



## Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 2. Dezember 1998 der Bw., vertreten durch Steuer- und Wirtschaftsberatung Gesellschaft m.b.H., 1090 Wien, Ferstelgasse 6/7, gegen den Bescheid vom 3. November 1998 des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1997 wie folgt entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Begründung

Bei der Bw. fand im Kalenderjahr 1998 für den im Spruch genannten Zeitraum eine Lohnsteuerprüfung statt. Hierbei traf das Prüfungsorgan folgende Feststellungen:

1. Die Bw. beschäftigte in den Jahren 1996 und 1997 im Rahmen freier Dienstverhältnisse Telemarketingpersonal. Lohnabhängige Abgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) wurden nicht einbehalten oder abgeführt. Nach Ansicht des Prüfungsorgans würden Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 vorliegen. Dies deshalb, da die tätigen Personen ihre Tätigkeiten in den Räumlichkeiten der Bw. ausübten, an fixe Arbeitszeiten gebunden wären, eine Vertretung ohne Einschulung nicht möglich wäre und die Arbeitsmittel durch die Bw. zur Verfügung gestellt würden. *"Dies konnte vom Prüfer durch eigene dienstliche Wahrnehmungen festgestellt werden"* (Stellungnahme des Prüfers vom 27. August 2001).

2. Dem zu 100% an der Bw. beteiligten Geschäftsführer Ing.MS wären durch Gutschrift auf dem Verrechnungskonto Bezüge zugeflossen, für die weder der Dienstgeberbeitrag noch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entrichtet worden wäre, obwohl nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) die Bezüge von an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligten Personen in die jeweilige Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen wären.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers insoweit, als es mit angefochtenem Bescheid für die unter Pkt. 1 und 2 angeführten Bezüge Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (ATS 147.396,00) samt Zuschlag (17.360,00) nachforderte.

Zur Begründung ihrer Berufung bzw. im weiteren Verfahren führt die Bw. sinngemäß im Wesentlichen aus:

1.1. Das im Kalenderjahr 1996 eingesetzte Telemarketingpersonal unterliege nicht den Weisungen des Auftraggebers, da der Auftragnehmer mit dem Auftraggeber flexible – nicht fixe – Zeitvereinbarungen treffe und sich jederzeit durch andere fachkundige Personen vertreten lassen könne. Bei Verhinderung des Auftragnehmers bestehe kein Honoraranspruch. Eine Einschulung durch den Auftraggeber erfolge grundsätzlich nicht. Dem Auftragnehmer stehe es jederzeit frei, einzelne Aufträge abzulehnen, was in der Praxis auch häufig geschehe. Ein echtes Dienstverhältnis sei auszuschließen.

Weiters wird im Schriftsatz vom 29. März 2002 (Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens) ausgeführt, dass die Stellungnahme des Prüfers "*schlichtwegs falsch*" sei, da die Bw. ihre operative Tätigkeit bereits vor Beginn der Prüfung eingestellt habe.

1.2. Hinsichtlich der Nachforderung für das Kalenderjahr 1997 sei festzustellen, dass es sich bei den nachversteuerten ATS 400.000,00 um eine Eingangsrechnung der Firma ANT GmbH. und keinen Personalaufwand handle. Die entsprechende Rechnung wurde vorgelegt.

2. Bei der Buchung des Geschäftsführerbezuges handle es sich um eine Bilanzbuchung zum 31. Dezember 1997, die offensichtlich erst 1998 erfolgt sei. Die Bw. wäre zum Bilanzstichtag aber nicht nur überschuldet, sondern auch bar jeglicher Mittel gewesen und habe auch nicht über die entsprechenden Kreditlinien verfügt. Zahlungen an den Geschäftsführer seien bedingt durch die Liquiditätsprobleme der Bw. nicht erfolgt (Schriftsätze vom 8. August und 31. Oktober 2002). Bloß auf Grund des obligatorischen Anspruchs auf Grund der Rechnungslegung sei kein Zufluss bewirkt worden.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn eine Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, die Berufung 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. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Nach § 115 Abs. 1 BAO 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. Nach Abs. 3 haben die Abgabenbehörden Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zu Gunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

Ad 1.1.: Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung unterscheidet sich der echte Arbeitsvertrag sowohl vom Dienstvertrag als auch vom Werkvertrag durch die persönliche Abhängigkeit des Arbeitnehmers vom Arbeitgeber. Dabei wurden insbesondere von der Rechtsprechung verschiedene Kriterien erarbeitet, deren Vorhandensein zu prüfen sind und die dann zusammenfassend darauf zu bewerten sind, ob die für das Vorliegen eines Arbeitsvertrages geforderte persönliche Abhängigkeit ausreichend begründet ist oder nicht. Die für das Vorliegen einer persönlichen Abhängigkeit sprechenden Merkmale sind vor allem Weisungsgebundenheit, die persönliche auf Zeit abgestellte Arbeitspflicht des Arbeitnehmers, die Fremdbestimmtheit der Arbeit, deren wirtschaftlicher Erfolg dem Arbeitgeber zukommt, die funktionelle Autorität des Arbeitgebers, die sich in organisatorischer Gebundenheit, insbesondere hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitsort und Kontrolle auswirkt und schließlich die Beistellung des Arbeitsgerätes durch den Dienstgeber. Unbestritten ist, dass nicht alle Bestimmungsmerkmale der persönlichen Abhängigkeit gemeinsam vorliegen müssen und in unterschiedlich starker Ausprägung bestehen können. Entscheidend ist, ob bei einer Gesamtbetrachtung nach der Methodik der beweglichen Systeme die Merkmale der persönlichen Abhängigkeit ihrem Gewicht und ihrer Bedeutung nach überwiegen (vgl. OGH vom 13. November 2003, 8 Ob A 86/03k, mwH).

