

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V. und die weiteren Senatsmitglieder R1, R2 und R3 in der Beschwerdesache Ing. *****, Adr., über die Beschwerde vom 28. Jänner 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 7. Jänner 2013, St.Nr. 000/0000, betreffend die Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 sowie Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2009 bis 31. Dezember 2012 in der Sitzung am 28. November 2017 beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 278 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 133 Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

I.) Verfahrensgang

Mit Beschluss des Landesgerichts X. vom xx.xx.xxx0, *****, wurde über das Vermögen des Ing. **** der Konkurs eröffnet und Dr. MV, Rechtsanwalt in Adr1., zum Masseverwalter bestellt.

Anlässlich einer den Zeitraum 1. Jänner 2009 bis 31. Dezember 2012 umfassenden Außenprüfung (u.a. betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) gelangte der Prüfer im Bericht vom 7. Jänner 2013 u.a. zu folgenden Feststellungen:

„Die nicht anerkannten Aufwände für Fremdleistungen werden bei der Berechnung der Lohnabgaben angesetzt, weil laut Niederschriften mit einzelnen Auftragnehmern anlässlich von Baustellenkontrollen durch die Finanzpolizei festgestellt wurde, dass die ausgeführten Tätigkeiten alle Merkmale eines echten Dienstverhältnisses aufwiesen. Folgende Beträge werden nachverrechnet:

für das Jahr 2009: 5.900,00

für das Jahr 2010: 110.000,00

für das Jahr 2011: 228.400,00

für das Jahr 2012: 24.000,00

Summe: 368.300,00

Die Lohnsteuer wird pauschal gem. § 86 (2) EStG mit 20 % festgesetzt."

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und nahm den Masseverwalter im Insolvenzverfahren des Ing. **** mit den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 7. Jänner 2013 als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer in Anspruch und setzte den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fest. Zur Begründung verwies es auf den Bericht vom 7. Jänner 2013.

Daraus resultierte eine Abgabenforderung (L, DB und DZ) in der Höhe von insgesamt 95.504,45 Euro.

Mit Schriftsatz vom 28. Jänner 2013 erhob der Insolvenzverwalter durch seine steuerliche Vertretung gegen die genannten Haftungs- und Abgabenbescheide fristgerecht Beschwerde.

Dies sinngemäß mit folgender Begründung:

Aufgrund einer abgabenbehördlichen Prüfung im Insolvenzverfahren sei die Finanzverwaltung der Meinung, dass ein Großteil der Werkvertragsnehmer nicht als selbständige Werkvertragsnehmer zu bewerten seien, sondern angeblich als Dienstnehmer. Dies werde in voller Höhe bestritten und man verwahre sich gegen eine pauschale Betrachtung. Bisher seien keine Unterlagen vorgelegt worden, aus denen zu entnehmen sei, warum jeder einzelne Werkvertragsnehmer Arbeitnehmer sein solle. Weiters würden zwischenzeitlich Unterlagen vorliegen, aus denen ersichtlich sei, dass Herr AB und Herr AC in der Slowakei als Gewerbetreibende von der dortigen Finanzverwaltung erfasst worden seien und daher sehr wohl Werkvertragsnehmer seien. In diesem Zusammenhang sei gerade beim UVS Verfahren anhängig. Außerdem sei der Insolvenzverwalter angewiesen worden, auch Unterlagen über die steuerliche Erfassung der anderen Werksvertragsnehmer ehestmöglich beizubringen. Darüber hinaus habe der Insolvenzverwalter berichtet, dass anlässlich einer Überprüfung auf einer Baustelle in *** im Jahr 2009 oder 2010 die Werkvertragsverhältnisse damals auch von der Finanzpolizei anerkannt worden seien. Leider besitze die steuerliche Vertretung über diese Amtshandlung der Finanzpolizei noch keine Niederschrift. Es werde daher ersucht, dem steuerlichen Vertreter diese Niederschrift der Finanzpolizei im Wege der Akteneinsicht zukommen zu lassen.

Sollten noch weitere Formulare bzw. Unterlagen von der Berufungsbehörde benötigt werden, welche von den ausländischen Behörden auszustellen seien, um die Selbständigkeit der ausländischen Werkvertragsnehmer nachzuweisen, werde um eine Aufstellung pro Werkvertragsnehmer ersucht, welche ausländischen Unterlagen noch erforderlich seien. Im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen werde sich Herr Ing. **** bemühen, diese ehestmöglich zu besorgen.

