

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/6100376/2010

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter M in der Beschwerdesache der L, Adresse vom 7. Juli 2009 vertreten durch S, Adresse gegen die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2003 sowie den Haftungsbescheid des Finanzamtes T vom 9. Juni 2009 betreffend Lohnsteuer 2003 zu Recht erkannt:

I.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2003 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) stattgegeben.

II.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

III.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

IV.

Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer des Jahres 2003 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) stattgegeben.

V.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

VI.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz

Die Abgabenbehörde erster Instanz führte bei der Beschwerdeführerin im Jahr 2009 eine GPLA-Prüfung über das Jahr 2003 durch.

Im Juni 2009 setzte die Abgabenbehörde erster Instanz den Dienstgeberbeitrag (DB) für das Jahr 2003 fest und nahm die Beschwerdeführerin in Anwendung des § 82 EStG 1988 durch die Erlassung eines Haftungsbescheides für die Lohnsteuer des Jahres 2003 in Anspruch.

In der Begründung der Bescheide wurde auf den (Prüf) Bericht vom 9. Juni 2009 verwiesen.

Dieser Prüfbericht enthielt neben der Darstellung der eingesehenen Unterlagen folgende Begründung („Sachverhaltsdarstellung“):

Feststellungen

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

Betreuung Studenten in der Freizeit

SZ“

Berechnung Lohnsteuernachforderung (L) Zeitraum 7.7.2003 bis 15.8.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Schüler“

Berechnung Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) Zeitraum 30.6.2003 bis 11.07.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

A“

Berechnung Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) Zeitraum 16.3.2003 bis 5.4.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

C

E“

Berechnung Lohnsteuernachforderung (L) Zeitraum 24.2.2003 bis 28.2.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

C“

Berechnung Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) Zeitraum 24.2.2003 bis 28.2.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

F“

Berechnung Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) Zeitraum 25.8.2003 bis 5.9.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Kurs Kinder aus C Grundstufe 1 und 2“

Berechnung Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) Zeitraum 17.7.2003 bis 25.7.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Kinder aus C“

Berechnung Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) Zeitraum 17.7.2003 bis 25.7.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Stud. Der G1J u. G2J

U“

Berechnung Lohnsteuernachforderung (L) Zeitraum 28.7. bis 15.8.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Stud. Der G1J u. G2J“

Berechnung Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) Zeitraum 28.7.2003 bis 15.8.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

C“

Berechnung Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) Zeitraum 17.7.2003 bis 27.7.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Kinder aus C

FB“

Berechnung Lohnsteuernachforderung (L) Zeitraum 17.7.2003 bis 25.7.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Kinder aus C“

Berechnung Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) Zeitraum 17.7.2003 bis 25.7.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

Kinder und Jugendliche

CF“

Berechnung Lohnsteuernachforderung (L) Zeitraum 7.7.2003 bis 25.7.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Kinder und Jugendliche

Berechnung Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) Zeitraum 7.7.2003 bis 25.7.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

A

CF“

Berechnung Lohnsteuernachforderung (L) Zeitraum 16.3.2003 bis 5.4.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

A“

Berechnung Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) Zeitraum 16.3.2003 bis 5.4.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

C

CF“

Berechnung Lohnsteuernachforderung (L) Zeitraum 24.2.2003 bis 28.2.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

C“

Berechnung Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB)

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

Kinder im Lehrerhaus

FB“

Berechnung Lohnsteuernachforderung (L) Zeitraum 28.7.2003 bis 15.8.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Kinder im Lehrerhaus“

Berechnung Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) Zeitraum 28.7.2003 bis 15.8.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Stud. in deren Freizeit“

Berechnung Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) Zeitraum 7.7.2003 bis 15.8.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

Nächte im Lehrerhaus

WZ“

Berechnung Lohnsteuernachforderung (L) Zeitraum 28.7.2003 bis 15.8.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Nächte im Lehrerhaus“

Berechnung Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) Zeitraum 28.7.2003 bis 15.8.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

Schüler aus GMC

ES“

Berechnung Lohnsteuernachforderung (L) Zeitraum 28.4.2003 bis 9.5.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

Schüler aus GMC“

Berechnung Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) Zeitraum 28.4.2003 bis 9.5.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

GG

DM“

Berechnung Lohnsteuernachforderung (L) Zeitraum 11.8.2003 bis 22.8.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

GG“

Berechnung Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) Zeitraum 11.8.2003 bis 22.8.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

F“

Berechnung Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) Zeitraum 25.8.2003 bis 5.9.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

Unterricht einer Gruppe Kinder aus Finnland“

Berechnung Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) Zeitraum 3.6.2003 bis 13.6.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Gruppe aus Italien

SV – HB für 2 Tage verr. € 224,00 Rest € 364,00“

Berechnung Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) Zeitraum 1.5.2003 bis 2.5.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Kurs Lehrerhaus“

Berechnung Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) Zeitraum 7.7.2003 bis 25.7.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis“

Berechnung Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) Zeitraum 28.7.2003 bis 15.8.2003

„Sachverhaltsdarstellung

*Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis
MG“*

Berechnung Lohnsteuernachforderung (L) Zeitraum 28.7.2003 bis 15.8.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Kurs G1J und G2J“

Berechnung Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) Zeitraum 28.7.2003 bis 15.8.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Kurs G1 und G2“

Berechnung Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) Zeitraum 28.7.2003 bis 15.8.2003

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Nachtaufsicht im Lehrerhaus“

Berechnung Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) Zeitraum 7.7.2003 bis 25.7.2003

„Abfuhrdifferenz

„Sachverhaltsdarstellung

2003: Diff. L € 88,53 wurde bei der neu gegründeten CU GmbH –

StNr abgerechnet. Dienstnehmer PS wurde am 20.12.03 umgemeldet.

2003: Durch Neuberechnungen werden Freibeträge von 02/2003 bis 09/2003 pflichtig.

Berechnung der Abfuhrdifferenz (€ 136,11).“

Ausführungen dazu, welcher der verschiedenen in § 201 BAO genannten Gründe für die Erlassung der Bescheide gemäß § 201 BAO maßgebend waren, bzw. welche für das Finanzamt seit der Selbstbemessung neu hervorgekommenen Umstände, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind und für die amtswegige Festsetzung der gegenständlichen Selbstbemessungsabgabe ausschlaggebend waren sowie Gründe für die Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin als Haftende, sind weder in den Bescheiden noch im Bericht angeführt.

Dieser Prüfbericht enthielt neben der Darstellung der eingesehenen Unterlagen folgende Begründung für die Inanspruchnahme der BF als Haftende:

„Die Heranziehung zur Haftung gemäß § 82 Einkommensteuergesetz (EStG) iVm § 202 Abs. 1 und § 224 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) wurde im Rahmen der Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung „berechtigter Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ ist insbesondere die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einhebung der abgaben“ beizumessen. Im Hinblick darauf, dass die Arbeitgeberhaftung eine für den praktischen Vollzug des Lohnsteuerverfahrens unerlässliches Element darstellt und die im vorliegenden Fall festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen nicht bloß von geringem Ausmaß sind, waren bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu geben und die gegenständlichen Haftungsheranziehung bescheidmäßig auszusprechen.“

Gegen die ergangenen Bescheide wurde von der Parteienvertreterin fristgerecht berufen und unter anderem ausgeführt, dass dem Bericht lediglich zu entnehmen sei, dass Werkverträge nicht anerkannt worden seien aber eine Begründung warum die Werkverträge nicht anerkannt worden seien, sind der Begründung nicht zu entnehmen. Die Begründung enthalte weder eine Sachverhaltsdarstellung noch eine daraus abgeleitete rechtliche Würdigung. Es werde daher der Antrag gestellt die Begründung der gegenständlichen Bescheide gemäß § 93 (3) a BAO nachzureichen.

Die Berufung wurde durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung abgewiesen.

