

Einkünfte eines Mitgliedes des Stiftungsvorstands

Ist die Weisungsfreiheit eines Stiftungsvorstandsmitgliedes im Innenverhältnis stark eingeschränkt und das Mitglied bei Ausübung seiner Tätigkeit organisatorisch in die Privatstiftung eingegliedert (siehe die Entscheidung bzgl diverser Indizien) und geht die Weisungsgebundenheit etwa auch aus der Stiftungsurkunde hervor, liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor. Entscheidend ist nicht, ob ein schriftlicher Dienstvertrag abgeschlossen wurde, sondern ob die Tätigkeit inhaltlich einem nicht-selbständigen Dienstverhältnis entspricht.

§§ 22 Z 2, 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988

UFS 02.08.2012,
RV/0707-W/09

Der Berufung wird betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2002 und 2003 Folge gegeben.

Diese Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erklärte in den Einkommensteuererklärungen 2002 und 2003 uA Einkünfte aus nsA, welche erklärungs-gemäß veranlagt wurden.

Das Finanzamt (FA) nahm das Verfahren wieder auf und änderte die Einkommensteuerbescheide ab.

Der Bw legte gegen die Wiederaufnahms- und Sachbescheide Berufung ein.

Der UFS gab der Berufung gegen die Wiederaufnahme mit Berufungsentscheidung vom 29.2.2008, ZI RV/0397-K/06, Folge und hob diese Bescheide auf. Die Berufung gegen die Sachbescheide wurde daher als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Das FA nahm das Verfahren in den Jahren 2002 und 2003 mit Bescheiden vom 13.11.2008 wieder auf und führte in der Begründung nach Wiedergabe allgemeiner Ausführungen aus:

„...Lt. Mitteilung der Großbetriebsprüfung Wien Körperschaften vom 2.8.2005 wurde dem FA Amstetten Melk Scheibbs die u.a. neue Tatsache bekannt:

Hr. H. W. J. war in der Zeit von 2001 bis 2003 Mitglied des Stiftungsvorstandes der X Privatstiftung (vorm. M. Privatstiftung) ebenso der R.. Die Einkünfte eines Stiftungsvorstandes stellen im Regelfall Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 dar. Da auch keine Unterlagen vorgelegt wurden, die eine Weisungsgebundenheit dokumentieren, handelt es sich nach Ansicht des FA Amstetten Melk Scheibbs um sonstige selbständige Einkünfte. Die bisher übermittelten Lohnzetteldaten 2002 - 2003 wurden storniert, und bilden die Basis für die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit.“

Gleichzeitig ergingen die Sachbescheide 2002 und 2003, in denen die strittigen Einkünfte als solche aus sonstiger selbständiger Arbeit qualifiziert wurden.

In der Berufung wurde iW vorgebracht, der Bw sei vom 2.4.2001 - 31.8.2001 bei der R. als Dienstnehmer beschäftigt gewesen, worüber es eine schriftliche Bestätigung des Executive Director gebe. Der Bw sei Angestellter des Vereins gewesen und habe keine Vorstandsposition bekleidet.

Vom 1.9.2001 - 31.3.2003 sei der Bw bei der X. Privatstiftung als Stiftungsvorstand angestellt gewesen. Über die dort erbrachte Tätigkeit sei ein Dienstzeugnis ausgestellt worden, welches der Berufung beigelegt werde. Auch über diese Beschäftigung liege kein schriftlicher Dienstvertrag vor (es möge einen gegeben haben), der Bw sei aber im Innenverhältnis Hrn M. G. (Vorsitzender des Stiftungsvorstandes) weisungsgebunden gewesen. Über das tatsächliche Vorliegen der Weisungsbindung könnten ein Aktenvermerk und zwei schriftliche Zeugenaussagen vorgelegt werden.