Mit Vorlagebericht vom 25. Juni 2013 wurde die Berufung (nunmehr Beschwerde) dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat (UFS) aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging gemäß Art 151 Abs. 51 Z 8 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) auf das Bundesfinanzgericht über. Dementsprechend normiert § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Der Insolvenzverwalter hat im Insolvenzverfahren angezeigt, dass die Insolvenzmasse nicht ausreicht, um die Masseforderungen zu erfüllen (Masseunzulänglichkeit). Mit Beschluss des Landesgerichts X. vom xx.xx.xxx1 wurde der Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben. Insolvenzgläubiger erhielten keine Quote, Massegläubiger nach Maßgabe des Verteilungsentwurfes.

Laut Abfrage der Insolvenzdatei wurde mit Beschluss des Bezirksgerichtes BG, AZ. *****, vom xx.xx.xxx2 über das Vermögen des Ing. **** das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet. Das Schuldenregulierungsverfahren ist geringfügig.

II.) Sachverhalt

Die Abgabenbehörde hat Aufwendungen des Bf. für Fremdleistungen im Zeitraum 2009 bis 2012 zur Berechnung der Lohnabgaben herangezogen. Sie stützt sich zur Begründung auf nicht näher genannte Niederschriften mit einzelnen Auftragnehmern anlässlich von Baustellenkontrollen durch die Finanzpolizei. Anlässlich dieser - ebenfalls nicht näher genannten - Kontrollen sei festgestellt worden, dass - wiederum nicht näher bezeichnete - Tätigkeiten alle Merkmale eines echten Dienstverhältnisses aufgewiesen hätten.

In den vorgelegten Verwaltungsakten finden sich u.a. ein Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft X. vom xx.xx.xxx3, GZ. *****, sowie ein Erkenntnis des Unabhängigen Verwaltungssenates des Landes Oberösterreich (UVS) vom xx.xx.xxx4, GZ. *****. Sowohl das Straferkenntnis als auch das Erkenntnis des UVS beziehen sich auf eine Baustellenkontrolle der Finanzpolizei vom xx.xx.xxx5 in Adr2.

III.) Beweiswürdigung

Der angeführte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten.

IV.) Rechtslage

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG 1967) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 leg. cit. (in der hier anwendbaren Fassung vor BGBl. I Nr. 52/2009) u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 in der Fassung BGBl. I Nr. 153/2001.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Arbeitgeber ist nach § 47 Abs. 1 EStG 1988, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 auszahlt.

V.) Rechtliche Erwägungen

Der Prüfbericht vom 7. Jänner 2013 nimmt Bezug auf „Niederschriften mit einzelnen Auftragnehmern anlässlich von Baustellenkontrollen durch die Finanzpolizei“ - ohne diese jedoch näher anzuführen.

Der Beschwerdeführer bringt in der Beschwerde vom 28. Jänner 2013 u.a. vor, dass keine Unterlagen vorgelegt worden seien, aus denen zu entnehmen sei, warum jeder einzelne Werkvertragsnehmer Arbeitnehmer sein solle.

In FinPol Online findet sich etwa der Fall ****/****/**** über eine Kontrolle der Finanzpolizei nach dem AusIGB, AVRAG und § 89 Abs. 3 EStG bei der Firma ****, Adr3, am xx.xx.xxx6 am Kontrollort Adr4. Kontrolliert wurden zwei Staatsbürger der Slowakischen Republik. Das Kontrollorgan ist dabei nach Aufnahme einer Niederschrift mit Ing. **** zum Ergebnis gelangt, dass das Unternehmen mit beiden slowakischen Staatsbürgern Werkverträge abgeschlossen habe und keine Scheinselbständigkeit festgestellt worden sei.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Bescheidbegründung erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt, und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in der Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl. etwa VwGH 18.12.2013, 2010/13/0173, mwN, und das Vorerkenntnis VwGH 21.11.2013, 2011/15/0122). Nichts anderes kann auch für ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts gelten.

Die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sind nach der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 die Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien

(wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162 mwN).

Bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit kommt es sohin auch nicht darauf an, in welches äußere Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet haben oder welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten zutreffend sein sollte (VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191).

Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163).

Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl. VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223).

