

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache der Bf vertreten durch die Steirische Wirtschaftstreuhand GmbH & CoKG, 8010 Graz, Leonhardstraße 109, betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988, Vorschreibung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag für den Zeitraum **1.1.2003 bis 31.12.2007** entschieden:

Die **angefochtenen Bescheide** vom 21. Jänner 2009 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988, Vorschreibung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie Säumniszuschlag **werden** gemäß § 278 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, unter *Zurückverweisung* der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz **aufgehoben**.

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

Entscheidungsgründe

I Sachverhalt:

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin für die Jahre 2003 bis 2007 durchgeführten gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA-Prüfung) traf der Prüfer ua. die Feststellung, dass Bezüge der ins Ausland entsendeten Dienstnehmer grundsätzlich der Dienstgeberbeitragspflicht unterliegen würden. Gleches gelte auch für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Im Zuge der Prüfung wurde die Lohnsumme für die ins Ausland entsendeten Dienstnehmer in die Beitragsgrundlage einbezogen. Die Nachforderung für die Jahre 2003-2007 betrage € 89.879,64.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die nunmehr angefochtenen Bescheide. Begründet wurden diese wie folgt: "Die Begründung für obige Bescheide entnehmen Sie bitte dem Bericht vom 21.1.2009".

Gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide vom 21.1.2009 wurde fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung erhoben. Die Einbeziehung der Entgelte für die entsandten Mitarbeiter in die Beitragsgrundlage für den DB bzw. DZ sei zu Unrecht erfolgt. Laut dem Bericht der den Abgabenbescheiden zu Grunde liegenden GPLA-Prüfung der Jahre 2003 bis 2007 seien die Entgelte der in diesen Jahren entsendeten Mitarbeiter in die Beitragsgrundlage für den DB bzw. DZ einbezogen worden und ein DB in Höhe von insgesamt € 82.165,58 sowie ein DZ in Höhe von € 7.714,07 vorgeschrieben worden.

Feststellungen, welche die Einbeziehung im Detail nachvollziehbar machen würden, seien weder im Bescheid noch in der Niederschrift getroffen worden. Ein Antrag auf ergänzende Bescheidbegründung wurde gestellt und um Nachsicht der festgesetzten Säumniszuschläge in Höhe von € 1.765,28 mangels groben Verschulden wurde ersucht.

Am 25. März 2009 wurde vom Finanzamt der Beschwerdeführerin eine Bescheidbegründung mit (auszugsweise) folgendem Inhalt übermittelt:

Nach Wiedergabe der Bestimmungen des § 41 Abs. 1 FLAG und § 41 Abs. 4 FLAG 1967 folgte der Hinweis auf die Feststellung des Prüfers, dass Dienstnehmer vom Arbeitgeber zur Arbeitsleistung in das Ausland entsendet worden seien. Die Dienstnehmer hätten während dieser Zeit vom Arbeitgeber die Gehälter weiterhin erhalten, seien im Inland sozialversichert gewesen und seien auch nicht nur für die ausländische Tätigkeit aufgenommen worden. Eine begünstigte Auslandstätigkeit iSd § 3 Abs. 1 Z 10 EStG liege nicht vor. Die Bezüge der Dienstnehmer seien daher der DB und DZ Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen gewesen.

In ergänzenden Ausführungen verwies die Beschwerdeführerin darauf, dass es sich in allen aufgegriffenen Fällen um eine konzerninterne Arbeitskräfteüberlassung handeln würde. Alle betroffenen Mitarbeiter seien durchgehend für längere Zeit beim gleichen Unternehmen im Ausland tätig gewesen (durchschnittlich 3 Jahre). Der österreichische Arbeitgeber sei während dieser Zeit rein für die Lohnabrechnung zuständig geblieben. Wirtschaftlicher Arbeitgeber sei in allen Fällen das ausländische Beschäftigungsunternehmen geblieben. Der Prüfer hätte in die betreffenden Vereinbarungen nicht Einsicht genommen und sei auf entsprechende Hinweise nicht eingegangen.

