

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter A in der Beschwerdesache BF, Straße, Ort gegen die Bescheide des FA Salzburg-Stadt vom 31.05.2010, betreffend den Dienstgeberbeitrag 2006, 2007 und 2008 sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006, 2007 und 2008 beschlossen:

Die Bescheide des FA Salzburg-Stadt vom 31. Mai 2010, betreffend den Dienstgeberbeitrag 2006, 2007 und 2008 sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006, 2007 und 2008 sowie die diesbezügliche Berufungsvorentscheidung (jetzt Beschwerdevorentscheidung) vom 8. Juni 2011 betreffend den Dienstgeberbeitrag 2006, 2007 und 2008 sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006, 2007 und 2008 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufgehoben. Die Sache wird an die Abgabenbehörde zurückverwiesen.

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

Entscheidungsgründe

Bei der BF, die ein Direktmarketing Unternehmen betreibt, wurde im Jahr 2010 durch einen Prüfer der B eine gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben über die Jahre 2006, 2007 und 2008 durchgeführt.

Im Prüfbericht vom 31. Mai 2010 traf der Prüfer die Feststellung, dass "die Werkverträge, die zwischen der Dienstgeberin und den sogenannten selbständigen Personen abgeschlossen" worden seien, "von der B nicht als selbständige Tätigkeit, sondern aufgrund Lohnsteuerpflicht gem. § 47 Abs. 1 EStG als Dienstverhältnis gemäß § 42 ASVG gewertet" würden.

Eine weitere Begründung warum von einer Lohnsteuerpflicht der "sogenannten selbständigen Personen" ausgegangen worden war, wie sich die Bemessungsgrundlagen zusammensetzten und um welche Personen es sich handle erfolgte nicht.

Diesen Ausführungen folgte eine Darstellung der Jahresbeträge an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag die für die Jahre, 2006, 2007 und 2008 nachzuverrechnen seien. Eine Aufgliederung, bei welchen Werkvertragsnehmern Lohnsteuerpflicht angenommen worden war und wie sich die vorgeschriebenen Abgaben auf die als Dienstnehmer eingestuften Personen verteilten, ist aus diesem Bericht nicht ersichtlich.

Das FA folgte diesen Feststellungen und erließ mit gleichem Datum Bescheide betreffend den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag über die in Prüfung gezogenen Jahre. Zur Begründung dieser Bescheide wurde auf den Prüfbericht verwiesen.

Gegen diese Bescheide erhob die BF binnen offener Frist Berufung und führte darin aus, dass die Werkverträge von einem Rechtsanwalt ausgearbeitet worden seien. Die Subunternehmer, die ein Gewerbe angemeldet hätten und teilweise auch zur Umsatzsteuer optiert hätten, seien über Jahre mit Honorarnoten abgerechnet worden. Davon wären über die Jahre mehr als 1000 Personen betroffen gewesen.

Im Juni 2011 erging eine Berufungsvorentscheidung durch das FA Salzburg-Stadt, in der die rechtlichen Grundlagen für die Abgrenzung von Werkverträgen und Dienstverträgen und die dazu ergangene Judikatur des VwGH ausführlich dargelegt wurden.

Erstmals in der Berufungsvorentscheidung erfolgten auch Ausführungen zu dem der Entscheidung zugrunde gelegten Sachverhalt. Diese decken sich mit den Ausführungen in dem nach der gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben im Oktober 2010 ergangenen Erstbescheid im sozialversicherungsrechtlichen Verfahren.

Die Auftragnehmer hätten sich verpflichtet, in vereinbarten Kundenverkaufsgebieten durch Verteilung von Katalogen und durch Telefonanrufe Neukunden zu werben. Dabei sei die Planung und Abstimmung der zu bearbeitenden Gebiete regelmäßig erfolgt und den Auftragnehmern eine entsprechende Adressdatenbank kostenlos zur Verfügung gestellt worden. Der Gesprächsablauf sei genau vorgegeben gewesen und mit "mystery calls" kontrolliert worden. Zudem habe eine schriftliche Arbeitsanleitung bestanden, wonach nur zwischen 08:00 und 20:00 Uhr telefoniert werden dürfe. Bei längerer als dreitägiger Abwesenheit sei eine ärztliche Bestätigung verlangt worden. Ein Vertreter des Auftragnehmers habe der BF mitgeteilt werden müssen und sei mit dieser abzustimmen gewesen.