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0035).

Kann sich der Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, so spricht dies gegen ein Schulden der Arbeitskraft und damit gegen ein Dienstverhältnis (Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 47 Tz 4.3.)

Ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage (vgl. VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230). Bei Abgrenzungsfragen zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit ist das Gesamtbild der Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen.

Ob daher im Beschwerdefall von Dienstverhältnissen iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 auszugehen ist oder nicht, ist anhand der konkreten Gestaltung der Verhältnisse zu prüfen.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt zum Einkommensteuerrecht in ständiger Rechtsprechung im Übrigen die Ansicht, ein und dieselbe Person könne ein und derselben anderen Person im gleichen Zeitraum sowohl als Arbeitnehmer als auch als selbständig Erwerbstätiger gegenüberstehen. Voraussetzung dafür ist, dass sich die als selbständig zu beurteilende Tätigkeit des Arbeitnehmers deutlich von seinen gegenüber dem Arbeitgeber sonst erbrachten Leistungen abhebt und für sich allein

zumindest überwiegend die Merkmale einer selbständigen Tätigkeit aufweist (vgl. dazu mit Hinweis auf Vorjudikatur das Erkenntnis VwGH 28.10.2010, 2007/15/0177, und daran anschließend die Erkenntnisse VwGH 29.2.2012, 2008/13/0087, VwSlg 8702 F/2012, und VwGH 26.2.2013, 2010/15/0049). Diese Judikatur bezieht sich auf Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988.

Vor diesem Hintergrund ist die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen, insbesondere nach welchen Gesichtspunkten von der Abgabenbehörde in einem vierjährigen Zeitraum Aufwendungen für Fremdleistungen als Arbeitslöhne beurteilt wurden, nicht nachvollziehbar.

Das Finanzamt wurde daher mit Vorhalt vom 25. September 2017 auch eingeladen, zu den angeführten Mängeln des Ermittlungsverfahrens Stellung zu nehmen.

Dieser Vorhalt blieb jedoch unbeantwortet.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann, wenn die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandlos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären ist,

das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Die Entscheidungspflicht nach § 279 BAO ist durch die Kassationsmöglichkeit nach § 278 Abs. 1 BAO eingeschränkt. Eine Kassation ist demnach bei unterlassenen wesentlichen (Tatsachen-)Ermittlungen zulässig.

Art. 130 Abs. 3 und 4 B-VG lauten in der Fassung der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I Nr. 51:

„(3) Außer in Verwaltungsstrafsachen und in den zur Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtes des Bundes für Finanzen gehörenden Rechtssachen liegt Rechtswidrigkeit nicht vor, soweit das Gesetz der Verwaltungsbehörde Ermessen einräumt und sie dieses im Sinne des Gesetzes geübt hat.

(4) Über Beschwerden gemäß Abs. 1 Z 1 in Verwaltungsstrafsachen hat das Verwaltungsgericht in der Sache selbst zu entscheiden. Über Beschwerden gemäß Abs. 1 Z 1 in sonstigen Rechtssachen hat das Verwaltungsgericht dann in der Sache selbst zu entscheiden, wenn

1. der maßgebliche Sachverhalt feststeht oder

2. die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist."

Die ErläutRV zur Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, 1618 BlgNR XXII. GP 4, nennen als einen „Hauptgesichtspunkt des Entwurfes“ den Ausbau des Rechtsschutzsystems im Sinne der Verfahrensbeschleunigung und eines verstärkten Bürgerservice sowie die Entlastung des Verwaltungsgerichtshofes. Zu Art. 130 Abs. 4 führen sie im Besonderen aus (aaO 14), in diesem sei abschließend geregelt, in welchen Fällen das Verwaltungsgericht meritorisch zu entscheiden habe; in diesen Fällen dürfe es daher nicht kassatorisch entscheiden. Einfachgesetzliche Regelungen, wonach das Verwaltungsgericht in bestimmten anderen Fällen meritorisch entscheiden könne oder meritorisch zu entscheiden habe (dies solle der Vermeidung von „Kassationskaskaden“ dienen), seien jedoch zulässig.