Für diese Angestelltentätigkeit sei auch eine Meldung an die Krankenkasse gemacht sowie Lohnsteuer an das Finanzamt abgeführt worden. So sei etwa am 19.10.2001 ein Betrag von ATS 155.197,- überwiesen worden. Es sei davon auszugehen, dass es sich hier bei iW um die Lohnsteuer gehandelt hätte.

Es werde daher festgestellt, dass

1. Dem Finanzamt bereits im Jahr 2002 bekannt gewesen sei, dass der Bw bei den genannten Organisationen und Privatstiftungen als Dienstnehmer tätig gewesen sei und diese Tatsache nicht neu hervorgekommen sei. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei daher zu Unrecht erfolgt.
2. Der Bw sei tatsächlich stets in einem Dienstverhältnis weisungsgebunden tätig gewesen. Wenn die Weisungsfreiheit stark eingeschränkt sei und der Vorstand bei Ausübung seiner Tätigkeit organisatorisch in die Stiftung eingegliedert war (zB durch die permanente Zurverfügungstellung seiner ganzen Arbeitskraft) wären Einkünfte eines Stiftungsvorstandes solche aus nichtselbständiger Arbeit.
3. Im Übrigen seien seitens der Dienstgeber des Bw nachweisbar stets Lohnsteuer und lohnabhängige Nebenkosten einbehalten und an das Finanzamt Wien 23 abgeführt worden.

Entsprechende Anlagen waren beigegeben.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS vor.

In der am 12. April 2012 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass nur die Anstellung bzw selbständige Tätigkeit bei der X. die Berufungsjahre umfasse.

Der steuerliche Vertreter des Bw brachte vor, es lägen keine neuen Tatsachen vor, da beim Finanzamt die Lohnsteuer von der Privatstiftung abgeführt worden sei und dies der Finanzverwaltung bekannt war.

Der Vertreter der Amtspartei verwies insbesondere auf die Kontrollmitteilung der GroßBp für KÖST sowie auf den Arbeitsbogen bezüglich der beim Bw durchgeführten Nachschau.

Der Vertreter des Bw legte eine Stiftungsurkunde der M. Privatstiftung vor und verwies zur Weisungsgebundenheit insbesondere auf Punkt 8.1.5. dieser Urkunde.

Der Bw brachte vor, er sei weisungsgebunden gewesen und hätte auch eine regelmäßige Arbeitszeit von 8 Stunden am Tag gehabt. Er verwies auf einen E-mail Verkehr, auf das im Akt befindliche Dienstzeugnis und auf Aktenvermerke.

Der steuerliche Vertreter führte aus, die organisatorische Eingliederung sei aG näher beschriebener Tätigkeiten des Bw zweifellos gegeben gewesen.

Der Vertreter der Amtspartei verwies darauf, dass bisher kein Dienstvertrag habe vorgelegt werden können.

Der Bw führte aus, er hätte einen Dienstvertrag unterschrieben, er habe jedoch keinen Zugriff mehr darauf, da der Dienstvertrag bei der Stiftung im Büro hinterlegt worden sei.

Der Vertreter der Amtspartei verwies auf die Rechtslage, wonach bei einem Stiftungsvorstand im Regelfall Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit vorliegen würden.

Der Vertreter des Bw kündigte an, weitere Unterlagen zu übermitteln, aus denen die Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung in den Betrieb ersichtlich seien.

Mit Schreiben vom 19.4.2012 übermittelte der Vertreter des Bw ergänzende Unterlagen, nämlich Mails zum Thema Weisungsgebundenheit, Unterlagen zum Thema Dienstvertrag und weitere Schriftstücke.

Die Amtspartei wurde mit Schreiben vom 24.5.2012 ersucht, bezugnehmend auf die Stiftungsurkunde und die weiteren vorgelegten Unterlagen eine Stellungnahme abzugeben.