In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliege, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Weiters wurde Folgendes ausgeführt:

„Dies sei der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehe oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei. Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 seien zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen würden, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Lediglich in Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen würden, sei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien Bedacht zu nehmen (VwGH vom 10. November 2004, 2003/13/0018).“

Die Beschwerdeführerin habe Deutschkurse für Erwachsene, Deutsch-Integrationskurse, Internationale Ferienkurse, Tutorien, ÖSD-Prüftätigkeiten, sowie Deutschkurse für Kinder und Jugendliche angeboten. Mit dem Lehrpersonal, welches die Kurse abgehalten habe,

wurde für jeden vergebenen Kurs zwischen der Beschwerdeführerin und dem konkreten Lehrer ein Werkvertrag im Nachhinein abgeschlossen und somit eine Abrechnung erstellt. Es habe verschiedene Arten von Werkverträgen, ZB für Lehrtätigkeiten, Nachtaufsicht, Nachmittage im Lehrerhaus, Reinigung gegeben.

Den abgeschlossenen Werkverträgen liege in Wahrheit aber keine selbständige Tätigkeit zugrunde. Vielmehr lägen gegenständlich abhängige Beschäftigungsverhältnisse vor. Die Vermittlung von Wissensstoff und Fertigkeiten allein sei keine in sich geschlossene Einheit, die an sich Gegenstand eines Werkvertrages sein könnte (siehe hier auch BMSG 05.10.2000, 122.387/1-7/2000). Das Personal trüge keinerlei Unternehmerrisiko. Die Kurszeiten und die Kursdauer seien von vorneherein fix eingeteilt worden. Die Kurse seien vorab im Internet abrufbar und buchbar, sowie teilweise an Aushängetafeln angekündigt worden; somit sei eine Disponierung der Termine nach Ankündigung fast nicht mehr möglich gewesen. Ferienkurse seien im Internet für Erwachsene, Kinder und Jugendliche mit extra buchbaren Bausteinen angeboten worden. Es haben vorab Konferenzen mit Anwesenheitspflicht der Lehrer stattgefunden. Die zeitlichen Abläufe hätten genau eingehalten werden müssen. Die Einstufungstests für die zu Unterrichtenden seien bereits vorgefertigt gewesen. Es gäbe genaue Stundenpläne mit Klassenzimmer-Einteilungen und Tutorienpläne mit genauen Einteilungen. Die Lehrer seien in den geschäftlichen Organismus der Unternehmen eingebunden gewesen.

Eine Eingliederung sei bereits aufgrund des überwiegenden großen zeitlichen Aufwands der Tätigkeit für den Dienstgeber gegeben gewesen. Die überwiegende Mehrheit der Lehrer habe in ihren niederschriftlichen Einvernahmen angegeben, dass sie sich ständig kontrolliert, überprüft und gemäßregelt gefühlt hätten. Sie hätten zahlreiche Anweisungen, welche streng eingehalten werden mussten und diese auch überprüft wurde, erhalten.

An anberaumten Konferenzen musste zwingend teilgenommen werden. Jede Abänderung musste von der Beschwerdeführerin abgesegnet werden. Auch das zu verwendende Unterrichtsmaterial sei genau vorgegeben gewesen. Es mussten genaue Klassenbücher geführt werden und Lernfortschrittskontrollen und Tests seien nach genauen Angaben der Unternehmensleitung durchgeführt worden.

Anwesenheitslisten und Dokumentationen des genauen durchgenommenen Lernstoffes hätten in einer Mappe zur Überprüfung und Einsichtnahme abgelegt werden müssen.

Die Lehrer konnten sich auch ihre Schüler keinesfalls selbst aussuchen.

Das Büromaterial sei von Frau L zur Verfügung gestellt worden; auch bei der Nachtaufsicht und den Nachmittagsbetreuungen von Jugendlichen während der Sommerkurse habe sich das Personal an genaue Anordnungen und zeitliche Vorgaben (auch in Bezug auf die Freizeitgestaltung) der Beschwerdeführerin halten müssen.

Bei der gegebenen Sachlage sei daher davon auszugehen, dass bereits die vorrangig zu prüfenden Kriterien – Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers – eindeutig für das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechen würden.

Die Berufung sei daher abzuweisen.“

Gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde fristgerecht ein Vorlageantrag eingebracht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat beantragt.

Ausgeführt wurde unter anderem, dass das gegenständliche Rechtsmittelverfahren aus einer von der GKK durchgeführten GPLA Prüfung resultiere, in der Werkverträge als echte Dienstverträge eingestuft worden seien.

In der Berufungsvorentscheidung sei die Begründung des angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheides nachgeholt worden und sei im Kern mit der Begründung der GKK Bescheide ident.

Es würden daher die im Einspruch des Masseverwalters der Gemeinschuldnerin vom 7.4.2010 gegen den GKK-Bescheid erhobenen Einwendungen sinngemäß auch im gegenständlichen Verfahren gelte. Aus Vereinfachungsgründen werde der vor zitierte Einspruch als Kopie dem Vorlageantrag beigelegt und bilde die im Einspruch enthaltenen Ausführungen, insbesondere die Punkte 1, 3, 4, 4a bis 4h, 5 und 6 einen integrierten Bestandteil des gegenständlichen Vorlageantrages. Zu den einzelnen Punkten wurde in dem Einspruch unter anderem Folgendes ausgeführt:

"Punkt 1

Mit dem angefochtenen Bescheid wird festgestellt, dass die in Anlage I. genannten "Dienstnehmer" in den odrt angeführten Zeiträumen aufgrund der jeweils Nr die Rechtsvorgänger der Gemeinschuldnerin CAI GmbH in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit ausgeübten entgeltlichen Tätigkeit der Pflicht (Voll-) Versicherung in der Kranken-, Unfall-, Pensions- und Arbeitslosenversicherung unterlegen wären. Die zwischen der Einschreiterin bzw. ihren Rechtsvorgängern einerseits und dem (scil. vermeintlichen) "Lehrpersonal", welches die Kurse abhielt, andererseits, wären jeweils im Nachhinein Werkverträge abgeschlossen und somit eine Abrechnung erstellt worden, denen in Wahrheit aber keine selbstständige Tätigkeit zugrunde gelegen hätte. Vielmehr wären gegenständlich abhängige Beschäftigungsverhältnisse vorgelegen, wobei die Vermittlung von Wissensstoff und Fertigkeiten alleine keine in sich geschlossene Einheit bilde, die Gegenstand eines Werkvertrages sein könne. Das eingesetzte „Personal“ hätte keinerlei Unternehmensrisiko getragen, die Kurszeiten und die Kursdauer wären von vornherein fix eingeteilt worden. Die „überwiegende Mehrheit der Lehrer“ hätte in ihren niederschriftlichen Einvernahmen angegeben, sich ständig kontrolliert und überprüft gefühlt zu haben, das Unterrichtsmaterial wäre vorgegeben worden, es wären Klassenbücher geführt worden und es hätte Lernfortschrittskontrollen gegeben, die nach den Vorgaben der Unternehmensleitung durchgeführt worden wären. Es hätte Anordnungen gegeben, welche eingehalten werden hätten müssen, sowie zeitliche Vorgaben, es wäre auch von Frau Mag. L Büromaterial zur Verfügung gestellt worden und die Lehrer hätten sich die Schüler auch nicht selbst aussuchen können.

Der angefochtene Bescheid enthält in Wahrheit keine Begründung.“

Punkt 3

Im Punkt 3 wurden unter anderem Gründe für die Befangenheit der Kassenprüferin und des Behördenleiters angeführt sowie auf das Fehlen von Feststellungen zum Inhalt des Ablehnungsantrages und die Unterlassung einer Entscheidung hingewiesen und das dies einen Verfahrensmangel darstelle, der ebenfalls die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides begründe, was hiermit geltend gemacht werde. Die Stoffsammlung durch ein als befangen abgelehntes Organ wäre jedenfalls rechtswidrig.

„Punkt 4

Aufs gröblichste verletzt wurde in den zweieinhalb Jahren GKK-Prüfung seit Herbst 2007 durch den Behördenleiter U und die Kassenprüferin X der Grundsatz des AUDIATUR ET ALTERA PARS.