Die Berufungen gegen die vorgeschriebenen Beträge betreffend den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006, 2007 und 2008 wurden als unbegründet abgewiesen.

Dagegen stellte die BF binnen verlängerter offener Rechtsmittelfrist den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt galt und beschrieb darin ihre Betriebsstruktur.

Die BF führte aus, dass es zwei Gruppen von Agenten gäbe. Es habe freie Dienstverträge und Werkverträge gegeben. Bei der Prüfung durch die B seien jedoch alle mit ihr in Geschäftskontakt stehenden Personen gleich behandelt worden.

Es sei davon ausgegangen worden, dass sie ein herkömmliches call center mit mehreren Telefonarbeitsplätzen betreibe, was nicht zutreffe. Sie besitze nur ein kleines Büro in ihrer Wohnung. Alle Personen arbeiteten von zu Hause aus, selbstständig und soviel sie wollten. Eine Eingliederung in die Betriebsstruktur sei so schon begrifflich nicht möglich.

Sie sei davon ausgegangen, dass alle Werkvertragspartner einen Gewerbeschein besessen hätten. Dies sei Voraussetzung des mit ihr abgeschlossenen Werkvertrages gewesen. Dazu sei auch bereits ein Gerichtsurteil ergangen, das die selbständige Tätigkeit eines Werkvertragsnehmers bestätige.

Eine Weisungsgebundenheit sei nur in sachlicher Hinsicht, das heißt in Bezug auf den Arbeitserfolg gegeben gewesen.

Es habe keine Arbeitsanleitung gegeben sondern lediglich einen "Gesprächsleitfaden", woran sich der Auftragnehmer aber nicht zwingend habe halten müssen. Zudem habe dieser Leitfaden Informationen über den Auftraggeber der BF enthalten. Vorgegeben sei jedoch die Spalte gewesen, in der die Ergebnisse eingetragen werden sollten und wie überholte Adressen richtig gestellt werden sollten.

Werkvertragsnehmer hätten selbst bestimmen können wann und wie viel sie arbeiteten. Dies habe sich im Honorar ausgewirkt. Es habe für die Werkvertragsnehmer keine laufenden Lohnzahlungen sondern ausschließlich erfolgsabhängige Honorare gegeben. Ob der Werkvertragsnehmer die Leistung selbst erbracht habe oder sich vertreten lassen habe, sei ihm überlassen gewesen. Er habe sich seine eigene Struktur aufbauen können.

Es habe für die Werkvertragsnehmer keine fixen Arbeitsstunden wie für die freien Dienstnehmer gegeben. Das Zeitfenster von 08:00 bis 20:00 Uhr sei nicht verbindlich gewesen, sondern lediglich von den Auftraggebern der BF gewünscht worden um Beschwerden der Kunden zu vermeiden.

Abwesenheitsmeldungen und ärztliche Bestätigungen seien ebenfalls nur bei freien Dienstnehmern vorgekommen.

Wie sehr die Prüfung durch die B mit Mängeln behaftet gewesen sei, zeige sich daraus dass zwei Personen als Werkvertragsnehmer eingestuft worden seien, die gar keinen Werkvertrag zur Kundenwerbung gehabt hätten, sondern selbstständig und mit Gewerbeschein im Bereich der EDV-Betreuung bzw. EDV-Administration tätig seien.

Unternehmer, die die Aufträge der BF mit ihrem eigenem call center durchgeführt hätten, wären ebenfalls als Dienstnehmer eingestuft worden.

Zudem seien Personen als Dienstnehmer geführt worden, die zwar den gleichen Namen wie die Geschäftspartner der BF gehabt hätten, aber nie für den Betrieb tätig geworden seien.

"Mystery Calls" hätten nicht stattfinden können, da so eine Kontrolle nur vorkommen könne, wenn es Anrufe **beim** Agenten gäbe. Im gegenständlichen Fall seien aber die Agenten **als Anrufer** tätig gewesen.