Mit Schreiben vom 12.6.2012 führte die Amtspartei aus, aus den vorgelegten Urkunden könne nicht zwingend geschlossen werden, dass im ggstl Fall eine Ausnahme von der Regel, dass Einkünfte eines Stiftungsvorstandes Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit infolge Verwaltung fremden Vermögens darstellten, vorliege. Ein diesbezüglicher Nachweis sei dem Bw nicht gelungen. Ein Dienstvertrag sei neuerlich nicht vorgelegt worden. Aus einem nunmehr vorgelegten Schreiben des Bw an das Finanzamt für den 23. Bezirk ergäbe sich vielmehr, dass kein Dienstvertrag abgeschlossen worden war.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Der Bw war vom 1.9.2001 - 31.3.2003 bei der X (idF X.) Privatstiftung (vormals M. Privatstiftung) als Mitglied des Stiftungsvorstandes angestellt. Vorsitzender des Stiftungsvorstandes und Stiftungsgründer war P. M. G. .

Im Innenverhältnis war der Bw Hrn G. gegenüber weisungsgebunden. Bezgl der Angestelltentätigkeit des Bw wurde vom Dienstgeber des Bw eine Meldung an die Krankenkasse gemacht und Lohnsteuer (allerdings nicht in richtiger Höhe) an das Finanzamt abgeführt.

Hr G. hatte als Vorsitzender des Stiftungsvorstandes das Recht, eines der übrigen Mitglieder des Stiftungsvorstandes jederzeit abzu-berufen.

Diese Weisungsgebundenheit des Bw gegenüber P. G. bestand auch schon 2001 im Rahmen des Vereins R., dessen Präsident P. G. war.

Der Bw war organisatorisch in die Stiftung eingegliedert und stellte seine ganze Arbeitskraft zur Verfügung. Er hatte regelmäßige Dienstzeiten von 8 Stunden pro Tag und erhielt 14 Monatsgehälter per anno. Er war der einzige Angestellte der Stiftung, der seiner Tätigkeit in Österreich nachging. Er erfüllte hier die Aufgaben, die von P. G., auch von Amerika aus, angeordnet wurden. Es ging bei der Tätigkeit des Bw darum, dass das Schloss Y. von der Stiftung zu einem Schulungszentrum ausgebaut werden sollte. Der Bw wurde angestellt, um einerseits die Vertragsverhandlungen mit der Erzdiözese wegen Baurechtsverhandlungen etc zu führen und andererseits nach Erwerb des Baurechts das Schloss in Schwung zu bringen und die Hausverwaltung zu führen sowie die Vermarktung des Schlosses für Schulungen etc zu betreiben.

Weitere Aufgaben des Bw waren die Erstellung von homepages für die Privatstiftung und im Hinblick auf die Vermietung des Schlosses. Ferner führte er Reisen mit dem Zweck durch, die Stiftung bekannt zu machen und zu bewerben.

Der Bw hatte im Schloss Y. ein Büro zur Verfügung, in dem er die beschriebenen Tätigkeiten täglich und regelmäßig durchführte. Der Bw hatte auch keine Möglichkeit, auf den Geldfluss der Stiftung zuzugreifen. Diese Angelegenheiten wurden ausschließlich von P. G. getätigt.

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Die Beschäftigung des Bw und der Zeitraum derselben sind unstrittig, ebenso seine Position und die des Hrn G..

Die Aufgaben des Bw im Rahmen seiner Tätigkeit sind den vorgelegten Unterlagen und dem glaubhaften Vorbringen des Bw in der mündlichen Verhandlung vor dem UFS zu entnehmen.

Die Weisungsgebundenheit des Bw beruht einerseits auf seinen schriftlichen und mündlichen Äußerungen und andererseits auf den von ihm vorgelegten Dokumenten und Unterlagen wie:

- die Stiftungsurkunde der M. Privatstiftung, Pkt. 8.1.5, wonach P. M. G. eines der übrigen Mitglieder jederzeit abberufen kann. Dies wird vom UFS als eindeutiges Indiz für die beherrschende Stellung des Hrn G. gewertet, die auf die Weisungsgebundenheit des Bw ihm gegenüber hinweist.

