



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 1

GZ. RV/0126-G/13

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch WTH Hubner & Allitsch SteuerberatungsgmbH & Co KG, 8010 Graz, Leonhardstraße 104, vom 29. Juli 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 5. Juli 2011 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2009 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) übte in den Jahren 2005 bis 2009 auf Grund einer zwischen ihm und der SH-GmbH (= Gesamtrechtsnachfolgerin der S-GmbH) abgeschlossenen Vereinbarung (datiert mit 22. Juni 2005) eine Beratungstätigkeit im Zusammenhang mit dem Betrieb von Krankenanstalten und Pflegeheimen aus.

Laut Präambel regelt diese Vereinbarung (abgeschlossen zwischen dem Geschäftsführer der SH-GmbH Dr.X und dem Bw.) die Rahmenbedingungen jener Leistungen, die der Bw. für die SH-GmbH bzw. andere mit der Holding verbundene Unternehmen, wie die EN-GmbH und Gesellschaften, die Krankenanstalten und Pflegeheime betreiben, durchzuführen habe.

Ein Dienstverhältnis werde dadurch – so Punkt 0.3 der Präambel - jedoch nicht begründet.

Dementsprechend wurden vom Bw. Einkommensteuererklärungen eingereicht und die Veranlagung für die Jahre 2005 bis 2007 erklärungsgemäß ("Einkünfte aus Gewerbebetrieb") durchgeführt.

Anlässlich einer bei der SH-GmbH durchgeführten GPLA-Prüfung vertrat der Prüfer jedoch die Auffassung, dass der Bw. "als Arbeitnehmer zu qualifizieren" sei und somit der "Dienstgeberbeitrag sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nachverrechnet" werde. "Von der Lohnsteuernachforderung" – so der Prüfer in seinem Bericht – "wurde Abstand genommen, da nachgewiesen werden konnte, dass die Entgelte bereits über das Finanzamt in der Einkommensteuer veranlagt bzw. eine Vorauszahlung geleistet wurde".

Auf Grund dieser Feststellungen wurden – nach Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2007 – Einkommensteuerbescheide für diese Jahre sowie für die Jahre 2008 und 2009 (für die die Erklärungen am 8. Juni 2010 elektronisch eingelangt waren) erstmals Einkommensteuerbescheide erlassen (sämtliche Bescheide vom 5. Juli 2011).

In den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2005, 2006 und 2009 wurden die vom Bw. lukrierten Zahlungen (2005: € 50.170, 2006: € 118.755 und 2009: € 91.500) zur Gänze bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, und zwar als solche "ohne Steuerabzug" erfasst; in den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2007 und 2008 wurde für einen Teil der Zahlungen (nachträglich) Lohnzettel ausgestellt (2007: € 30.000 und 2008: € 55.000) und nur die darüber hinausgehenden Zahlungen – gleich wie 2005, 2006 und 2009 – als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit "ohne Steuerabzug" erfasst.

In der dagegen gerichteten Berufung führte der steuerliche Vertreter des Bw. ua. aus, dass der Bw. die Arbeitsbedingungen mit Herrn Dr.X, dem Geschäftsführer der SH-GmbH vereinbart hätte, wobei das monatliche Entgelt ca. € 10.000 neto. betragen sollte. Die Arbeitszeit des Bw. sei von Montag bis Donnerstag von 8 bis 17 Uhr und am Freitag von 8 bis 14 Uhr gewesen.

Im Auftrag von Dr.X habe der Bw. während seiner wöchentlichen Normalarbeitszeit auch für die EN-GmbH und die SLE-GmbH Tätigkeiten ausgeführt. Dabei habe er das bei Tätigkeitsbeginn von der SH-GmbH zugewiesenen Büro sowie die Betriebsmittel der SH-GmbH benutzt. Das Prozedere bei der Erstellung der monatlichen Abrechnung habe vorgesehen, dass Herr Dr.X festgelegt habe, von welcher Gesellschaft das Entgelt zu bezahlen gewesen wäre.

Im Rahmen der bei der SH-GmbH durchgeführten GPLA-Prüfung sei nun festgestellt worden, dass es sich bei dem Beschäftigungsvertrag zwischen dem Bw. und der SH-GmbH nicht – wie bis dahin angenommen – um einen Werkvertrag, sondern um einen *echten Dienstvertrag* gehandelt habe. Über die von der SH-GmbH direkt bezogenen Lohnanteile seien in der Folge

Lohnzettel ausgestellt worden, die von der EN-GmbH und der SLE-GmbH bezogenen Lohnanteile seien als - nicht lohnsteuerpflichtiges - Entgelt von dritter Seite behandelt worden.