Die ErläutRV zum FVwGG 2012, 2007 BlgNR XXIV. GP 19, führen zur Möglichkeit einer Bescheidaufhebung gem. § 278 Abs. 1 BAO aus, „über Beschwerden absprechende Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes bzw. der Landesverwaltungsgerichte sind einerseits formale Entscheidungen (z.B. Zurückweisung einer verspäteten Beschwerde), Aufhebungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde (entspricht im Wesentlichen dem bisherigen § 289 Abs. 1 BAO) sowie meritorische Beschwerdeerledigungen.“

Entscheidungen in der Sache selbst haben nach § 279 Abs. 1 BAO zu erfolgen. Die diesbezügliche Entscheidungsbefugnis entspricht jener im bisherigen § 289 Abs. 2 BAO (für Berufungsentscheidungen).“

In seinem Erkenntnis VwGH 26.6.2014, Ro 2014/03/0063, führte der Verwaltungsgerichtshof (in Auslegung des § 28 VwGVG vor dem Hintergrund des Art. 130 Abs. 4 B-VG) aus, der Verfassungsgesetzgeber habe sich bei Erlassung der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 davon leiten lassen, dass die Verwaltungsgerichte - auch zur Vermeidung von „Kassationskaskaden“ - grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden haben, weshalb ein prinzipieller Vorrang einer meritorischen Entscheidungspflicht der Verwaltungsgerichte anzunehmen sei. Mit einem restriktiven Verständnis der Ausnahmen von der den Verwaltungsgerichten grundsätzlich zukommenden Zuständigkeit zur Entscheidung in der Sache selbst werde insbesondere der der Einrichtung der Verwaltungsgerichte zugrunde gelegten normsetzerischen Zielsetzung entsprochen, einen Ausbau des Rechtsschutzsystems im Sinne der Verfahrensbeschleunigung vorzunehmen, bedeute doch die mit der verwaltungsgerichtlichen Kassation einer verwaltungsbehördlichen Entscheidung verbundene Eröffnung eines neuerlichen Rechtszuges gegen die dann abermalige verwaltungsbehördliche Entscheidung an ein Verwaltungsgericht insgesamt grundsätzlich nicht nur eine Verlängerung des Verfahrens, sondern führe dies im Ergebnis - infolge der neuerlichen Beschwerdemöglichkeit beim Verwaltungsgericht - zur Befassung einer „zusätzlichen“ Rechtsmittelinstanz, was aber aus gesetzgeberischer Sicht

prinzipiell abgelehnt worden sei, wie die grundsätzliche Beseitigung des administrativen Instanzenzuges durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 zeige. Derart seien es gerade Rechtsschutzerwägungen, die der prinzipiellen Zuständigkeit der Verwaltungsgerichte zur Entscheidung in der Sache selbst zugrunde lägen.

Überträgt man diese (vor dem Hintergrund des Art. 130 Abs. 4 B-VG angestellten) Erwägungen auf die Auslegung des § 278 Abs. 1 BAO (idF FVwGG 2012), normiert § 278 Abs. 1 BAO (abgesehen von den in lit. a und b vorgesehenen Formalentscheidungen) den Grundsatz der Entscheidung in der Sache vor einer ausnahmsweisen Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde. Eine solche Aufhebung ist jedenfalls unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist. Die Ausnahmebestimmung (der Ermächtigung zur Aufhebung und Zurückverweisung) ist, an den Zielsetzungen der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 orientiert, restriktiv (im Sinne eines engen Anwendungsbereiches) zu verstehen (VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0037).

Nach dem bereits angeführten Erkenntnis des VwGH vom 26. Juni 2014 sowie etwa den Erkenntnissen VwGH 10.9.2014, Ra 2014/08/0005, VwGH 26.5.2015, Ra 2014/01/0205, und VwGH 9.9.2015, Ra 2014/04/0031, kommt demnach eine Zurückverweisung der Sache an die Verwaltungsbehörde zur Durchführung notwendiger Ermittlungen nur bei krassen bzw. besonders gravierenden Ermittlungslücken in Betracht, insbesondere wenn die Verwaltungsbehörde jegliche erforderliche Ermittlungstätigkeit unterlassen hat, wenn sie zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts lediglich völlig ungeeignete Ermittlungsschritte gesetzt oder bloß ansatzweise ermittelt hat. Gleiches gilt, wenn konkrete Anhaltspunkte annehmen lassen, dass die Verwaltungsbehörde (etwa schwierige) Ermittlungen unterlassen hat, damit diese dann durch das Verwaltungsgericht vorgenommen werden.