- das E-mail vom 24.4.2002 von Hrn G. an den Bw, wo der Bw unmissverständliche Anweisungen empfängt, so zB (sinngemäß übersetzt): Ich möchte nicht, dass Sie Angelegenheiten an Andere delegieren oder unsere Pläne abändern. ... Wir brauchen Disziplin und konzentrierte Arbeit ...

- das E-mail vom 9.9.2002 von Hrn G. an den Bw, indem Ersterer uA folgende Arbeitsanweisung erteilt: (sinngemäß übersetzt): Was getan werden muss

- das E-mail vom 7.5.2002 von Hrn G. uA an den Bw, in dem er uA folgende Weisungen erteilt (sinngemäß übersetzt): Nichts sollte zurück an die Erzdiözesen ohne mein Einverständnis gehen. Wir können keine hohen Gehälter vertreten, solange wir rote Zahlen schreiben. ... zur Zeit sind wir in einer finanziellen Krise, die meiner Meinung nach Veränderung und aktives Vorgehen erfordert ... nach Mai werde ich Entscheidungen treffen bezüglich Beschäftigung und anderem. ... Ich glaube nicht, dass die Stiftung alle Ausgaben alleine tragen kann. ... Wenn ihr Euch noch länger zurücklehnt, wird die Krise noch ärger werden.... Ich muss sagen, dass ist der enttäuschendste Teil für unsere Leute in Wien und Washington. Geld wird sehr leicht ausgegeben, wenn es nicht unseres ist, aber der Mangel an wirklichen Anstrengungen, Geld aufzutreiben ist entmutigend. ...

- das Antwort E-mail vom 8.5.2002 des Bw an Hrn G., in welchem Ersterer als klar erkennbar Untergeordneter uA ausführt (sinngemäß übersetzt): Ich kann nicht verstehen, dass Sie von mir erwarten, andere Dinge zu tun und mich dann bestrafen, wenn ich sie tue.... Wenn ich es bevorzugen würde, mich zurückzulehnen, wie Sie sagen, würde ich meinen Urlaub voriges Jahr konsumiert haben, was ich aber - außer für ein paar Tage - nicht tat.... Wenn Sie darüber nachdenken, im Juni Jobs zu kündigen, lassen Sie es mich bitte im Voraus wissen, damit ich mich um einen anderen Job umschauen kann.

- das E-mail vom 25.2.2002 von Hrn G. an den Bw, in dem Ersterer als ersichtlich Übergeordneter uA ausführt (sinngemäß übersetzt): Ich hoffe, Sie haben Ihre und meine Reiserouten erhalten ...Ich brauche die Buchhaltungsunterlagen übersetzt und jede weitere Dokumentation darüber.

- das E-mail vom 13.9.2002 von P. G. an den Bw, in dem Ersterer als eindeutig Übergeordneter uA folgende Anweisungen gibt (sinngemäß übersetzt): 1. Ich brauche noch heute den Vertrag für Magister ... 2. Ich brauche die übersetzte Arbeitsbeschreibung des Gärtners ... 4. Vermerke die Frist für Marketingmaterial, gedruckt und für die Verteilung bereit. Die Originalfrist war Ende August - jetzt ist es der 28. September - bevor Sie es drucken, möchte ich es ein letztes Mal sehen. Bitte übersehen Sie diese Frist nicht. ...

Aus diesen vom Bw vorgelegten E-mails geht iZm der Stiftungsurkunde ohne Zweifel die Weisungsgebundenheit des Bw hervor. Die Weisungsfreiheit des Bw war stark eingeschränkt. Es handelt sich um Anweisungen und Anordnungen, die P. G. erteilt und die nicht nur die tägliche Arbeit, sondern auch grundlegende Angelegenheiten wie die Vertragsverlängerung, das Gehalt und die Möglichkeit der Vertragsauflösung betreffend den Bw umfassen. Zu verweisen ist in diesem Zusammenhang auch auf das Schreiben vom 17.1.2004, wonach P. G. im Namen der Stiftung bestätigt, dass der Bw nur einen 2-Jahresvertrag mit der Stiftung hatte, welcher nach Ablauf nicht verlängert wurde. Der Sachverhalt der weisungsgebundenen Anstellung des Bw wird auch von S G, ehemaligem Manager of Operations der X. im Schreiben vom 19.10.2006 vollinhaltlich bestätigt.