Zum Arbeitslohn von dritter Seite führe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 78 Tz. 7 ff, ua. Folgendes aus:

Lohnsteuerpflicht bestünde dann, wenn der Arbeitgeber die Höhe des Entgelts von dritter Seite bestimme bzw. die Leistung des Dritten veranlasst oder wenn die Zahlung des Dritten eine Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer tilge.

Gemäß Rz 965 der LStR sei nun von einer Lohnsteuerpflicht des Arbeitgebers auszugehen, wenn

- die Tätigkeit im Auftrag oder im unmittelbaren Interesse des Arbeitgebers erfolge,
- die Tätigkeit (teilweise) in der Dienstzeit und im Zusammenhang mit der Haupttätigkeit ausgeübt werde,
- der Arbeitgeber auf Grund der Tätigkeit seines Arbeitnehmers für das andere Unternehmen Zahlungen von diesem anderen Unternehmen zu erhalten habe und
- dem Arbeitgeber die Höhe der Zahlungen des anderen Unternehmens an den Arbeitnehmer bekannt sei.

Im konkreten Fall lägen nun – so der steuerliche Vertreter weiter - alle Merkmale für ein *lohnsteuerpflichtiges* Entgelt von dritter Seite vor: Der Bw. sei im Auftrag des Geschäftsführers der SH-GmbH für die anderen Gesellschaften tätig geworden. Er habe diese Tätigkeit zur Gänze innerhalb der normalen Wochenarbeitszeit erledigt und dafür nicht mehr als das vereinbarte Monatsentgelt erhalten. Herr Dr.X als Geschäftsführer der SH-GmbH habe veranlasst, welche Gesellschaft für das monatliche Entgelt aufzukommen hätte und sei davon auszugehen, dass seitens dieser Unternehmen auch eine entsprechende Verpflichtung zur Bezahlung der erhaltenen Leistungen bestanden habe.

Die SH-GmbH sei folglich nicht nur der einzige Dienstgeber, sondern auch die einzige bezugsauszahlende Stelle des Bw. gewesen. Das Entgelt wäre nur zur Abkürzung des Zahlungsweges direkt (und nicht im Umweg über die SH-GmbH) an den Bw. ausbezahlt worden. Die von dritter Seite zugeflossenen Lohnbestandteile seien daher in die Lohnzettel der SH-GmbH (vormals S-GmbH) einzubeziehen.

Da folglich – so die abschließenden Ausführungen des steuerlichen Vertreters – bei korrekter Beurteilung des Sachverhaltes nur eine *einzige* bezugsauszahlende Stelle vorliege, sei kein Pflichtveranlagungstatbestand gemäß § 41 Abs.1 EStG 1988 gegeben. Es werde daher von der Möglichkeit Gebrauch gemacht (Rz 1213 letzter Satz der LStR), die für die Jahre 2005 bis 2009 beantragten Veranlagungen zurückzuziehen.

In seiner Stellungnahme zur Berufung führte der Prüfer aus, dass der steuerliche Vertreter selbst angeführt habe, dass es sich um "Entgelt von dritter Seite" gehandelt habe, weshalb zu Recht keine Lohnzettel ausgestellt worden wären. Diese Einkünfte könnten daher "nur im Zuge einer Veranlagung erfasst werden".

Wie sich aus der Aktenlage weiters ergibt, stellte die Steiermärkische Gebietskrankenkasse auf Basis der Ergebnisse der oben angeführten GPLA-Prüfung mit Bescheid vom xyz, fest, dass der Bw. in der Zeit vom 1. November 2005 bis 30. September 2009 in einem Verhältnis "persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit" gegen Entgelt beschäftigt worden ist; er sei daher aufgrund seiner Tätigkeit für die SH-GmbH der Voll- und Arbeitslosversicherung unterlegen.

Gegen diesen Bescheid erhob die SH-GmbH Einspruch, der im Wesentlichen damit begründet wurde, dass dem Vertragsverhältnis *echte Werkverträge* zugrunde gelegen seien, weshalb das Vorliegen einer Versicherungspflicht zu verneinen wäre.

Mit Bescheid vom abc, hat der Landeshauptmann der Steiermark diesem Einspruch keine Folge gegeben und den angefochtenen Bescheid bestätigt.

Der gegen diesen Bescheid an das Bundesministerium für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz gerichteten Berufung die Versicherungspflicht betreffend wurde mit Bescheid vom lmn, *keine Folge gegeben*. Begründend (bzw. zusammenfassend) wird auf das – gegenständlichenfalls zu bejahende - "*Überwiegen der Merkmale der persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit*" hingewiesen. Daran vermöge auch die Textierung in Punkt 0.3 der Vereinbarung, wonach durch die Vereinbarung kein Dienstverhältnis begründet werde, nichts zu ändern, da das "*Eintreten der Sozialversicherungspflicht nicht der vertraglichen Disposition unterliegt*".