Denn fest steht: Die zwischen der Einschreiterin und ihren Kooperationspartnern geschlossenen Verträge sind in Form und Inhalt Werkverträge. Zudem wird in der Sachverhaltsdarstellung des DS vom 11. 8. 2008, der in den Jahren 2003 et sequ. anlässlich der Einführung der Deutsch-Integrationskurse in seiner Eigenschaft als Supervisor V die Organisation der Institute CA und alle täglichen Abläufe dort beobachtet hat, dokumentiert, dass diese werkvertragliche Kooperation den beteiligten Personen klar war und dass sie von ihnen auch angemessen umgesetzt wurde: „Immer wieder habe ich beobachtet, dass nicht nur die Information über die werkvertragliche Organisation ausreichend und unübersehbar präsent ist. Weiters habe ich beobachtet, dass diese werkvertragliche Organisation den beteiligten Personen bewusst ist und von auch adäquat in ihren Handlungen umgesetzt wird. Seitens der Geschäftsführung wird immer wieder besonders darauf geachtet, dass in allen Phasen der DaF-Projekte die Verantwortlichkeiten von Auftragnehmern und Auftraggeberin klar voneinander abgegrenzt sind. Insbesondere wurde auch sichtbar, dass den Auftragnehmern ihre Haftung für Sorgfalt und Gewährleistung bei Mängeln bewusst ist, Die symmetrische Art der Kommunikation zwischen gleich qualifizierten Personen, wie sie bei CA gegeben ist, ist dabei ein typisches Merkmal für werkvertragbestimmte Organisationen, und zwar in deutlicher Abgrenzung zur stark hierarchisch geprägten von dienstvertraglich bestimmten Einrichtungen.“

Es ist in keiner Weise nachvollziehbar, wie der Bericht eines Supervisors V, der auch für Institutionen wie PMO und für die SB tätig war, in seiner Existenz und in seinem Inhalt im Bescheid der GKK unerwähnt und unberücksichtigt bleiben kann: Auch diese Unterlassung stellt einen Verfahrensmangel dar, der die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheids begründet, was hiermit geltend gemacht wird.

Dass die an den Instituten CA geübte Praxis mit den abgeschlossenen Werkverträgen in allen charakteristischen Merkmalen übereinstimmt, dokumentieren unabhängig von DS in ihren Sachverhaltsdarstellungen über 20 weitere Personen:

Anführung der Namen dieser Personen

Im angefochtenen GKK-Bescheid wird ihre wiederholte und unmissverständlich formulierte Wahrnehmung, Verträge und Wirklichkeit bilden einander ab, konsequent unterdrückt.

Die detailgenauen Berichte der Auftragslehrer machen, ein jeder aus seiner persönlichen Erfahrung, sichtbar, wie die vielen vertraglich vereinbarten WER-WEN-WAS-WO-WANN-WIE-Freiheiten gelebt wurden:

Punkt 4a.

VERTRETUNGSBEFUGNIS: Ein echtes Dienstverhältnis ist ausgeschlossen, wenn dem Verpflichteten eine generelle Vertretungsbefugnis eingeräumt wurde. Diese Möglichkeit des generellen Vertretungsrechts an sich schon gibt, selbst wenn in einem konkreten Fall nicht davon Gebrauch gemacht wurde, die seinerzeitige Intention der Vertragspartner und deren Verständnis wieder, wie die Kooperation zu erfolgen hat.

Vor allem der Verwaltungsgerichtshof hat deutlich gemacht, dass nicht entscheidend ist, ob der Beschäftigte von der Möglichkeit des Vertretungsrechts auch tatsächlich Gebrauch gemacht hat (VwGH 19.6.1990, 88/08/0200). Insbesondere hat er auch klargestellt, dass bei Bestehen einer generellen Vertretungsbefugnis der Nichtgebrauch kein Abweichen der tatsächlichen Verhältnisse von den vertraglichen Vereinbarungen darstellt (VwGH 25.1.1994, 92/08/0226). Aus dieser Judikatur ist abzuleiten, dass bereits die dem Vertragspartner eingeräumte Möglichkeit, sich vertreten lassen zu können, ein so gravierender Eingriff in die

persönliche Abhängigkeit ist, dass damit eine einem Dienstvertrag entsprechende Vertragsbeziehung gar nicht mehr angenommen werden kann.

In den zwischen der Einschreiterin und ihren Vertragspartnern abgeschlossenen Werkverträgen heißt es zur Vertretungsbefugnis: „Gegebenenfalls kann ja der Auftragnehmer das Werk auch von einem geeigneten Dritten durchführen lassen. Dann haftet er in eligendo“.

Wie das in der Praxis umgesetzt wurde, davon geben zahlreiche Sachverhaltsdarstellungen ein deutliches Bild:

Auszugsweise Wiedergabe schriftlicher Stellungnahmen einzelner für die Gemeinschuldnerin tätig gewesenen Personen zu ihrem Arbeitsverhältnis

„Punkt 4b.

Die GKK / U unterstellt im angefochtenen Bescheid persönliche Abhängigkeit. Das trifft nicht zu. Denn Abhängigkeit setzt ein Oben und ein Unten voraus. Wer von seiner Ausbildung her gleich qualifiziert ist (gleiche universitäre Abschlüsse und gleiche Prüfer-Berechtigungen innehat), wer seinen Lebensunterhalt aus ganz anderen Quellen. z.B. als Beamter im Schuldienst oder als vollzeitbeschäftigter Dienstnehmer in der Privatwirtschaft finanziert, wer von CA angebotene Projekte annehmen oder ablehnen kann, wer einmal übernommene Aufträge gar nicht persönlich erbringen muss, sondern ohne Angabe von

Gründen ganz oder teilweise delegieren darf, wer Vertreter und Gehilfen selbst auswählt und selbst bezahlt, wer die volle Souveränität über seine Zeit, seine Methoden, seine Mittel behält, kann wohl unmöglich als persönlich abhängig wahrgenommen werden.

Persönliche Unabhängigkeit ist gegeben, wenn die Auftragnehmer die vertraglich geschuldete Leistung frei von Weisungen und Kontrollen ihr persönliches Verhalten betreffend erbringen. Ihre Persönliche Unabhängigkeit, die sich ganz besonders im Erleben der Weisungsfreiheit manifestiert hat, dokumentieren die Auftragnehmer so:

Auszugsweise Wiedergabe schriftlicher Stellungnahmen einzelner für die Gemeinschuldnerin tätig gewesenen Personen zu ihrem Arbeitsverhältnis

„Punkt 4c

Die GKK / U behauptet im angefochtenen Beschied, Lehrer hätten sich ihre Schüler nicht selbst aussuchen dürfen. Das ist falsch. Zu den zwischen Auftraggeberin und Auftragnehmern vertraglich vereinbarten und im Handeln konsequent umgesetzten Freiheiten zählte ganz wesentlich auch die Freiheit der Auftragnehmer, ihre Zielgruppen selbst auswählen zu dürfen. Die Auftragnehmer wählten ihre Schüler nach Alter, nach Bildungshintergrund, nach Muttersprache(n), nach Vorkenntnissen, nach Progressionsfähigkeit, nach Work-Load etc. Zum Aussuchen-Dürfen ist auch das Ablehnen-Dürfen zu rechnen und über ein allfälliges Ablehnen keine Rechenschaft geben zu müssen.“

Auszugsweise Wiedergabe schriftlicher Stellungnahmen einzelner für die Gemeinschuldnerin tätig gewesenen Personen zu ihrem Arbeitsverhältnis

„Punkt 4d

Die GKK / U behauptet im angefochtenen Bescheid unzutreffend, Einstufungstests wären vorgefertigt gewesen. Auch hier mangelt es an differenzierter Wahrnehmung: Wenn zum Beispiel die IF ankündigt, Offiziere würden A2-Kompetenz haben und sollten durch einen vierwöchigen Studienaufenthalt B1-Kompetenz erreichen, und die Auftraggeberin hätte bei der Ankunft der Offiziere nicht auch selbst die Deutsch-Kompetenz der Ankömmlinge getestet, hätte sie sich durch diese Unterlassung einer groben Verletzung ihrer Sorgfaltspflicht gegenüber dem Auftragnehmer schuldig gemacht. Sollte nämlich ein Proband über eine deutlich geringere Kompetenz verfügen als angekündigt, wäre das vereinbarte Ziel bis zum vereinbarten Zeitpunkt nicht erreichbar. Dass also Auftraggeber und Auftragnehmer (entweder in je eigenen Testverfahren oder in einem gemeinsamen, dessen Resultat beide als verbindlich anzuerkennen übereingekommen sind) BEIDE die Vor-Kenntnisse der Kursteilnehmer erheben, ist im ureigensten Interesse des Auftragnehmers; Er muss, will er das Werk-Honorar bekommen, dem Auftraggeber ja das Sprachwachstum der Absolventen nachweisen. Ohne Einvernehmen über die Beurteilung der Ausgangs-Situation hergestellt zu haben, wäre „Zuwachs“ nicht messbar und nicht zeigbar. In keinem Fall aber hat das Messen der Sprachkompetenz eines zukünftigen Kursteilnehmers / eines Absolventen durch die Geschäftsführung die Notwendigkeit der Messung durch den Auftragnehmer ersetzt.