Auf Grund dieser zahlreichen Indizien gelangt der UFS in freier Beweiswürdigung zur Ansicht, dass der Bw im Innenverhältnis weisungsgebunden war und die als Stiftungsvorstand an sich gegebene Weisungsfreiheit dermaßen eingeschränkt war, dass sie de facto nicht gegeben war.

Auch die Stiftung und der Bw haben das Vertragsverhältnis von Anfang an als Dienstverhältnis betrachtet. Dies ergibt sich aus dem Schreiben vom 6.3.2002 an das FA für den 23. Bez. in Wien, in dem von einer „Anstellung“ bei R. und bei der M. Privatstiftung die Rede ist und dass die An- und Abmeldung bei der GKK vorgenommen wurde. Unklar ist nach dem Schriftverkehr, ob ein schriftlicher Dienstvertrag abgeschlossen wurde. Es ist zwar des Öfteren die Rede davon, zB in der E-mail vom 10.10.2006 von S G an den Bw, wo die Frage nach dem Dienstvertrag des Bw gestellt wird und dass P. G. davon ausgeht, dass ein solcher existiert. Im Schreiben vom 6.3.2002 an das FA wird jedoch ausgeführt, dass ein Dienstvertrag nicht abgeschlossen worden sei.

Entscheidend ist jedoch nicht, ob ein schriftlicher Dienstvertrag abgeschlossen worden ist, sondern ob die Tätigkeit des Bw inhaltlich einem nichtselbständigen Dienstverhältnis entspricht. Anzuführen ist auch das Schreiben vom 16.9.2002 von der X. Privatstiftung an den Bw, in dem die Bedingungen für das Dienstverhältnis des Bw näher diskutiert werden. Hier wird uA ausgeführt (sinngemäß übersetzt): Sie werden als Manager Vermarktung und Entwicklung angestellt. ...Ihre Pflichten werden Vermarktung und Spendensammlung inkludieren. ... Reisetätigkeit wird erwartet. ... Wir erwarten große Professionalität, Pünktlichkeit, Ordnung und Qualität von allen unseren Angestellten. Ihr Gehalt ist bereits so eingestuft, dass Ihre Tätigkeit mehr als eine 40 Stunden Woche umfasst. ...

Ihr Gehalt wird 46.000 Schilling netto betragen, zahlbar 14mal monatlich. Sie werden 25 bezahlte Urlaubstage für jedes volle Arbeitsjahr beanspruchen können.

In den Schreiben von der RA-KzI Dr. S. werden an den Bw Unterlagen für die Nettoabrechnungen einzelner Monate, die Arbeitsbescheinigung, ein Lohnzettel und die Abmeldung bei der WGKK (nach Beendigung der Tätigkeit) übermittelt.

Die „Anmeldung für Dienstnehmer“ betreffend den Bw, durchgeführt von der M. Privatstiftung, wurde vorgelegt.

In der Unterlage „Agenda X./A. 2002“ wird unter Pkt 5 ausgeführt, dass gegenwärtig eine Person von der Stiftung angestellt ist.

In einer Broschüre über die X. Privatstiftung wird der Bw als Vollzeitangestellter (Geschäftsführer) vorgestellt.