Möglicherweise habe es bei den Befragungen Verwechslungen gegeben. Wenn jemand sich für eine Tätigkeit beworben habe, seien ihm immer ein Werkvertrag und eine freier Dienstvertrag zugesandt worden, ebenso die jeweiligen Arbeitsanleitungen, die sich jedoch – ebenso wie die Verträge - grundlegend unterschieden.

Über Anforderung des BFG wurden von der Prüfungsabteilung der B der Arbeitsbogen des GPLA Prüfungsverfahrens (zwei Ordner mit Unterlagen; nicht nummeriert) sowie die Niederschrift über die Schlussbesprechung in Kopie vorgelegt.

Die Berufung war zum 31. Dezember 2013 noch nicht erledigt.

Das BFG hat dazu erwogen:

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.

Aufgrund des nach Aufforderung ergänzten Akteninhaltes ergibt sich folgender Sachverhalt:

Aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung ist zu entnehmen, dass bei den Werkvertragsnehmern der BF Lohnsteuerpflicht angenommen worden sei und die Provisionen lt. Buchhaltung in den von der BF genannten Zeiträumen nachversteuert worden seien.

Eine Aufgliederung der Bemessungsgrundlagen, eine Darstellung der betroffenen Werkvertragsnehmer sowie der steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Auswirkungen im Einzelfall sind auch diesem Protokoll nicht zu entnehmen.

Im Arbeitsbogen des Prüfers erliegen mehrere undatierte Muster von Verträgen, die die BF abgeschlossen hat. Dabei handelt es sich zunächst um einen Werkvertrag zur telefonischen Kundenwerbung. Bei diesem Muster sind die Namen von 20 Werkvertragsnehmern angeführt, die offenbar diesen Vertrag abgeschlossen haben. Einer dieser Werkvertragsnehmer (C) scheint eine GmbH zu sein.

Bei sieben Personen aus dieser Gruppe, die einen Werkvertrag betreffend die Neukundenwerbung mit der BF abgeschlossen haben, wurde im sozialversicherungsrechtlichen Verfahren Lohnsteuerpflicht angenommen. Ob bzw. warum bei den restlichen Werkvertragsnehmern keine Lohnsteuerpflicht angenommen wurde, ist den Akten nicht abschließend zu entnehmen.

Daneben erliegen noch ein freier Dienstvertrag sowie zwei Werkverträge über die telefonische Katalogverteilung in den Akten. Wie viele Personen diese Verträge abgeschlossen haben und in welcher Art sich dies auf die rechtliche Beurteilung ihrer Tätigkeit ausgewirkt hat, ist den Unterlagen nicht zu entnehmen.

Auch eine Beurteilung der einzelnen Vertragsmuster ist – soweit aus den Akten ersichtlich - nicht erfolgt.

Im Zuge der Prüfung wurden ca. 20 Personen angeschrieben und zu Details ihrer Tätigkeit für die BF befragt. Einzige Werkvertragsnehmerin, die in der Kundenwerbung tätig war, war D, die nach der Prüfung - soweit ersichtlich - sozialversicherungsrechtlich als Dienstnehmerin behandelt worden ist. Die oben angeführte C wurde nicht angeschrieben.

Bei den anderen Personen handelte es sich, soweit aus den Unterlagen ersichtlich, um Personen, die in der telefonischen Katalogverteilung tätig waren.

Die Antworten der einzelnen Personen zu den gestellten Fragen differieren stark, wie anhand einzelner Fragen bzw. deren Beantwortung dargestellt werden soll.

So haben zB D , E und F ausgeführt, dass sie einen Gewerbeschein besessen hätten. Weitere Erhebungen betreffend diese drei Werkvertragsnehmerinnen zur Abklärung der Frage, wie diese Personen ihre Tätigkeit, die offenbar von der Gewerbebehörde als selbständig ausgeübte gewerbliche Tätigkeit angesehen wurde, ausgeübt haben, sind den Akten nicht zu entnehmen. Alle drei Werkvertragsnehmerinnen wurden im sozialversicherungsrechtlichen Verfahren als Arbeitnehmerinnen behandelt.