Punkt 4e

Im Gegensatz zu Dienstverträgen liegt bei den von CA mit Auftragnehmern abgeschlossenen Werkverträgen ein erfolgsorientiertes Zielschuldverhältnis vor. Der deutliche Unterschied zwischen dem DAVOR und dem DANACH war, was in der Realität zählte. Auf dem internationalen Bildungsmarkt zählt nämlich ausschließlich messbarer Kompetenz-Zuwachs als verkaufbares Produkt.

Dazu R, Y, CR: „CA schulden uns ein messbares und hinsichtlich der Lernfortschritte nachvollziehbar dokumentiertes Sprachwachstum unserer Studenten. Das funktioniert, wie ich von meinen Vorgängern, von meinen Kollegen, aus inzwischen vielen Jahren eigener Erfahrung und aus den Rückmeldungen unserer Studierenden weiß, sehr gut. Falls aus Gründen, die nicht der Verantwortung eines Studierenden, sondern der Verantwortung eines Unterrichtenden zuzurechnen sind, das Sprachwachstum Deutsch ausbliebe / die Dokumentation nicht nachvollziehbar wäre, würden wir Frau Prof. L als Geschäftsführerin von CA mit einer Mängelrüge konfrontieren und diese ihrerseits die Unterrichtenden. Heilbare Mängel, wie das Fehlen der Dokumentation wären mit

Nachreichen-Müssen des unvollständig Erbrachten / des Fehlenden erledigt, nicht heilbare Mängel hätten finanzielle Konsequenzen.

Treffer sicher zu messen und den Kunden die Vorher-vs-Nachher-Mess-Resultate transparent zu kommunizieren ist unverzichtbares Instrumentarium.

Die IF zum Beispiel misst die Deutschkompetenz jedes einzelnen Offiziers, bevor sie ihn zum total-immersion-training nach XY schickt.

Die CA-Geschäftsführung misst unmittelbar nach der Ankunft. Der Auftragnehmer misst ein erstes Mal bei Übernahme des Offiziers, bei mehrwöchigem Studienaufenthalt wahrscheinlich mehrfach zwischendurch in Form von Lernfortschrittskontrollen, ein letztes Mal bei Kursende.

Vor der Abreise misst wieder die CA-Geschäftsführung. Und nach Rückkehr in die USA misst die IF.

Dreifacher Mess-Rahmen zu Beginn, dreifacher Mess-Rahmen am Ende (und zwar jeweils durch Entsende-Organisation, durch CA-Geschäftsführung, durch Auftragnehmer) ist international üblich,

Dreifacher Mess-Rahmen ist daher auch bei Kunden gegeben, die über das Foreign Office London, die ausländischen Partner-Universitäten, die Gymnasien in Italien und Finnland kommen.

Zweifacher Mess-Rahmen ist dort gegeben, wo der Kunde nicht im Weg über eine Entsende-Organisation kommt.

So eine aufwendige mehrphasige nach außen und innen absichernde Mess-Prozedur zu Beginn und am Ende macht allen AuftragnehmerInnen klar, dass sie Erfolg schulden und dass der geschuldete Erfolg hinterher kontrolliert wird,

Die Geschäftsführung hat niemals den Lernprozess begleitende Kontrollen durchgeführt. Kontrolliert hat sie im Nachhinein das Resultat, und dies in mehrfacher Hinsicht:

Die Geschäftsführung hat sorgfältig kontrolliert,

1.) ob eine dem Auftragnehmer überlassene Person oder Gruppe nach Projekt-Ende den vereinbarten Kompetenz-Zuwachs tatsächlich aufwies. Mit dem Instrumentarium der Kann-Beschreibungen des Gemeinsamen Europäischen Referenzrahmens für Sprachen GERS ist Experten Sprachkompetenz-Messung schnell und treffsicher möglich.

2.) ob die Dokumentation die der Auftragnehmer nach Projekt-Ende vorgelegt hat, vollständig war und nachvollziehbar. Geprüft wurde zunächst stichprobenartig und bei begründetem Zweifel genau,

- *ob vom Auftragnehmer die in welcher Form auch immer festgehalten worden ist (AMS-Finanzierung zum Beispiel setzt tatsächlichen Kursbesuch voraus; U.S.amerikanische Partner-Universitäten brauchen Präsenz-Berichte für die Berechnung der CREDITS; dasselbe gilt für die Anrechenbarkeit im Rahmen des CREDITO FORMATIVO in Italien; bei Minderjährigen kommt hier auch noch die Haftungsfrage hinzu; Die Angabe von Fehlstunden in seinem Zeugnis muss für den Kunden nachrechenbar sein)*

- *ob die in der Dokumentation vom Auftragnehmer als durchgenommen aufgelisteten Inhalte dem Alter, dem Bildungshintergrund des Unterrichteten (gemäß International Comparability of Education ICED) und dem vereinbarten Ziel (gemäß Common European Eramework) angemessen waren,*

ob auch die als verwendet genannten Lehrmittel mit dem Alter, der Herkunft, dem Bildungshintergrund der Kunden und dem vereinbarten Ziel kompatibel waren,

- *ob, in welcher Form und welchen Zeit-Abständen Lernfortschritt kontrolliert worden war,*

- *ob diese Lernfortschrittskontrollen „einförmig“ waren oder „variantenreich“ = also geeignet, die Entwicklung ganz unterschiedlicher Teilfertigkeiten wie Wortschatz, Satzbaustrukturen, Leseverstehen, Hörverstehen, Schreiben, Sprechen treffsicher zu dokumentieren,*

ob in den Lernfortschrittskontrollen die Aufgaben so gestellt waren, dass nicht das Lösen von Aufgabe 4 das richtig gelöst haben der Aufgaben 1 bis 3 voraussetzt,

- *ob auch die Angabe-Formulierungen in den Lernfortschrittskontrollen betreffend Sprachkompetenz und Abstraktions-Vermögen zielgruppen-adäquat waren (gerade für Anfänger oder für Menschen mit Bildungshintergrund ICED 0/1 ist oft nur die zu komplizierte Formulierung der Aufgabe die Hürde, nicht die Aufgabe selbst),*

- *ob in den Lernfortschrittskontrollen Fähigkeiten und Fertigkeiten erhoben wurden, die im Unterricht zuvor tatsächlich vermittelt worden waren.*

- *ob die Korrektur der Lernfortschrittskontrollen gerecht und wertschätzend war,*

- ob die Rückmeldung an die Unterrichteten angemessen schnell erfolgt war.

Diese nach Beendigung eines eigenverantwortlich konzipierten und selbstständig durchgeführten Projekts von Auftragnehmern vorgelegten Dokumentationen bildeten auch die Grundlage für die DaF-Lehrbefähigungs-Bestätigungen, die jüngere Auftragnehmer/Innen von Frau Prof. L immer wieder erbaten: Sie hatten wohl die Erfahrung gemacht, dass ihnen so eine aussagekräftige Dokumentation über ein erfolgreich durchgeführtes Projekt bei Bewerbungen weiterhalf (Warteliste des Landesschulrats, der Österreich-Kooperation etc).