Im vorliegenden Beschwerdefall finden sich in den vorgelegten Verwaltungsakten keine Anhaltspunkte, dass die Abgabenbehörde hinsichtlich der herangezogenen Fremdleistungen (zumindest ansatzweise) ermittelt hätte,

- welche Rechnungen, Verträge oder Belege den Aufwendungen für Fremdleistungen zugrunde liegen,
- welche Tätigkeiten von welchen Personen zur Beurteilung herangezogen wurden,
- welche Baustellen betroffen waren,
- ob und in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen Kriterien von Dienstverhältnissen im herangezogenen Prüfungszeitraum 2009 bis 2012 vorlagen.

Den vorgelegten Verwaltungsakten ist auch nicht zu entnehmen, aufgrund welcher Erhebungen und Beweise anzunehmen wäre, dass die Feststellungen einer einzelnen Kontrolle durch die Finanzpolizei geeignet wären, Aufwendungen für Fremdleistungen über einen Zeitraum von vier Jahren als Arbeitslöhne zu beurteilen. Dies auch vor dem Hintergrund des erwähnten in FinPol Online dokumentierten Falles ***/*****/****, bei dem

Werkvertragsverhältnisse mit beiden kontrollierten slowakischen Staatsbürgern von der Finanzpolizei anerkannt wurden.

Die Abgabenbehörde hat die ihr zugewiesene Aufgabe, die der Abgabepflicht zugrundeliegenden tatsächlichen Verhältnisse zu ermitteln (§ 115 Abs. 1 BAO), nicht ansatzweise erfüllt bzw. zur Sachverhaltsermittlung lediglich völlig ungeeignete Ermittlungsschritte gesetzt. Es handelt sich dabei um krasse und besonders gravierende Ermittlungslücken, die auch nach der dargestellten Rechtsprechung des VwGH eine Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde zur Durchführung notwendiger Ermittlungen rechtfertigen.

Es ist nicht Sache des Bundesfinanzgerichtes, den entscheidungsrelevanten Sachverhalt erstmals zu ermitteln, vor allem dann nicht, wenn die Ermittlungen faktisch den Umfang einer Außenprüfung annehmen (BFG 30.9.2015, RV/7100023/2010). Aufgrund des Umfangs der durchzuführenden Erhebungen und aufgrund des Umstandes, dass das Bundesfinanzgericht über keinen entsprechenden Erhebungsapparat (Betriebsprüfung, Erhebungsorgane) verfügt, ist die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst auch nicht im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden.

Die Aufhebung unter Zurückverweisung liegt im Ermessen. Zur Ermessensübung hat der VwGH ausgeführt (siehe Ritz, BAO⁵, § 278, Tz 5 mit entsprechenden Verweisen): ... „es würde die Anordnungen des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzliches Verfahren) unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens des Ermittlungsverfahrens in der ersten Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Rechtsmittelbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es sei nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelbehörde, statt ihre umfassende Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht.“

Die Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) zur Bescheidaufhebung ergibt sich auch aus dem Umstand, dass die erforderlichen Ermittlungen einen vergleichsweise großen Umfang (auch mit Auslandsbezug) haben. Zu berücksichtigen ist auch, dass die Ergebnisse eines vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Ermittlungsverfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz zur Wahrung des Parteiengehörs wiederum vorgehalten werden müssen. Daher erscheint es zweckmäßig, dass diese Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die über entsprechenden Erhebungsorgane (Betriebsprüfung) verfügt, durchgeführt werden.

Die Abgabenbehörde wird daher die angesprochenen ergänzenden Ermittlungen durchzuführen und den unter Zugrundelegung dieser Ermittlungsergebnisse festgestellten Sachverhalt einer neuerlichen rechtlichen Beurteilung zu unterziehen haben.

Gemäß § 274 Abs. 3 Z. 3 BAO konnte von der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden.

VI.) Revisionszulassung

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs kann von der Möglichkeit der Zurückverweisung bei krassen bzw. besonders gravierenden Ermittlungslücken Gebrauch gemacht werden (vgl. z.B. das bereits zitierte Erkenntnis VwGH 26.6.2014, Ro 2014/03/0063).

Die Revision ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG in Verbindung mit Art. 133 Abs. 9 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung; weiters ist die vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Es liegen auch keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfragen vor.

Linz, am 30. November 2017