeber anlasten lassen muss**. Eine Körperschaft muss dabei auch für rechtswidrige Organhandlungen ihrer Vertretungsorgane einstehen, wobei es entscheidend darauf ankommt, ob sich der handelnde Organwalter innerhalb des ihm **formal eingeräumten Vertretungsrahmens** bewegt (siehe VwGH 22.10.1997, 95/13/0036 und 95/13/0037).

Die Vertretungsbefugnis des Obmannes eines Vereines etwa bringt es mit sich, dass die Körperschaft (den Verein) auch dessen Rechtshandlungen, die keinen rechtsgeschäftlichen Charakter im engeren Sinne des Wortes haben, Realakte und auch deliktisches Verhalten verpflichten (VwGH 20.6.1995, 92/13/0061 und 24.10.1995, 95/14/0058).

Das muss aber nicht nur für den Obmann selbst sondern auch für alle sonstigen Personen gelten, die durch einen Verein zu bestimmten Handlungen ermächtigt wurden. Diese Ermächtigung kann sowohl ausdrücklich als auch konkludent erfolgen.

Übt etwa der Vorgesetzte praktisch Arbeitgeberfunktionen aus, so darf der Arbeitnehmer darauf vertrauen, dass der Vorgesetzte im Innenverhältnis ermächtigt ist, Vereinbarungen mit ihm zu treffen (OGH 25.3.1986, 14 Ob 14/86). Die Arbeitnehmer haben dabei schon auf Grund der den Arbeitgeber auch im Bereich des Arbeitsvertrages treffenden Aufklärungspflicht und Fürsorgepflicht Anspruch darauf, dass die Vertretungsverhältnisse nicht zu ihren Lasten verschleiert werden. Handelte etwa ein kollektiv vertretungsbefugter Geschäftsführer insbesondere in Personalangelegenheiten jahrelang allein, muss angenommen werden, dass er als Einzelvertreter handelte, solange er nicht das Gegenteil erklärte (siehe etwa OGH 9 ObA 140/89).

Das gilt auch, wenn zwar die Vollmacht zum Abschluss von Arbeitsverträgen nur der Geschäftsführung zukommt, diese aber einem Arbeitnehmer die Befugnis zur selbständigen Durchführung von Bewerbungsgesprächen samt Festlegung der Arbeitsleistung und des Gehaltes eingeräumt hat.

Damit hat nämlich der Arbeitgeber nach außen hin den Anschein geweckt, dass dieser Mitarbeiter in Vertragsangelegenheiten weitgehend selbständig agieren darf ("Vollmacht kraft äußeren Tatbestandes"). War für einen Bewerber in keiner Weise erkennbar, dass diese Befugnisse in Hinblick auf den Dienstvertragsabschluss eingeschränkt sind, da ihm gegenüber von einem weiteren Gespräch mit der Geschäftsleitung als Voraussetzung für den Abschluss des Dienstvertrages nie die Rede war, konnte er nach den Regeln des redlichen Geschäftsverkehrs darauf vertrauen, dass in den Gesprächen mit dem augenscheinlich befugten Mitarbeiter ein Dienstvertrag abgeschlossen wurde. Der Arbeitgeber muss daher das Verhalten seiner Mitarbeiter gegen sich gelten lassen, so dass vom Zustandekommen eines Dienstvertrages auszugehen wäre (*P. Bydlinski* in KBB, § 1029 Rz 11 unter Berufung auf ASG Wien 25 Cga 77/00a).

Es war damit zu prüfen, wem die einzelnen Handlungen, die zu den Provisionszahlungen geführt haben, zuzurechnen sind. Dabei handelt es sich zum einen um den Verkauf der Tickets für die Fa. X***Y*** und zum anderen um die Zahlung der Provision an die Rezeptionistinnen und die Praktikanten.

ca) Personalangelegenheiten

Im konkreten Fall hält es der Unabhängige Finanzsenat für erwiesen, dass A***B*** in allen Personalangelegenheiten als allein vertretungsbefugt aufgetreten ist, wobei es dahingestellt bleiben mag, ob dies aufgrund einer – wie vom steuerlichen Vertreter der Bw. behauptet – dezidierten Handlungsvollmacht oder aufgrund anderer stillschweigend eingeräumter Vertretungsbefugnisse erfolgte.

Er schloss zumindest bis zu den Geschäftsleitungssitzungen 1/97 und 2/97 sämtliche Dienstverträge (inklusive der Höhe der Entlohnung), beaufsichtigte das Personal und führte auch die Kündigungen durch.

Bei den erwähnten Sitzungen wurde beschlossen, dass "die Geschäftsleitung bzw. der Personalausschuss gegenüber A***B*** bei Personalentscheidungen hinsichtlich dreier dezidiert genannter Arbeitnehmern ein Mitspracherecht hat". Dieses Mitspracherecht bezog sich auch auf Entscheidung bezüglich der Bw.. Auch nach diesen Sitzungen war A***B*** (auch nach außen hin) zu allen Personalentscheidungen befugt, hatte aber das Einvernehmen mit dem Vereinssekretär herzustellen (Punkt 3 des Protokolls vom 20.2.1997 und Punkt 1 des Protokolls vom 22.5.1997).