Wenn seine Dokumentation administrative Mängel aufwies, die „heilbar“ waren, erhielt ein Auftragnehmer Gelegenheit, nachzureichen und/oder zu verbessern.

Wenn seine Dokumentation grobe pädagogisch-didaktische Mängel sichtbar machte, erhielt er nie mehr eine Einladung zur Übernahme eines Projekts.

Wenn aus solch groben Mängeln Forderungen von Kunden / von Partner Organisationen im In- oder Ausland auf Rückerstattung des Kursbeitrags oder auf das kostenlose Wiederholen-Dürfen eines Kurses entstanden wären, wäre dieser Schaden auf den Auftragnehmer überwälzt worden.

CA ist mit Repetunden-Forderungen von Kunden / von Partner-Organisationen aber nie konfrontiert worden, sodass CA Auftragnehmer nie in die vertraglich vereinbarte Haftung nehmen musste.

Punkt 4f

Die GKK / U behauptet im angefochtenen Bescheid, die Lehrer wären in den geschäftlichen Organismus der Unternehmen eingebunden gewesen. Auch das ist nicht wahr. Menschen, die ihren Unterhalt sichernde Hauptberufe haben, an der Universität, an der Pädagogischen Hochschule, an Gymnasien, an Berufsbildenden Höheren Schulen, bei der Erzdiözese, als Chefredakteur bei einem Radiosender arbeiten, sind ganz bestimmt nicht in den „Organismus“ von CA einbindbar gewesen. Sie einzubinden, war auch weder das Anliegen der Geschäftsführung, noch haben diese Auftragnehmer der Geschäftsführung gegenüber je Aussagen getroffen oder Handlungen gesetzt, aus denen ein subjektives in-den CA-Organismus-eingebunden-werden-Wollen geschlossen werden hätte können.

Die Verbindlichkeit war auf das jeweilige Projekt beschränkt. Daraus, dass ein Auftragnehmer ein bestimmtes Projekt übernommen und durchgeführt hat, war weder für ihn noch für die Auftraggeberin das Zustandekommen eines zukünftigen ableitbar.

Der „Geschäftliche Organismus“ der Unternehmen CA war (ehrenamtlich) das Ehepaar L und L. Gewinne hat CA nicht gemacht, Verluste wurden aus dem Familien-Budget abgedeckt.

Über 20 Menschen beschreiben in ihren Sachverhaltsdarstellungen übereinstimmend, dass sie keine dauernden Verpflichtungen CA Frau Prof. L gegenüber hat, dass sie auf konkrete Projekte bezogen zu- oder abgesagt haben.

Punkt 4g.

Die GKK / U schreibt im angefochtenen Bescheid, das „Personal“ trüge kein Unternehmerrisiko. Das berichten viele Auftragnehmer ganz anders: Zentrales Unternehmerrisiko der Auftragnehmer war das Zustandekommen eines Kurses. Kam er nicht zustande, waren alle vom Auftragnehmer getätigten Vorbereitungsarbeiten (Lehrplan, Lehrmittel, Lernmaterialien etc) hinfällig. Gelebt(es) Unternehmerrisiko war auch, dass es dem Auftragnehmer oblag, seine Vertretung selbst zu organisieren und zu bezahlen: Daraus können ihm erheblicher organisatorischer Mehraufwand und erhebliche Kosten erwachsen, die seine Einnahmen übersteigen können. Auch das hinterher Konfrontiert-Werden mit Mängelrügen, sowie die Haftung im Fall von Nicht-Erreichen des vereinbarten Zieles waren Unternehmerrisiko,

Aus der Lektüre der über 20 im angefochtenen GKK-Bescheid ignorierten Sachverhaltsdarstellungen wird deutlich, dass die Auftragnehmer sich ihres UNTERNEHMERWAGNISSES sehr wohl bewusst waren:

Als Auftragnehmer aus Werkverträgen schuldeten sie einen konkreten Erfolg, der im messbaren Sprachwachstum bestand. Wie und auf welche Weise sie diesen Erfolg herstellten, war vielen selbst überlassen. Es war ihnen daher möglich, den wirtschaftlichen Erfolg ihrer Tätigkeit sowohl auf Einnahmen- als auch auf Ausgabenseite zu steuern. Der Erfolg war damit von ihrem Fleiß, ihrer Initiative, ihrem Talent und nicht zuletzt von den naturgemäß gegebenen Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens und der weltpolitischen Geschehnisse (Beispiel EU-Boykott Österreichs, Irak- und Afghanistan-Kriege) abhängig. Ihr Unternehmerrisiko war jedenfalls darin gegeben, dass ihre wirtschaftliche Tätigkeit im Extremfall zu einem Ertrag von € 0,00 oder gar zu Verlusten führen konnte.“

Auszugsweise Wiedergabe schriftlicher Stellungnahmen einzelner für die Gemeinschuldnerin tätig gewesenen Personen zu ihrem Arbeitsverhältnis

„Punkt 4h

Die GKK / U unterstellt im angefochtenen Bescheid, es wären die Verträge jeweils im Nachhinein abgeschlossen und somit eine Abrechnung erstellt worden. Das ist nicht Werkverträge wurden immer im Vorhinein abgeschlossen. Mitsamt den das erfolgreiche Durchgeführt-Haben eines Projekts dokumentierenden Beiblättern abgegeben wurden sie der Geschäftsführung nach Beendigung eines Werks. Viele Auftragnehmer bestätigen den Zusammenhang zwischen der Erbringung eines in sich geschlossenen Werks aus einem erfolgsorientierten Zielschuldverhältnis heraus und der Honorarauszahlung. Darüber hinaus bestätigen sie den Nicht-Zusammenhang zwischen Arbeitszeit und Entgelt wie folgt:“

Auszugsweise Wiedergabe schriftlicher Stellungnahmen einzelner für die Gemeinschuldnerin tätig gewesenen Personen zu ihrem Arbeitsverhältnis

Punkt 5

Die fünf anonymisierten Niederschriften von Einvernahmen, über die vorgeblichen Arbeitsbedingungen bei CA, die die GKK vorgelegt hat und auf die sich der angefochtene Bescheid stützt, haben bei elf zur gleichen Zeit und in gleicher Weise bei CA Tätigen heftigen Widerspruch und Empörung ausgelöst.“

Auszugsweise Wiedergabe von Stellungnahmen einzelner für die Gemeinschuldnerin tätig gewesenen Personen

„All diese inzwischen mehrfach vorgebrachten Proteste und Gegendarstellungen (es ist ein ganzer Akten-Ordner voll) können dem Behördenleiter bzw. der GKK unmöglich entgangen sein, trotz dem schreibt er / diese in seinem / ihrem Bescheid völlig bedenkenlos aus den – nachweislich umfassend und detailgenau beanspruchten – fünf anonymisierten Niederschriften wortwörtlich ab.

Beweis:

Zum Nachweis für das Vorbringen im Einspruch werden die Sachverhaltsdarstellungen der in der Anlage I zum angefochtenen Bescheid angeführten, jedoch in der Bescheidebegründung unberücksichtigten Personen gemäß beigeschlossener Sammelbeilage (ein weißer Bene-Ordner) vorgelegt.

Punkt 6

6. Das Unternehmens-Konzept der CU / I GmbH und deren Rechtsvorgänger basiert seit jeher auf den sechs werk-vertraglich gesicherten WER-WEN-WAS-WANN-WO-WIE Freiheiten der Unterrichtenden.

WER steht dabei für die generelle Vertretungsbefugnis, das Delegieren-Dürfen an gleich qualifizierte Dritte ohne Angabe von Gründen,

WEN für die Freiheit, die Lernenden selbst auswählen zu dürfen, nach allen für das Lern-Geschehen maßgeblichen Merkmalen (Alter5 Muttersprache, Bildungshintergrund, Vorkenntnisse etc),

WAS - die Freiheit, die Inhalte und deren Abfolge selbst zu bestimmen und alle Lehrmaterialien selbst zu konzipieren,

WANN - die Freiheit, bei Wahrung der vollen Souveränität über die eigene Zeit, jeweils projektbezogen zu- oder absagen zu dürfen,

WO - für die Freiheit. den Ort des Handelns selbst zu bestimmen,

WIE - für die Freiheit in der Wahl der Lehrmethoden, in der Gewichtung der Teilfertigkeiten, in der Art der Lernfortschrittssicherung.