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 41 Abs. 1 EStG 1988 führt (in der für die Streitjahre geltenden Fassung) in den dort angeführten 5 Ziffern jene Fälle an, in denen es zu einer Pflichtveranlagung zu kommen hat, sofern im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind. Ist keiner dieser 5 Fälle gegeben, erfolgt nach Abs. 2 des § 41 EStG 1988 eine Veranlagung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen.

Wie sich aus obiger Sachverhaltsdarstellung ergibt, betreibt Dr.X Krankenanstalten und Pflegeheime und ist nicht nur Geschäftsführer der SH-GmbH, sondern auch der in der Berufung genannten, mit ihr (auch) kapitalmäßig verflochtenen Gesellschaften.

Die vom Bw. mit der SH-GmbH getroffene Vereinbarung umfasst nun unbestrittenmaßen Beratungstätigkeiten auch für diese beiden Gesellschaften (siehe Präambel) und ist dem vorliegenden Akteninhalt nicht zu entnehmen, dass der Bw. hinsichtlich dieser Tätigkeiten etwa *nicht* auf Veranlassung (oder im Auftrag) des Geschäftsführers der SH-GmbH, Herrn Dr.X, tätig geworden wäre.

Dazu kommt, dass diese Tätigkeiten glaubhaft mit den Arbeitsmitteln und in der "SH-GmbH-Dienstzeit" vom Bw. erledigt worden sind; auch davon, dass dem Arbeitgeber die Höhe der Zahlungen der anderen Unternehmen an den Arbeitnehmer bekannt gewesen ist, kann bei dem dargelegten Prozedere der monatlichen Entgeltsabrechnungen ("von welcher Gesellschaft welches Entgelt zu bezahlen ist") ausgegangen werden.

Bei dieser Sachlage erscheint es dem Unabhängigen Finanzsenat somit insgesamt glaubhaft, dass die Zahlungen der beiden anderen Unternehmen an den Bw. ihren Ursprung im Arbeitsverhältnis des Bw. zur SH-GmbH gehabt haben, deren direkte Auszahlung an den Bw. in wirtschaftlicher Betrachtungsweise also tatsächlich (nur) eine "Verkürzung des Zahlungsweges" darstellt: Als *einiger* Dienstgeber und *einige* "bezugsauszahlende" Stelle für sämtliche vom Bw. erbrachten Beratungsleistungen ist somit die SH-GmbH anzusehen.

Daraus wiederum folgt, dass im vorliegenden Fall nicht von einem – im Veranlagungsweg zu erfassenden – Entgelt von dritter Seite ausgegangen werden kann. Eine Veranlagung wäre deshalb, da auch andere Pflichtveranlagungstatbestände nicht vorliegen, von einem Antrag des Bw. abhängig gewesen wäre.

Derartige Anträge auf Veranlagung – nach dem ausdrücklichen Wortlaut der Steuererklärungsformulare stellt die Abgabe der Einkommensteuererklärung auch einen Antrag auf Veranlagung nach § 41 Abs. 2 EStG 1988 dar (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 39 Anm. 5*) - hat der Bw. zwar ursprünglich für die Streitjahre gestellt, aber mit Berufung vom 29. Juli 2011 zurückgezogen. Anträge zur Geltendmachung von Rechten, wozu auch der Antrag nach § 41 Abs. 2 EStG 1988 zählt (vgl. *Ritz, BAO⁴, § 85 Tz 5*), können nun nach VwGH 28.5.1997, 94/13/0273, bis zur Rechtskraft des Bescheides zurückgenommen werden.

Da nun kein Grund für eine Pflichtveranlagung vorliegt und der Antrag auf Veranlagung vor Rechtskraft des Bescheides zurückgezogen wurde, fehlt den vom Finanzamt erlassenen Bescheiden die Rechtsgrundlage, weshalb dieselben nach § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufzuheben waren.

In diesem Zusammenhang sei noch ergänzend bemerkt, dass auch in dem die Versicherungspflicht (die zwar isoliert betrachtet noch nicht für das Vorliegen eines – auch

steuerlich anzuerkennenden - Dienstverhältnisses spricht, vgl. VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191) betreffenden Verfahren der SH-GmbH die Leistungserbringung für die beiden anderen Gesellschaften thematisiert worden ist, in dem oben angeführten Bescheid vom Imn, jedoch letztlich nur der SH-GmbH allein die Dienstgebereigenschaft bzgl. *sämtlicher* vom Bw. erbrachten Beratungsleistungen (also auch hinsichtlich jener für die SLE-GmbH und die EN-GmbH erbrachten Leistungen) zuerkannt worden ist. Leistungen, zu deren Erbringung sich - wie bereits oben erwähnt - der Bw. im Übrigen schon in der Präambel der Vereinbarung verpflichtet hatte.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 19. August 2013