Aus diesen Unterlagen geht eindeutig hervor, dass die Stiftung den Bw nichtselbständig beschäftigen wollte und die Anstellung des Bw war in diesem Sinne gestaltet. Es wurde ein Lohnkonto geführt; es wurden Lohnzettel ausgestellt; der Bw bekam einen monatlichen Nettolohn, 14 mal im Jahr; er erhielt bezahlten Urlaub und hatte geregelte Arbeitszeiten; der Bw wurde gemäß Versicherungsdatenauszug bei der SV als Angestellter geführt; es wurde Lohnsteuer an das FA und SV an die GKK abgeführt.

Aus den gesamten Unterlagen ist auch ersichtlich, dass der Bw bei Ausübung seiner Tätigkeit organisatorisch in die Stiftung eingegliedert war. Unstrittig ist, dass er seine volle Arbeitskraft gleich einem Dienstverhältnis für die Tätigkeit in der Stiftung einsetzte. Er hatte ein Büro an seinem Arbeitsplatz, dem Schloss Y. zur Verfügung, das er benützen musste und wo er die ihm aufgetragenen Tätigkeiten erledigte. Er war durch die zahlreichen detaillierten Arbeitsanweisungen des P. G. in die Organisation der Stiftung als Dienstnehmer eingegliedert. Seine Arbeitszeit war regelmäßig und betrug im Normalfall 8 Stunden am Tage. Die Bereitschaft zu Überstunden und Dienstreisen waren durch das Gehalt abgegolten. Der Bw bekam ein Dienstzeugnis von der Stiftung, vertreten durch P. G., ausgestellt, wonach er zuerst als Generalsekretär und später in der Marketingabteilung tätig war. Er hatte auf den Geldfluss der Stiftung keinen Zugriff, da diese Angelegenheiten ausschließlich vom Gründer und Vorsitzenden des Stiftungsvorstandes erledigt wurden.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Bw nach objektiven Kriterien weisungsgebunden und organisatorisch in den Betrieb eingegliedert war; dies war sowohl vom Dienstgeber als auch vom Dienstnehmer so gewollt und führte zu einer entsprechenden Vertragsgestaltung.

Rechtlich ist auszuführen wie folgt.

§ 22 Z 2 erster Gedankenstrich EStG 1988 lautet:

„Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind:

2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Darunter fallen nur:

- Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (zB für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied).“

§ 25 Abs 1 Z 1 lit a erster Satz EStG 1988 lautet:

„Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.“

In Streit steht, ob Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen.

Nach einhelliger Lehre stellen Einkünfte eines Stiftungsvorstandes im Regelfall Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit aus der Verwaltung fremden Vermögens gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 dar.

Ist allerdings die Weisungsfreiheit stark eingeschränkt und der Vorstand bei Ausübung seiner Tätigkeit organisatorisch in die Stiftung eingegliedert (zB wenn die volle oder überwiegende Arbeitskraft für die Tätigkeit in der Stiftung eingesetzt wird), liegen nach ebenso einhelliger Lehre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor.

Bei der Beurteilung, ob Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen, ist der Begriff des Dienstverhältnisses iS des § 47 Abs 2 EStG anzuwenden. Danach muss die tätige Person dem Arbeitgeber ihre Arbeitskraft schulden, was dann der Fall ist, wenn sie in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Daher ergeben sich die zwei bereits genannten Kriterien, nämlich einerseits die Einordnung in die organisatorische Struktur im Sinne einer Betrachtung der Tätigkeit als solcher unter Bezugnahme auf die Ausgestaltung der Ausübung des geschäftlichen Willens, andererseits die Frage der Weisungsgebundenheit bzw Weisungsungebundenheit.

Hinsichtlich der Weisungsgebundenheit des Stiftungsvorstandes ist im Vergleich mit dem Geschäftsführer einer GmbH und dem Vorstand einer AG nach den gesetzlichen Bestimmungen beachtlich, dass eine Bestimmung analog der Weisungsfreiheit nach § 70 Abs 1 AktG im Privatstiftungsgesetz fehlt, andererseits auch keine Weisungsrechte iS des § 20 GmbHG zu finden sind. Die Stellung des Stiftungsvorstandes ist daher relativ weisungsfrei, er hat grundsätzlich die Geschäftsführungsverantwortung für das Stiftungsvermögen. (Siehe *Prodinger*, Einkünfte von (ausländischen) Stiftungsvorständen, *ecolex* 1996, 565).