Die in den Verwaltungsakten erliegenden Werkverträge sehen inhaltlich ähnliche Möglichkeiten für die Auftragnehmer vor, sich in ihrer Tätigkeit nach eigenem Dafürhalten bzw. ohne Zustimmung der BF vertreten zu lassen.

Auf die Frage, ob eine Vertretungsmöglichkeit ohne Zustimmung der BF bestehe, sind die Antworten unterschiedlich und reichen von "ich weiß nicht" (G , H) bis "Vertretung war namhaft zu machen und konnte abgelehnt werden" bzw. "die Vertretung musste man sich selbst suchen" (I) "über den Vertreter musste keine Information erfolgen" (J) "kein Vertreter, ich wollte ja selbst arbeiten" (F) "kein Vertreter, die Tätigkeit wurde selbständig ausgeübt" (K).

Weitere Erhebungen zu diesem Fragenkomplex zur Klärung der Widersprüche wie zB ein Vorhalt der Behörde, wonach diese Aussagen zum Teil im Widerspruch zu dem abgeschlossenen Werkvertrag stehen, sind nicht aktenkundig. Alle genannten Personen wurden im sozialversicherungsrechtlichen Verfahren als Arbeitnehmer bzw. Arbeitnehmerinnen behandelt.

Was die Zeiten betrifft, in denen telefoniert werden dürfe, so reichen die Ausführungen von "es durfte nur von 8:00 bis 21:00 Uhr telefoniert werden" (G) blieben unbeantwortet (G1 , J , F1 , K) oder enthielten die Antwort "es wurde empfohlen abends zu telefonieren" (L). Weitere Erhebungen zu diesem Faktum sind nach der Aktenlage nicht erfolgt.

Aus den bisher im abgabenrechtlichen Verfahren ergangenen Bescheiden ist nicht ersichtlich, bei welchen Personen ein Dienstverhältnis angenommen worden ist, bzw. wie sich die Beträge betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zusammensetzen.

In den Akten den FA befindet sich auch der im Oktober 2010 ergangene Bescheid der B, der die sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Werkvertragsnehmer der BF als Arbeitnehmer zum Gegenstand hat.

In diesem wird die Tätigkeit der "in Anlage 1 namentlich angeführten Personen aufgrund der im Betrieb der BF in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit ausgeübten, entgeltlichen Tätigkeit der Pflichtversicherung in der Kranken-, Unfall- Pensions- und Arbeitslosenversicherung gem. § 4 Abs. 1 und 2 ASVG iVm § 1 Abs. 1 lit. a) AIVG" unterlägen, beschrieben. In der Begründung wurde der als erwiesen angenommene Sachverhalt unter Anführung einzelner Beispiele und des Arbeitsablaufes im Betrieb der BF dargestellt und wurden die sozialversicherungsrechtlichen Folgen dargelegt. In der Anlage werden dabei 74 Personen angeführt, die von dieser Einstufung als Arbeitnehmer betroffen seien.

Soweit aus dem Bescheid der B nachvollziehbar wurden – unabhängig von den unterschiedlichen und nicht weiter überprüften Antworten und unabhängig vom jeweiligen Werkvertrag in der Kundenwerbung oder der Katalogverteilung - alle Werkvertragsnehmer gleich behandelt. Basis für die Darstellung des als erwiesen angenommenen Sachverhaltes waren offenbar einzelne Ausführungen der Werkvertragsnehmer in den oben angeführten Fragenkatalogen.

Dass der BF hinsichtlich der Antworten aus diesen Fragenkatalogen Parteiengehör gewährt worden wäre, ist aus den Akten nicht ersichtlich. Die Ausführungen der BF im laufenden Verfahren weisen darauf hin, dass dies nicht erfolgt ist, da ausgeführt wird, dass zwei Personen als Werkvertragsnehmer eingestuft worden seien, die eigenständige EDV-Unternehmen betreiben würden und nur für die EDV- Betreuung der BF zuständig seien. Ob es sich dabei um einen Kenntnisstand handelt, den die BF aus dem sozialversicherungsrechtlichen Verfahren und der dort beigelegten Liste der betroffenen Werkvertragsnehmer bezieht, kann nicht nachvollzogen werden. Die BF führt die Namen dieser Personen nicht an.