Daraus ergibt sich schlüssig, dass der Verwalter des Gästehauses über viele Jahre nach außen hin als mit den notwendigen Vollmachten ausgestatteter Vertreter seines Arbeitgebers G*V* auftrat. Es gibt keine Hinweise darauf, dass für die Arbeitnehmer irgendwelche Zweifel an dieser Tatsache angebracht gewesen wären oder dass dies vom Arbeitgeber nicht gewollt gewesen wäre.

Aus diesem Grunde hält es auch der Unabhängige Finanzsenat für erwiesen, dass die Rechtshandlungen des A***B*** für das Personal des Gästehauses Z*** mit Rechtswirksamkeit ausgestattet waren. Damit konnte er auch rechtsgültige Vereinbarungen über die Höhe der Entlohnung abschließen, wozu auch Provisionen zählen.

cb) Ticketvertrieb

Eine Lohnsteuerabzugspflicht des G*V* liegt trotz dieser Kompetenzen im Personalbereich nur vor, wenn auch der Ticketverkauf diesem Arbeitgeber zugerechnet werden kann.

Unbestritten ist, dass der Ticketvertrieb durch A***B*** organisiert wurde. Er war für die Beschaffung der Ticketblöcke und den Zahlungsverkehr verantwortlich. Er sorgte in der Folge für die Verteilung der von ihm einbehaltenen Provision und die Auszahlung an die Berechtigten. Allen Erhebungen zufolge wurde die Provision zur Gänze auf die in der Rezeption tätigen Beschäftigten verteilt, wozu auch die Bw. zu zählen ist. A***B*** selbst hat keinen Anteil daran erhalten.

Der Verkauf der Tickets wurde vom Arbeitgeber der Bw. jahrelang in offiziellen Prospekten beworben und auf Plakatständern vor dem Haus, in Lautsprecherdurchsagen im Haus sowie auch in Videovorführungen im Gästehaus intensiv beworben.

Der Unabhängige Finanzsenat hat keine Zweifel daran, dass diese Aktivitäten nicht nur auf Anordnung des Verwalters des Gästehauses (A***B***) erfolgten, sondern dass dies auch den anderen mit dem gewöhnlichen Geschäftsbetrieb betrauten verantwortlichen Personen des G*V* bekannt war und mit deren (stillschweigender) Zustimmung erfolgte.

Aus allen vorliegenden Beweismitteln sowie Zeugenaussagen geht unzweifelhaft hervor, dass der Kontakt zwischen der Veranstalterin (Fa. X***Y***) und den Provisionsempfängern praktisch ausschließlich über den Verwalter des Gästehauses abgewickelt wurde.

Dieser trat offenbar nicht in seinem eigenen Namen sondern im Namen des Gästehauses Z*** (= Q***) auf.

Auch wenn der Einzahler ab Anfang 1998 mit Gästehaus Z*** bezeichnet wurde und zusätzlich der Name A***B*** angeführt wurde, muss einem Außenstehenden Dritten bewusst gewesen sein, dass A***B*** nicht im eigenen Namen sondern im Namen des Betreibers des Gästehauses auftrat.

Ein weiteres Indiz dafür, dass A***B*** nicht in seinem eigenen Namen aufgetreten ist, ist die Tatsache, dass er selbst unbestrittenermaßen keinen Anteil an den Provisionen erhalten hat.

Dem Unabhängigen Finanzsenat sieht die einzige nachvollziehbare Erklärung dafür, dass er die gesamte Abwicklung des Verkaufes organisierte, ohne einen Anteil an den Provisionen zu erhalten, darin, dass er dies im Rahmen seiner Tätigkeit als Arbeitnehmer des G*V* getan hat. Er wurde also im Namen und auf Rechnung seines Arbeitgebers tätig.

Dafür spricht auch, dass die Abrechnung der Provisionen durch die Z***Tours (X***Y***) unter Angabe der exakten Höhe nicht an A***B*** persönlich sondern an das "Gästehaus Q***, Büro" adressiert wurde.

Aus dem Gesagten ergibt sich schlüssig, dass die handelnde Person A***B*** auch für die Abwicklung dieses Geschäftes mit einer (Anscheins)Vollmacht ausgestattet war und der Verkauf der Tickets deshalb dessen Arbeitgeber G*V* zuzurechnen ist.

Der Verkauf der Tickets und die Weiterleitung der Provisionen an das Verkaufspersonal ist deshalb dem Arbeitgeber zuzurechnen. Dieser wäre gem. § 82 zum Abzug der Lohnsteuer verpflichtet gewesen, womit aber keine rechtliche Möglichkeit existiert, den Arbeitnehmer direkt in Anspruch zu nehmen.

Der Berufung war deshalb stattzugeben. Alle Bescheide waren ersatzlos aufzuheben.

d) Beweisanträge, Höhe der Zuflüsse und damit der Einkünfte

Mit dieser Stattgabe wird dem Berufungsbegehren vollinhaltlich gefolgt. Da der Unabhängige Finanzsenat die maßgeblichen Behauptungen der Bw. für erwiesen hält, konnte auf die Durchführung der zusätzlich beantragten Beweisverfahren und damit insbesondere auf die Einvernahme weiterer Zeugen verzichtet werden.

Aufgrund der Stattgabe erübrigen sich auch weitere Erörterungen der Höhe der Zuflüsse.

Salzburg, am 27. September 2006