Die aus Werkverträgen resultierende Kooperation bei CA funktioniert ohne hierarchische Strukturen, ohne Vertikal-Differenzierungen, ohne Weisungen.

Sie wahrt die volle persönliche und wirtschaftliche Unabhängigkeit der Unterrichtenden,

Das Werk, um das es hier geht, ist vorzeigbar:

Es ist die Deutschkompetenz, über die ein Absolvent verfügt

= der Vorher-vs-Nachher-Unterschied in Wortschatz und Satzbau, in Leseverstehen, Hörverstehen, textsortenadäquatem Schreiben und situationsadäquatem Sprechen und zwar nach international gültigen und anerkannten Kriterien.

Auf dem internationalen Bildungsmarkt zählt ausschließlich dieser messbare Kompetenz-Zuwachs als verkaufbares Produkt.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die in Anlage I zum angefochtenen Bescheid angeführten Personen bei der Bescheidadressatin bzw. deren Rechtsvorgänger in den angeführten Zeiträumen nicht als Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 1 und 2 ASVG bzw. § 1 Abs. 1 lit. a AIVG beschäftigt waren, sondern ihre Leistungen aufgrund der im Akt erliegenden Werkverträge als Werkunternehmer in selbstständiger Ausübung der Erwerbstätigkeit erbracht haben und die Merkmale selbstständiger Ausübung der Erwerbstätigkeit jedenfalls bei weitem jene Merkmale überwiegen, die von der GKK als solche persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit angesehen werden.

Aus den angeführten Gründen stellen wir den Entscheidungsantrag in der Sache selbst zu erkennen und den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.“

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Mit Beschluss vom 23. Juli 2015 wurde das gegenständliche Verfahren – nach vorheriger Aufforderung zur Stellungnahme, ob überwiegende Interessen der Beschwerdeführer gegen eine Aussetzung des Verfahrens, wegen einer beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen gleichen Rechtssache entgegenstehen würden –, in Anwendung des § 271 Abs. 1 BAO bis zum Ausgang des beim Verwaltungsgerichtshof zur Zl. Ra 2014/15/0058 schwebenden Verfahrens bzw. bis zum Ausgang der mit Revisionen zu den Geschäftszahlen RV/6100782/2014 und RV/6100809/2014 des Bundesfinanzgerichtes, Außenstelle XY eingebrachten Revisionen ausgesetzt.

Mit Schriftsatz vom 12. September 2019 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO treten u.a. die §§ 243 bis 291, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs.

1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes für die Behandlung dieses Rechtsmittels (Beschwerde) ist somit gegeben.

Nachdem die Vertreterin der Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat zurücknahm, war keine mündliche Verhandlung vor dem Senat durchzuführen.

A) Festgestellter Sachverhalt

Der vorhin dargestellte Verfahrensgang gibt auch den der Entscheidung zugrunde zu legen den Sachverhalt wieder. Er ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen im Berufungs-bzw. Beschwerdeverfahren und ist unstrittig.

B) Rechtslage

I) Bescheidung über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2003

I.1 Keine Zuordnung zu einer der sechs Fallgruppen des § 201 Abs. 2 und 3 BAO

Gemäß § 201 Abs. 1 BAO ... muss ... bei Abgaben, bei denen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung durch den Abgabepflichtigen anordnen oder gestatten ... nach Maßgabe des Abs. 3 ... von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, der Abgabenbehörde keinen selbst berechneten Betrag bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Angeordnete“ Selbstberechnungen sehen § 43 FLAG (Dienstgeberbeitrag), vor.

(Ritz, BAO⁶, § 201 Tz. 4)

Die in Beschwerde gezogenen Bescheide unterliegen somit dem Regime der §§ 201 ff BAO.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO kann zB die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein Verfahren wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und ... die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Dabei ist maßgebend, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314 ;

29.7.2010, 2006/15/0006 ; 31.5.2011, 2009/15/0135 ; 19.9.2013, 2011/15/0157). (Ritz, BAO⁶, § 303, Tz. 24)

Gemäß § 43 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG 1967) gelten für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen die Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn sinngemäß.

Der Dienstgeberbeitrag ist somit vom Arbeitgeber selbst zu berechnen und abzuführen (Selbstberechnungsabgabe).

Nach ständiger Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) und des Bundesfinanzgerichts hat das Finanzamt bei der Festsetzung einer Abgabe nach § 201 BAO jene Sachverhaltselemente zu benennen und den sechs Fallgruppen des § 201 Abs. 2 und 3 BAO zuzuordnen, welche die erstmalige Festsetzung der Abgabe rechtfertigen. Dies kann weder im Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz, wie im gegenständlichen Verfahren durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung noch im Rechtsmittelverfahren bzw. im gerichtlichen Verfahren nicht nachgeholt werden (siehe Ritz BAO⁶, § 307 Rz 3 und

dort angeführte Rechtsprechung sowie vgl. BFG 28.05.2015, RV/6100809/2014 und die dort wiedergegebene Judikatur des UFS des BFG und des Verwaltungsgerichtshofes).

Da die belangte Behörde diese Zuordnung nicht vorgenommen hat, sind bereits aus diesem Grund die angefochtenen Bescheide ersatzlos zu beheben.

Hinzu kommt, dass der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) in seinem Erkenntnis vom 19. Oktober 2016, Ra 2014/15/0058, u.a. Folgendes feststellte:

„17 Die Festsetzung gemäß § 201 BAO kann demnach dann, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung im Sinne des Abs. 1 der Bestimmung als "nicht richtig" erweist, gemäß Abs. 2 Z 3 erfolgen, "wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden". Die Vorschrift hat insoweit den Zweck, einen "Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage" herbeizuführen (vgl. nochmals VwGH vom 30. Jänner 2014, 2011/15/0156, sowie vom 25. September 2012, unter Hinweis auf den Bericht des Finanzausschusses zum Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, 1128 BlgNR 21. GP 9).

18 Die sprachlichen Anpassungen durch das FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, und das VwG-AnpG-BMF, BGBl. I Nr. 70/2013, sollten dabei ausweislich der Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage der "Neuregelung des Wiederaufnahmsrechts in der BAO" Rechnung tragen (vgl. zum FVwGG 2012 2007 BlgNR 24. GP 16 sowie zum VwG-AnpG-BMF 2196 BlgNR 24. GP 8). Damit wurde der schon vom Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz betonte "Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage" weiter verfolgt.

19 Aus diesem vom Gesetzgeber statuierten Gleichklang ergibt sich - wie das Bundesfinanzgericht richtig erkannt hat - auch eine Übertragbarkeit der Rechtsprechung

des Verwaltungsgerichtshofs zur Wiederaufnahme auf Festsetzungen gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO.

20 Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wendung "im abgeschlossenen Verfahren" beruht erkennbar auf einem Redaktionsversehen. Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist - wie schon nach der Regelung vor dem FVwGG 2012 - die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen (Ritz, BAO5 § 303 Tz 24). Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. VwGH vom 26. November 2015, Ro 2014/15/0035).

21 Mit dem FVwGG 2012 erfolgte eine Harmonisierung der Wiederaufnahme von Amts wegen mit jener auf Antrag (vgl. auch diesbezüglich die Erläuterungen zur Regierungsvorlage 2007 BlgNR 24. GP 22). Nicht geändert wurde aber insbesondere, dass der Wiederaufnahmeantrag u.a. die Bezeichnung der Umstände, auf die der Antrag gestützt wird, zu enthalten hat (§ 303a lit. b BAO idF vor FVwGG 2012; § 303 Abs. 2 lit. b BAO idF FVwGG 2012).