Weiters erliegt im Arbeitsbogen über die gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben ein Urteil des Arbeits und Sozialgerichtes Salzburg, in dem ein Werkvertragsverhältnis zwischen der BF und einer Auftragnehmerin als unternehmerische Tätigkeit des Auftragnehmers eingestuft wird. Die Beklagte war – soweit aus dem Urteil ersichtlich – als telefonische Katalogverteilerin tätig. Der Werkvertrag, der dieser Entscheidung zugrunde liegt, ist als Beilage des Urteils angeführt, befindet sich aber nicht in den Akten. Ob dieser im Jahr 2008 und damit nach dem Prüfungszeitraum abgeschlossene Werkvertrag ident mit den im gegenständlichen Verfahren beurteilten Werkverträgen ist, ist nicht nachvollziehbar.

Aufgrund der im steuerrechtlichen Verfahren nicht erfolgten Aufgliederung der betroffenen Personen ist auch nicht nachvollziehbar, ob sich die Personen, für deren Entlohnung Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben wurden, zur Gänze mit den Personen decken, für die eine Pflichtversicherung nach dem ASVG vorgeschrieben wurde.

Im gegenständlichen Verfahren wurde somit die Tätigkeit einer im abgabenrechtlichen Rechtsmittelverfahren nicht näher definierbaren Anzahl von Personen im Werkvertrag als nichtselbständige Tätigkeit im Sinne des § 25 EStG beurteilt, für die die BF als Arbeitgeber Lohnabgaben zu entrichten habe. Dabei beschränken sich diese Lohnabgaben aufgrund von offenbar nur geringfügigen Einkünften der betroffenen Personen auf den Dienstgeberbeitrag bzw. den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt.

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.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; ...

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Gemäß § 122 Abs. 7 WKG 1998 können die Landeskammern zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41

Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). ...

Gemäß § 122 Abs. 8 WKG 1998 kann die Bundeskammer zur Bedeckung ihrer Aufwendungen eine Umlage nach Abs. 7 festlegen. ...

Anknüpfungspunkt für die Erhebung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bei einem Unternehmer ist somit, dass in diesem Unternehmen Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen.

Wenn man mit der herrschenden Rechtsprechung der Auffassung folgt, wonach der Begriff des Dienstverhältnisses ein eigenständiger Begriff des Steuerrechts ist, so stellt doch auch dieser Begriff des Dienstverhältnisses auf die Merkmale der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ab, fordert eine Beurteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und fordert Feststellungen zum Sachverhalt hinsichtlich eines persönlichen und nicht nur sachlichen Weisungsrechtes des Auftraggebers sowie Feststellungen dazu, in welcher Art und in welchem Umfang eine Eingliederung in den Organismus des Arbeitgebers erfolgt ist. (Doralt, EStG⁶, § 47 Tz. 14 ff)

Schlüssige, überprüfte und überprüfbare Sachverhaltsfeststellungen zu diesen Punkten kann das BFG im abgabenrechtlichen Verfahren nicht erkennen. Im Erstbescheid findet sich kein der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt, der einer Überprüfung zugänglich wäre. Der in der Berufungsvorentscheidung festgehaltene Sachverhalt enthält dann zwar einen als erwiesen angenommenen Sachverhalt, der sich möglicherweise auf Ausführungen im sozialversicherungsrechtlichen Verfahren bzw. auf Aussagen einzelner Werkvertragsnehmer stützt. Diese Fragenkataloge erliegen in den nachgeforderten Arbeitsbögen des Prüfers und wurden – soweit ersichtlich – der BF vor der Erlassung der angefochtenen Bescheide nicht vorgehalten.