Auf Grund der organisatorischen Eingliederung in das ausländische Unternehmen (Weisungsunterworfenheit unter örtliche Vorgesetzte, Einordnung hinsichtlich Arbeitszeit vor Ort, Urlaubsausmaß, Gleichstellung hinsichtlich tatsächlicher und rechtlicher Arbeitsbedingungen mit örtlichen Mitarbeitern etc.), der Weiterverrechnung sämtlicher Arbeitgeberleistungen (mit fremdüblichen Zuschlag) bzw. direkter Kostentragung zu 100 % und der faktischen Einflussnahme auf die Höhe des Gesamtbezuges, Recht zur Entscheidung über die Beendigung der Gestellungsvereinbarung seien typische Arbeitgeberfunktionen für die Dauer der Gestellung an den ausländischen Beschäftigter abgetreten worden. Das österreichische Unternehmen habe aus steuerlicher Sicht nur als "bezugauszahlende Stelle" fungiert. Ist in Fällen der Arbeitskräfteüberlassung der

ausländische Gestellungsnehmer als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen, gelte dieser auch als Arbeitgeber für Zwecke der Lohnnebenkosten, was zu einer Befreiung führen würde.

Im Fall einer Mitarbeiterin liege auf Grund deren Tätigkeit eine begünstigte Auslandstätigkeit vor. Als Geologin sei diese vor Ort damit beschäftigt gewesen, das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzten für das ausländische Unternehmen voranzutreiben.

II. Rechtslage

1. Gemäß § 278 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch *Aufhebung* des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter *Zurückverweisung* der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte *erlassen* werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche *Aufhebung* ist unzulässig, wenn Feststellungen des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Durch die *Aufhebung* des angefochtenen Bescheides tritt gemäß § 278 Abs. 2 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Die Regelung der *Aufhebung* unter *Zurückverweisung* entspricht im Wesentlichen dem bisherigen § 289 Abs. 1 BAO (Ritz, BAO⁵, § 278 BAO Tz. 3).

Die aufhebende (die Sache an die Abgabenbehörde zurückverweisende) Beschwerdeerledigung setzt voraus, dass Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte *erlassen* werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können (Ritz, BAO⁵, § 278 BAO Tz. 9).

Ebenso wie bei *Aufhebungen* nach dem § 299 Abs. 1 lit. c idF vor AbgRmRefG setzt § 278 Abs. 1 nicht voraus, dass ein anderer Bescheid hätte *erlassen* werden müssen (vgl. zu § 299 aF z. B. VwGH 29.6.1990, 90/14/0011). Ob tatsächlich ein anders lautender Bescheid (nach der *Aufhebung*) zu *erlassen* sein wird, hängt vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbescheides durchgeführten Ermittlungsverfahrens ab.

Entscheidend ist, ob die Unterlassung der Ermittlungen „wesentlich“ ist. Dies ist aus objektiver Sicht zu beurteilen; ein diesbezügliches Verschulden der Abgabenbehörde ist für die Anwendbarkeit des § 278 Abs. 1 BAO nicht erforderlich.

2. Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Nach Abs. 2 ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Nicht nur gemäß § 115 Abs. 4 BAO hat die

Abgabenbehörde, solange sie nicht entschieden hat, auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche und rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen, sondern auch nach § 270 BAO im Rechtsmittelverfahren, auch wenn dadurch das Beschwerdebegehren geändert und ergänzt wird. Dies gilt sinngemäß für dem Verwaltungsgericht durch eine Partei oder sonst zur Kenntnis gelangte Umstände.

3. Die Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde beschränkt sich nicht nur auf die Aufnahme von Beweisen, sondern sind diese nach abgabenrechtlicher Relevanz zu prüfen, für eine abgabenrechtliche Beurteilung nachvollziehbar darzustellen und zu würdigen. Auch Vorbringen in Bescheidbeschwerden können weitere Ermittlungen durch die Abgabenbehörde erforderlich machen.

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen *erlassen* wird.

Fehlt die Bescheidbegründung, ist aus dem Bescheid nicht erkennbar, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt worden ist, aus welchen Erwägungen die 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 hat.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (zB vom 26.07.2005, 2004/14/0121, oder zuletzt vom 18.12.2013, 2010/13/0173), muss die Begründung eines Abgabenbescheides erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die 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. Sie muss in einer 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. Zentrales Begründungselement eines Bescheides ist somit die zusammenhängende Sachverhaltsdarstellung, also die Anführung jenes Sachverhaltes, den die Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt (Hinweis auf die Entscheidung vom 28.02.1997, 94/13/0200). Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Bundesfinanzgerichtes für dieses nachvollziehbar ist.