Im gegenständliche Berufungsverfahren hat nun der Prüfer seine Stellungnahme vom 27. August 2001 insoweit relativiert, als er in der Niederschrift vom 9. Oktober 2002 einräumt, dass er im Kalenderjahr 1998 keine dienstlichen Wahrnehmungen hinsichtlich der Vorgänge in den Jahren 1996 und 1997 machen konnte, führt jedoch aus, dass er seine Feststellungen auf Grund erhaltener Informationen und (bei der Bw.) aufliegender Unterlagen getroffen habe, was von der Bw. wiederum bestritten wird (Schriftsatz vom 31. Oktober 2002). Eine aktenmäßige Dokumentation jedenfalls ist nicht erfolgt.

Im Akt selbst liegen lediglich vier "Freie Dienstverträge" auf, die jedoch keinen Schluss über Art und Umfang der Tätigkeit des Telemarketingpersonals zulassen, aus denen somit nicht

ersichtlich ist, ob und gegebenenfalls inwieweit die von Lehre und Rechtsprechung geforderten Merkmale der persönlichen Abhängigkeit vorliegen.

Weiters ist festzustellen, dass eine Auseinandersetzung mit dem von der Bw. vorgebrachten Argument, die Auftragnehmer hätten einzelne Aufträge ablehnen können, nicht erfolgt ist. Dies stellt insofern einen Mangel dar, als sich daraus unter Umständen nicht nur eine Weisungsungebundenheit ergibt, sondern sich ein derartiger Umstand in Verbindung mit der Art der Entlohnung (Provision) – diesbezügliche Feststellungen wurden nicht getroffen - unmittelbar auf das Unternehmerwagnis durchschlägt (vgl. VwGH vom 28. November 2002, 97/13/0069).

Ad 1.2.: Dass es sich bei der Buchung über ATS 400.000,00 um eine Eingangsrechnung der Firma ANT GmbH handelt, wird von Seiten des Finanzamtes nicht bestritten. Warum hievon Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag nachfordert wurde ist mangels aktenmäßiger Dokumentation nicht ersichtlich.

Ad 2.: Ist – wie im vorliegenden Berufungsfall – ein Geschäftsführer gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner ist, so ist der Zufluss des Geschäftsführerbezuges grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig ist. Für die Beurteilung der Zahlungsfähigkeit ist auch von Bedeutung, ob der GmbH, sollte sie im gegebenen Zeitpunkt nicht über genügend bare Mittel verfügen oder nicht in der Lage sein, sich durch Vermögensumschichtungen Barmittel zu verschaffen, die Kreditwürdigkeit zur Aufnahme von Fremdmitteln zukommt.

Zahlungsunfähigkeit liegt vor, wenn der Schuldner objektiv generell mangels bereiter Mittel nicht nur vorübergehend außerstande ist, fällige Geldschulden regelmäßig zu erfüllen. Sie ist gegeben, wenn der Schuldner mangels flüssiger Mitteln dauernd unfähig ist, binnen angemessener Frist alle seine fälligen Schulden zur Gänze oder zumindest im wesentlichen zu begleichen. Zahlungsfähigkeit setzt ein dauerndes Nichtzahlenkönnen voraus, während eine bloße Zahlungsstockung im Allgemeinen dann anzunehmen ist, wenn lediglich vorübergehend und kurzzeitig ein Mangel an Zahlungsmitteln besteht, der durch alsbaldige Mittelbeschaffung (wie etwa durch kurzfristig mögliche Verwertung vorhandener Aktiva oder Aufnahme eines Überbrückungskredites) wieder behebbbar ist (vgl. VwGH vom 29. Juli 1997, 95/14/0014).

Eine Überprüfung, ob an den Geschäftsführer tatsächlich mangels Liquidität der Bw. keine Zahlungen erfolgt sind, ist bis dato nicht erfolgt.

Weiters ist anzumerken, dass im Akt (Bl. 103) eine - anlässlich einer bei Ing.MS von der Großbetriebsprüfung Wien durchgeführten Betriebsprüfung - ausgefertigte Kontrollmitteilung aufliegt, worin ausgeführt wird, dass die vom Geschäftsführer Ing.MS der Bw. in Rechnung

gestellten Leistungen nicht erbracht worden seien und auch kein Entgelt entrichtet worden sei, womit nicht ohne weitergehendes Ermittlungsverfahren von einem im Kalenderjahr 1997 zugeflossenen Geschäftsführerbezug ausgegangen werden kann.

Da im gegenständlichen Fall somit grundlegende Ermittlungsschritte unterlassen worden sind, ist es zweckmäßig, dass diese von der Abgabenbehörde erster Instanz nachgeholt werden. Darüber hinaus erscheint es durchaus zweckmäßig, die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens von der Abgabenbehörde erster Instanz neu würdigen zu lassen.

Wien, am 26. August 2004