22 Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei, bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (vgl. VwGH vom 14. Mai 1991, 90/14/0262).

23 Ein Antrag auf Wiederaufnahme hat sohin - bei Geltendmachung neu hervorgekommener Tatsachen - insbesondere die Behauptung zu enthalten, dass Tatsachen oder Beweismittel "neu hervorgekommen sind". Damit setzt aber diese Bestimmung voraus, dass diese Tatsachen im Zeitpunkt der Antragstellung bereits bekannt geworden sind. Aus dem insoweit klaren Wortlaut des § 303 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 2 lit. b BAO ist somit abzuleiten, dass bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen ist. Gleiches gilt spiegelbildlich für die Wiederaufnahme von Amts wegen, bei der die - für die Behörde - neu hervorgekommenen Tatsachen im Wiederaufnahmebescheid anzuführen sind.

24 Gemäß § 279 Abs. 2 BAO hat das Bundesfinanzgericht außer in hier nicht interessierenden Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als

unbegründet abzuweisen. Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. mit weiteren Hinweisen VwGH vom 29. Jänner 2015, 2012/15/0030).

25 Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (vgl. nochmals VwGH vom 29. Jänner 2015, 2012/15/0030).

26 Entscheidend ist im Revisionsfall einer amtswegigen (Neu)Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO somit, ob und gegebenenfalls welche für das Finanzamt seit der Selbstbemessung neu hervorgekommenen Umstände seitens des Finanzamts dargetan wurden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind.

...

28 Mit Bescheid vom 25. August 2008 hat das Finanzamt die Forschungsprämie 2006 sodann mit einem niedrigeren Betrag festgesetzt. Dabei hat das Finanzamt seinen (Neu)Festsetzungsbescheid gemäß § 201 BAO mit einem Verweis auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung vom 9. Juli 2008 begründet. Dass ein solcher Verweis grundsätzlich zulässig ist, entspricht ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 29. Jänner 2015, 2012/15/0030, sowie vom 22. November 2012, 2012/15/0172).

29 Das Finanzamt hat vor diesem Hintergrund zu Recht darauf hingewiesen, dass das Bundesfinanzgericht seiner amtlichen Ermittlungspflicht nicht nachgekommen ist und keine näheren Feststellungen zur Frage eines vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmetatbestands und sodann diesbezüglicher Wiederaufnahmegründe getroffen hat.“

Da nach § 201 Abs 2 Z 3 BAO die Festsetzung der selbst zu berechnenden Abgabe nur zulässig ist, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen einer Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen, gab das Bundesfinanzgericht

im angesprochenen Fall der Berufung/Beschwerde Folge und hob die Kürzung der Forschungsprämie auf. Das Finanzamt habe nämlich nicht dargelegt, welcher Wiederaufnahmetatbestand und welche Wiederaufnahmegründe seinem Bescheid zugrunde lägen.

Aufgrund der Amtsrevision hob der VwGH nunmehr mit dem angeführten Erkenntnis vom 19.10.2016, Ra 2014/15/0058, diese Entscheidung auf. Das Bundesfinanzgericht hatte seine Verpflichtung zur amtswegigen Ermittlung verletzt. Der VwGH betonte, das Finanzamt habe in der Begründung seines nach § 201 BAO erlassenen Bescheides auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung verwiesen. Das Bundesfinanzgericht hätte daher prüfen müssen, ob sich aus diesem Verweis ergibt, ob das Finanzamt tatsächlich einen Wiederaufnahmetatbestand herangezogen hat bzw. welcher Wiederaufnahmetatbestand es gewesen ist, und ob für das

Finanzamt Tatsachen neu hervorgekommen sind bzw. welche konkreten (neu hervorgekommenen) Tatsachen dies gewesen sind und ob solche neu hervorgekommenen Umstände „seitens des Finanzamtes dargetan wurden“ (Zorn in RdW 2016, 857).

Im vorliegenden Beschwerdefall hat das Finanzamt in der Begründung seiner nach § 201 BAO erlassenen Bescheide vom 2. November 2011 auf den Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 2. November 2011 verwiesen.

Daher ist nach dem zitierten Erkenntnis des VwGH vom 19. Oktober 2016, Ra 2014/15/0058, auch im Beschwerdefall zu prüfen, ob sich aus diesem Verweis ergibt, ob das Finanzamt tatsächlich einen Wiederaufnahmetatbestand herangezogen hat bzw. welcher Wiederaufnahmetatbestand es gewesen ist, und ob für das Finanzamt Tatsachen neu hervorgekommen sind bzw. welche konkreten (neu hervorgekommenen) Tatsachen dies gewesen sind und ob solche neu hervorgekommenen Umstände „seitens des Finanzamtes dargetan wurden“.

Während im Fall, des Erkenntnisses vom 19. Oktober 2016, Ra 2014/15/0058, zugrunde lag, dass das Finanzamt in seinem Festsetzungsbescheid auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwies, in der die Gründe für die Festsetzung der Forschungsprämie gemäß § 201 BAO (offenbar hinreichend) angeführt gewesen sind, ist im hier gegenständlichen Prüfbericht vom 2. November 2011 als Sachverhaltsdarstellung lediglich angeführt:

„Feststellungen“:

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

Betreuung Studenten in der Freizeit

SZ“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Schüler“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

A“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

C

E“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

C“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

F“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Kurs Kinder aus C Grundstufe 1 und 2“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Kinder aus C“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Stud. Der G1J u. G2J

U“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Stud. Der G1J u. G2J“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

C“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Kinder aus C

FB“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Kinder aus C“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

Kinder und Jugendliche

CF“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Kinder und Jugendliche

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

A

CF“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

A“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

C

CF“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

C“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

Kinder im Lehrerhaus

FB“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Kinder im Lehrerhaus“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Stud. in deren Freizeit“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

Nächte im Lehrerhaus

WZ“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Nächte im Lehrerhaus“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

Schüler aus GMC

ES“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

Schüler aus GMC“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

GG

DM“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

GG“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

F“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

Unterricht einer Gruppe Kinder aus Finnland“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Gruppe aus Italien

SV – HB für 2 Tage verr. € 224,00 Rest € 364,00“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Kurs Lehrerhaus“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt – Beurteilung neu – echtes Dienstverhältnis

MG“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Kurs G1J und G2J“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Kurs G1 und G2“

„Sachverhaltsdarstellung

Werkvertrag wurde nicht anerkannt

Nachtaufsicht im Lehrerhaus“

„Abfuhrdifferenz

„Sachverhaltsdarstellung

2003: Diff. L € 88,53 wurde bei der neu gegründeten CU GmbH –

StNr abgerechnet. Dienstnehmer PS wurde am 20.12.03 umgemeldet.

2003: Durch Neuberechnungen werden Freibeträge von 02/2003 bis 09/2003 pflichtig.

Berechnung der Abfuhrdifferenz (€ 136,11).“

Insofern unterscheidet sich die Verfahrenssituation des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens von jener, die im Fall des Erkenntnisses vom 19. Oktober 2016, Ra 2014/15/0058, zu beurteilen war.

Geht aber – wie im gegenständlichen Fall – weder aus den bekämpften Bescheiden noch aus den Bericht der Prüfung hervor, auf welche Wiederaufnahmegründe das Finanzamt

die Festsetzung nach § 201 BAO gestützt hat, so muss das Bundesfinanzgericht diesen Bescheid ersatzlos beheben (BFG vom 16.03.2017, RV/5100663/2012).

Der angefochtene Bescheid betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrags für das Jahr 2003 war daher bereits aus diesem Grund ersatzlos aufzuheben.

I.II Bescheidmäßige Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2003

Beim Dienstgeberbeitrag handelt es sich grundsätzlich um eine Selbstbemessungsabgabe, welche vom Arbeitgeber zu berechnen und abzuführen ist, ohne dass die Abgabenbehörde erster Instanz in diesen Vorgang eingebunden ist. Eine bescheidmäßige Festsetzung des Dienstgeberbeitrages ist daher nur in Ausnahmefällen vorgesehen bzw. möglich (siehe § 201 Abs. 1 bis 3 BAO).