Mängel im erstinstanzlichen Verfahren können zwar grundsätzlich im Rechtsmittelverfahren saniert werden (vgl. Ritz, BAO⁵, Rz 16 zu § 93), allerdings ist es unerlässlich, dass der Sachverhalt entsprechend erhoben und aus der Aktenlage nachvollziehbar ist. Im Hinblick auf den Umfang der durchzuführenden Ermittlungen - auf welche nachstehend noch einzugehen ist - erweist sich die *Aufhebung* vor allem deshalb als zulässig, weil die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes sowie die

damit verbundene Gewährung des Parteiengehörs (§ 115 Abs. 2 BAO) durch das BFG keinesfalls im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre.

III. Erwägungen:

Es bedarf keiner näheren Erörterung, dass im gegenständlichen Fall die Begründung der angefochtenen Bescheide allein mit dem Verweis auf einen Prüfbericht den beschriebenen Anforderungen an eine Bescheidbegründung nicht stand hält. Den Bescheiden sind keine konkreten Feststellungen zu entnehmen. In der ergänzenden Bescheidbegründung wurde erneut auf die Feststellungen des Prüfers verwiesen.

Das Finanzamt hat die Beschwerdeführerin als Arbeitgeberin unter Berufung auf § 82 EStG für Lohnabgaben im Zusammenhang mit der Beschäftigung von in das Ausland entsendeten Mitarbeitern herangezogen. Die Rechtmäßigkeit dieser von der Beschwerdeführerin bekämpften Maßnahme setzt voraus, dass die Beschwerdeführerin hinsichtlich der Höhe nach nicht strittigen Vergütungen als Arbeitgeberin anzusehen ist.

Arbeitgeber ist nach § 47 Abs. 1 EStG 1988, wer Arbeitslohn ausbezahlt. Nach § 47 Abs. 2 EStG liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der *Arbeitnehmer* dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 22.5.2013, 2009/13/0031 entschieden, dass Arbeitgeber im Sinne des Abkommensrechts nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere natürliche oder juristische Person sein kann, die die Vergütungen für die ihr geleistete nichtselbstständige Tätigkeit wirtschaftlich trägt. In der Beschwerde wurde vorgebracht, dass für die Zeit der Entsendung der Mitarbeiter ein Dienstverhältnis zum ausländischen Gestellungsnehmer begründet worden sei und das österreichische Unternehmen als bezugauszahlende Stelle fungiert habe.

Für die Beurteilung der Arbeitgebereigenschaft ist von Bedeutung, inwieweit die erbrachte Leistung einen wesentlichen Bestandteil der Unternehmenstätigkeit des Leistungsempfängers darstellt, welches Unternehmen Verantwortung und Risiken für die Arbeitsergebnisse der natürlichen Person trägt, wer die Leistungserbringung kontrolliert, wer die nötigen Arbeitsmittel zur Verfügung stellt, wer zu disziplinarrechtlichen Maßnahmen berechtigt ist (Bendliger, Auslandsentsendungen 2,122).

Entscheidend ist, dass die Vergütung vom nicht im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber getragen und nicht bloß an den *Arbeitnehmer* ausbezahlt wird (vgl. Zehetner/Dupal, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Wien 2003, S. 141 f, mwN, und z.B. das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 23. Februar 2005, I R 46/03, BStBl. 2005 II S. 547, der - in Bezug auf DBA-Bestimmungen - wiederholt ausgesprochen hat, dass Arbeitgeber im Sinne des Abkommensrechts nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere natürliche oder juristische Person sein kann, die die Vergütungen für die ihr geleistete nichtselbstständige Tätigkeit

wirtschaftlich trägt; vgl. auch Giesinger, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, SWI 2010, S. 3 ff)

In diesem Zusammenhang werden vom Finanzamt folgende Fragen im fortgesetzten Verfahren zu klären sein:

1. Von wem ging die Initiative für die Entsendung der betroffenen Bediensteten aus?
2. Inwieweit waren die entsendeten Mitarbeiter in die ausländische Unternehmen eingegliedert?
3. Waren die entsendeten Mitarbeiter in einer Kontroll- oder Überwachungsfunktion gegenüber dem ausländischen Unternehmen?
4. Wer hatte das Recht, Sanktionen im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit zu verhängen?
5. Wer war während der Zeit der Entsendung zivilrechtlicher Arbeitgeber der betroffenen Bediensteten?
6. Unterlagen die entsendeten Bediensteten weiterhin den Weisungen der Beschwerdeführerin?
7. Gibt es nachvollziehbare Nachweise (Unterlagen), aus denen die Weiterverrechnung der Gehaltsaufwendungen an das ausländische Beschäftigungsunternehmen hervorgeht?
8. Wer legte fest, wann, wieviele, wer mit welcher Qualifikation und wie lange jemand entsendet wurde?
9. Wer kontrollierte die entsendeten Bediensteten auf ihrem Arbeitsplatz hinsichtlich Arbeitszeit und Erbringung der erforderlichen Qualifikation?
10. Liegen im Fall der entsendeten Mitarbeiterin (Dr. b) - wie in der Beschwerde vorgebracht - die Voraussetzungen für eine begünstigte Auslandstätigkeit iSd § 3 Abs. 1 Z 10 EStG vor?
11. Wer stellte diesen Bediensteten Werkzeuge und notwendige Arbeitsmaterialien zur Verfügung?
12. Wo lagen die Hintergründe für die wiederholte längerfristige Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland?
13. Sind die einzelnen Entsendungsverträge im Sinne der Arbeitskräfteüberlassung der Beschwerdeführerin an das ausländische Beschäftigungsunternehmen zu sehen?
14. Waren die entsendeten Bediensteten für das ausländische Beschäftigungsunternehmen tätig?
15. Inwieweit waren die entsendeten Bediensteten in das ausländische Beschäftigungsunternehmen eingebunden?
16. Waren die Leistungen der entsendeten Bediensteten Bestandteil der Geschäftstätigkeit des ausländischen Unternehmens im Sinne einer organisatorischen Eingliederung in das Unternehmen eines Arbeitgebers?

Die Klärung dieser Fragen erfordert umfangreiche Erhebungen, deren Durchführung Aufgabe des Finanzamtes ist. Unterlässt das Finanzamt wesentliche Ermittlungen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Arbeitskräftegestellungen, so berechtigt

dies das BFG zur *Aufhebung* und *Zurückverweisung* der Sache, zumal es nicht Sinn des Gesetzes ist, wenn das BFG, statt seine (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht. Zweck der Kassationsmöglichkeit ist im Übrigen die Entlastung der Rechtsmittelbehörde und die Beschleunigung des Beschwerdeverfahrens (Ritz, BAO⁵, § 278 Tz 5).

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat die oben näher dargelegten Ermittlungen und Feststellungen unterlassen. Das Fehlen dieser Ermittlungen wird als wesentlich erachtet. Ein diesbezügliches Verschulden der Abgabenbehörde erster Instanz ist für die Anwendbarkeit des § 289 Absatz 1 BAO nicht erforderlich. (siehe Ritz, BAO³, § 289 Tz 9 ff).

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

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

Auf Grund der umfangreichen, für den Bestand und die Höhe des Abgabenanspruches noch erforderlichen Ermittlungen, war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 B-VG ist gegen einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Formalerledigung der *Aufhebung* und *Zurückverweisung* bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen hat grundsätzlich Eingang in die höchstgerichtliche Judikatur gefunden (vgl. zB VwGH vom 26.4.2005, 2004/14/0059, VwGH vom 28.6.2007, 2006/16/0220). Die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nicht als uneinheitlich zu bezeichnen und die vorliegende Entscheidung berücksichtigt die Überlegungen des Verwaltungsgerichtshofes zu Formalerledigungen der *Aufhebung* und *Zurückverweisung* bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen. Die Revision ist somit im gegenständlichen Fall nicht zulässig.

Graz, am 8. April 2015