Die in den Akten der gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben erliegenden Unterlagen enthalten jedoch – wie oben angeführt – widersprüchliche Aussagen der Werkvertragsnehmer, die ebenso wenig hinterfragt wurden, wie die Widersprüche zwischen den Verträgen und den Fragenbeantwortungen einzelner Werkvertragsnehmer. Wie die Behörde bei diesen teils den Verträgen widersprechenden Aussagen, teils einander widersprechenden Aussagen der Befragten zu der Überzeugung gekommen ist, gerade den in der Berufungsvorentscheidung dargestellten Sachverhalt der Entscheidung zugrunde zu legen, ist nicht nachvollziehbar.

Auch aus dem zeitlich nachgelagerten sozialversicherungsrechtlichen Verfahren kann für das gegenständliche Abgabenverfahren nichts gewonnen werden. Unabhängig davon, ob Ermittlungen, Beweiswürdigung und Sachverhaltsfeststellungen grundsätzlich im jeweiligen Verfahren zu treffen sind, muss auch darauf hingewiesen werden, dass die Begründung in diesem Verfahren zwar auf einzelne (Teil)Aussagen hinweist, die Beweiswürdigung in dieser Allgemeinheit jedoch nicht nachvollzogen werden kann. Die Zuordnung der Aussagen spart die oben angeführten Widersprüche in den Aussagen zur

Gänze aus. Inwieweit eine Beurteilung der vertraglichen Gestaltung erfolgt ist, kann nicht nachvollzogen werden. Die Beurteilungen stützen sich – soweit nachvollziehbar – lediglich auf die Aussagen in den Fragenkatalogen. Diese Antworten sind aber nicht eindeutig, weitere Ermittlungen sind erforderlich.

Zudem sind auch gleichlautende Antworten der befragten Personen zu einzelnen Fragen in der derzeit vorliegenden Form kein notwendiger Beleg für die Dienstnehmereigenschaft der Werkvertragsnehmer.

Von den befragten Auftragnehmern wurde zB bestätigt, dass eine von der BF EDV-mäßig vorgegebene Personengruppe zu bearbeiten war. Dieser Umstand bedeutet aber nicht per se den Nachweis der Dienstnehmereigenschaft. Derartige Arbeitsvorgaben stellen für sich nur ein sachliches Weisungsrecht dar, das auf den Arbeitserfolg (die telefonische Bearbeitung dieses Kundenstockes) gerichtet ist. Derartige auf den Arbeitserfolg gerichtete Vorgaben gibt es sowohl im Bereich der Dienstverträge als auch im Bereich der Werkverträge. (Doralt, EStG⁶, § 47 Tz. 35)

Gleiches gilt für die Festlegung der Telefonzeiten, die zumindest von der Mehrzahl der Befragten bestätigt wurde. Wenn diese Zeitvorgaben – wie von der BF dargestellt – von deren Auftraggebern vorgegeben wurden, um Probleme mit den Angerufenen am späten Abend hintanzuhalten, ist diese "Vorgabe einer Arbeitszeit" ebenfalls kein abschließendes Argument für Dienstverhältnisse der Werkvertragsnehmer.

Weiterführende Ermittlungen zu diesem Punkt erfolgten im gegenständlichen Verfahren nicht.

Auch die angesprochene Kontrolle durch die "mystery calls" ist für sich noch kein notwendiger Beleg für die Dienstnehmereigenschaft der Betroffenen.

Zum einen wurde auch in diesem Fall nicht erhoben, ob die gleiche Art der Kontrolle bei Werkvertragsnehmern und Dienstnehmern erfolgte, wie weit dieses Kontrolle ging und von wem sie beauftragt wurde. Darüber hinaus sind solche Überprüfungen auch bei selbstständig Tätigen Praxis. So werden zB auch Autohändler bzw. deren Werkstätten auf diese Art von ihren Herstellern oder Importeuren "anonym" überprüft, ohne dass durch derartige Überprüfungen allein bereits die Selbständigkeit verloren ginge.

Wie weit bei der gegenständlichen Betriebsstruktur eine Eingliederung in den Geschäftsbetrieb der BF erfolgt ist, wurde ebenfalls nicht erhoben. Zwar wurde zB anhand der Fragen zur Vertretungsmöglichkeit versucht eine Eingliederung zu belegen. Die Antwort auf diese Fragen war aber – wie bereits oben dargestellt – widersprüchlich und es erfolgten keine notwendigen Ermittlungen, warum Werkvertragsnehmer bei offenbar gleichen vertraglichen Gestaltungen unterschiedliche Rechte und Pflichten behaupteten.