§ 201 Abs 4 BAO räumt die Möglichkeit ein, mehrere Abgaben innerhalb derselben Abgabenart für ein Kalenderjahr zusammengefasst festzusetzen. Diese Vorschrift nimmt vor allem darauf Bedacht, dass bei den meisten Selbstbemessungsabgaben die Abgabe für den einzelnen Abgabenfall oder für jene (kurzen, zumeist Monats-) Zeiträume zu entrichten ist, in denen der Sachverhalt konkretisiert, mithin die Abgabenschuld entstanden ist. Wenn daher die bescheidmäßige Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben geboten ist, so kann die Festsetzung in einem Bescheid mehrere Abgaben derselben Abgabenart umfassen und es muss nicht je Abgabenfall oder je Bemessungszeiteinheit (zum Beispiel Kalendermonat) je ein Bescheid ergehen. Bei einer zusammengefassten Festsetzung ergeht also ein Bescheid für mehrere Abgabefälle oder mehrere Zeiträume (Stoll, BAO 2125f, Ritz BAO⁵, TZ 44f zu § 201, Schwaiger in SWK 22/2010, S 695).

Die zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben nach § 201 Abs 4 BAO ist von einem sogenannten Sammelbescheid zu unterscheiden. Unter Sammelbescheiden versteht man die formularmäßige Zusammenfassung mehrerer (isoliert rechtskräftiger) Bescheide. Die essentiellen Spruchbestandteile sind in einem Sammelbescheid für sich gesondert anzuführen und dementsprechend gesondert anfechtbar. Demgegenüber ist bei einer zusammengefassten Festsetzung nur eine einheitliche Beurteilung möglich (vgl. Schwaiger in SWK 22/2010, S 695, Ritz, BAO⁵, TZ 8 zu § 198, VwGH vom 3.9.2008, 2005/13/0033, VwGH vom 9.8.2001, 2001/16/0243). Die Zusammenfassung der Festsetzung mehrerer Abgaben erfordert (aufgrund des Vorliegens eines einheitlichen Spruchs), dass für jede dieser Abgaben die Voraussetzungen für eine Festsetzung vorliegen (Ritz, BAO⁵, § 201, Tz 44).

Bescheide über die Festsetzung von DB und DZ für mehrere Monate sind zusammengefasste Festsetzungen. Die Zusammenfassung der Festsetzung mehrerer Abgaben erfordert (aufgrund des Vorliegens eines einheitlichen Spruchs), dass für jede dieser Abgaben die Voraussetzungen für eine Festsetzung vorliegen (Ritz, BAO⁵, § 201, Tz 44).

Im gegenständlichen Verfahren ist betreffend des Jahres 2003 ein Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages „für das Jahr 2003“ ergangen. Es handelt sich daher bei diesem Bescheid um eine zusammengesetzte Festsetzung für sämtliche Monate des Jahres 2003. Der Begründung des Bescheides (Bericht der Außenprüfung) ist aber zu entnehmen, dass die getroffenen Feststellungen nur die Monate Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August und September 2003 betroffen haben aber nicht die Monate Jänner, Oktober, November und Dezember 2003.

Der angefochtene Bescheid enthält daher auch Abgaben, für die keine Berechtigung zur Festsetzung besteht. Da ein Bescheid über eine zusammengesetzte Festsetzung nach § 201 Abs 4 BAO nur einheitlich beurteilt werden kann, ist dieser Bescheid auch aus diesem formalrechtlichen Grund aufzuheben (UFS 25.8.2010, RV/0419-S/10; 19.12.2012, RV/0547-S/12).

II) Haftungsbescheid Lohnsteuer für das Jahr 2003

Es wird auf die Ausführungen unter Punkt I hinsichtlich der Voraussetzungen für die Erlassung dieses Bescheides im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens in Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO und der fehlenden Darlegung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel die neu hervorgekommen sind verwiesen, wodurch der Bescheid bereits aus diesem Grund ersatzlos zu beheben ist.

Nach § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Die Haftung wird durch einen Haftungsbescheid im Sinne des § 224 Abs 1 BAO geltend gemacht, wodurch Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu Gesamtschuldnern werden, wobei gemäß § 202 Abs 1 BAO zu beachten ist (Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ 11 zu § 82).

Ein derartiger Lohnsteuerhaftungsbescheid stellt, wenn er sich auf mehrere Arbeitnehmer und/oder auf mehrere Monate bezieht, einen Sammelbescheid dar, weil die Lohnsteuer grundsätzlich pro Arbeitnehmer und Monat anfällt (VwGH 19.3.1998, 97/15/0219).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht die Haftung des Arbeitgebers nicht mehr, wenn dem Arbeitnehmer die Einkommensteuer, die auf die entsprechenden Bezüge entfällt, vorgeschrieben worden ist und er die Steuer entrichtet hat (vgl. die Erkenntnisse vom 13. September 1972, 2218/71, 10. April 1985, 84/13/0004, 25. April 2002, 2001/15/0152, 3. August 2004, 2000/13/0046, und 15. Juni 2006, 2002/13/0095).

Eine Haftung des Arbeitgebers ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch im Fall von "nicht rechtskräftigen Feststellungen" anlässlich einer „Lohnsteuerprüfung“ – im gegenständlichen Verfahren einer GPLA Prüfung – nicht mehr auszusprechen, wenn dem Arbeitnehmer die auf die Einkünfte entfallende Einkommensteuer bereits vorgeschrieben wurde und er die Steuer entrichtet hat (vgl. das Erkenntnis vom 25. April 2002, 2001/15/0152).

Die Haftungsinanspruchnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, auch bei der Arbeitgeberhaftung. Bei der Ermessensübung ist vor allem der Zweck der Haftungsbestimmung zu berücksichtigen. Haftungen sind Besicherungsinstitute. Daraus ergibt sich eine gewisse Nachrangigkeit der Haftung – im gegenständlichen Verfahren die Haftung der Beschwerdeführerin – im Verhältnis zur Inanspruchnahme des Hauptschuldners bzw. der Hauptschuldner.

Auch wenn in Ausnahmefällen die Inanspruchnahme des Haftenden ohne vorherige Inanspruchnahme des Hauptschuldners zulässig ist, ist doch das zentrale Ermessenskriterium jenes der Subsidiarität der Haftung (s Ritz, BAO6, § 7 Tz 6).

Es ist weder dem Haftungsbescheid noch dem Bericht zu entnehmen, ob vor der Inanspruchnahme der Haftung der Beschwerdeführerin für die Einkünfte der Personen, die diese durch ihre Tätigkeit bei der Beschwerdeführerin erzielten, nicht von diesen gegenüber den örtlich zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz offengelegt worden sind, wie zB durch die Abgabe von Einkommensteuererklärungen und damit bereits selbst erklärt haben und daher von der örtlich zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz Veranlagungen vorgenommen worden sind.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts spricht eine am Gesetz orientierte Ermessensübung dagegen, in derartigen Fällen den Arbeitgeber zur Haftung für die Lohnsteuer heranzuziehen (siehe auch RV/0654-S/10) auch wenn dies „einen praktischen Vollzug des Lohnsteuerverfahrens“ darstellen mag.

Der angefochtene Haftungsbescheid war daher auch diesem Grund ersatzlos aufzuheben.

III) Keine mündliche Verhandlung vor dem Senat

Nachdem die Vertreterin der Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 11. September 2019 den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat zurücknahm, war keine mündliche Verhandlung vor dem Senat durchzuführen.

C) Erwägungen

Der angefochtene Bescheid betreffend Dienstgeberbeitrag (DB) sowie der Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer für das Jahr 2003 waren daher ersatzlos aufzuheben.

D) Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da über die im gegenständlichen Fall zu beurteilende Rechtsfrage, ob im Anwendungsbereich des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO die Nichtdarlegung des

Wiederaufnahmegrundes im angefochtenen Bescheid zu dessen Aufhebung durch das Bundesfinanzgericht führen muss, im Sinne der oben dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden wurde, war die Unzulässigkeit der Revision auszusprechen.

Salzburg-Aigen, am 16. September 2019