Im vorliegenden Fall ist im konkreten Fall die Weisungsfreiheit des Bw, eines Mitglieds des Stiftungsvorstands, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse jedoch stark eingeschränkt. (S oben Sachverhalt und Beweiswürdigung). Die beherrschende Stellung des Vorsitzenden des Stiftungsvorstandes zeigt sich nicht nur aus seinem in der Stiftungsurkunde festgeschriebenen Recht, eines der übrigen

Mitglieder des Stiftungsvorstandes jederzeit abzurufen, sondern auch aus dem gesamten Schriftverkehr und den internen Abläufen bezüglich der Geschäftsführung der Stiftung. Es besteht kein Zweifel daran, dass der Bw im Innenverhältnis weisungsgebunden war.

Auch die bestehende organisatorische Eingliederung in den Betrieb war gegeben. (Siehe oben Sachverhalt und Beweiswürdigung). Der Bw konnte unternehmerische Entscheidungen eben nicht selbständig und auch nicht im Rahmen des Kollegialorgans Stiftungsvorstand als gleichberechtigtes Mitglied gemeinschaftlich treffen, sondern die unternehmerischen Entscheidungen wurden vom Vorsitzenden des Stiftungsvorstandes allein getroffen und der Bw führte sie lediglich aus. Das in der Literatur genannte Merkmal für die organisatorische Eingliederung in die Stiftung, nämlich wenn die volle oder überwiegende Arbeitskraft für die Tätigkeit in der Stiftung eingesetzt wird (s Lohnsteuerrichtlinien des BMF, Rz 983) liegt im ggstl Fall ebenfalls vor. (Siehe oben Sachverhalt und Beweiswürdigung). Auf die regelmäßige Arbeitszeit in einem von der Stiftung zur Verfügung gestellten Büro, die Dienstzeiten und den Tätigkeitsbereich des Bw wird nochmals verwiesen, ebenso wie auf die Anmeldung bei der GKK, die Abfuhr von Lohnsteuer, das Führen eines Lohnkontos, der Anspruch auf 14 Monatsgehälter, die Ausstellung eines Lohnzettels und eines Dienstzeugnisses.

Prodinger aaO folgend, wird von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nur dann auszugehen sein, wenn einerseits die Weisungsfreiheit stark eingeschränkt ist und andererseits die Tätigkeit organisatorisch stark in die Stiftung eingegliedert ist.

Im ggstl Fall war die Weisungsfreiheit einerseits so stark eingeschränkt, dass von einer Weisungsgebundenheit auszugehen ist und andererseits war der Bw mit seiner Tätigkeit organisatorisch stark in die Stiftung eingegliedert, sodass nicht der Regelfall der Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit, sondern vielmehr ein Dienstverhältnis und somit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen.

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das FA führte die Wiederaufnahme von Amts wegen aG der Rechtsansicht durch, dass Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorlägen, die einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführen würden.

Tatsächlich liegen, wie vom Bw erklärt, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, die keinen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführen.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens war daher schon aus diesem Grund Folge zu geben. Ob die vom FA herangezogenen Wiederaufnahmegründe neue Tatsachen iSd § 303 Abs 4 BAO darstellen, brauchte daher nicht mehr geprüft zu werden.

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens waren daher aufzuheben.

Durch die Aufhebung der die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide tritt das Verfahren gemäß § 307 Abs 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003 vom 13. November 2008 sind durch die ersatzlose Aufhebung der am selben Tag ergangenen Wiederaufnahmsbescheide gemäß § 307 Abs. 3 BAO ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Die dagegen gerichtete Berufung wurde somit unzulässig und war gemäß § 273 Abs 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. August 2012