Abschließend ist auch festzuhalten, dass ohne weitere Ermittlungen auch nicht davon ausgegangen werden kann, dass die Werkvertragsnehmer kein Unternehmerwagnis tragen würden. Die Art der Entlohnung, mögliche Pönalezahlungen, die Verrechnung von Stornokosten, der Ersatz von Vorleistungen der BF lassen es jedenfalls nicht von

vorne herein zu, notwendig von einer Dienstnehmereigenschaft der Werkvertragsnehmer auszugehen.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das Verwaltungsgericht, wenn die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandlos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären ist, 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) 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.

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

Gemäß § 278 Abs. 3 BAO sind im weiteren Verfahren die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Bei der oben beschriebenen Ausgangssituation macht das BFG von der Möglichkeit der Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 278 Abs. 1 BAO Gebrauch, da schlüssige Ermittlungen zur Eingliederung der Werkvertragsnehmer in den Betrieb der BF fehlen. Schlüssige Ermittlungen zur Weisungsgebundenheit der Werkvertragsnehmer, die über eine auf den Arbeitserfolg gerichtete Weisungsgebundenheit hinaus auch eine persönliche Weisungsgebundenheit belegen, fehlen ebenso.

Deswegen wäre eine Überprüfung des Vorbringens beider Parteien ohne erstmalige, umfangreiche eigene Ermittlungen durch das BFG nicht möglich.

Da offenbar nicht einmal die oben beschriebenen Fragenkataloge der BF zur Kenntnis gebracht worden sind, wären diese und die weiteren Ergebnisse noch durchzuführender Ermittlungen in weiterer Folge der jeweils anderen Partei zur Wahrung des Parteiengehörs zuzuleiten und ihr Gelegenheit zur Äußerung zu geben.

Weiters wären die oben aufgezeigten Widersprüche in den Aussagen der schriftlich befragten Personen aufzuklären, der Kreis der Befragten zu erweitern und die Ergebnisse wiederum beiden Parteien zur Stellungnahme zu übermitteln.

Erst danach wäre eine Entscheidung des Gerichtes möglich. Das FA kann einerseits diese Ermittlungen sowohl aufgrund seiner personellen Ausstattung, der vorhandenen technischen Möglichkeiten als auch des weniger zeitaufwendigen Einparteienverfahrens in erster Instanz schneller und kostengünstiger durchführen.

Diese Aufhebung erfolgt unter Abwägung der Interessen der Parteien auch deswegen, weil auf diese Art und Weise der BF die Möglichkeit gegeben wird, beim Fehlen von Ermittlungen der erstinstanzlichen Behörde ihre Interessen durch zwei Instanzen geltend zu machen, was bei der Vielzahl der noch durchzuführenden Erhebungen im besonderen Ausmaß geboten erscheint.

Bei dieser Ausgangssituation wäre nicht nur der Aufwand für die erstmaligen Ermittlungen durch das BFG unverhältnismäßig hoch und könnte durch die Abgabenbehörde erster Instanz und die ihr zur Verfügung stehenden Organe effizienter und kostengünstiger durchgeführt werden, es ist dieser Variante auch unter dem Aspekt des Parteiengehörs durch zwei Instanzen der Vorzug zu geben. Betrachtet man die widersprüchlichen Aussagen der Werkvertragsnehmer sowie das umfangreiche Vorbringen der BF im Beschwerdeverfahren, so scheint nach der Aktenlage gerade in diesem Fall die Gewährung des Parteiengehörs bereits in erster Instanz dringend geboten.

Da nach der Aktenlage wesentliche Ermittlungen zu vielen Sachverhaltsfragen in großem Umfang fehlen, macht das BFG auch von der Möglichkeit Gebrauch, bei der Durchführung einer Aufhebung und Zurückverweisung aus Zeit- und Kostengründen auch auf die Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 3 BAO zu verzichten.

Gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig, da sich bei der gegenständlichen Sachlage (einem umfangreichen Ermittlungsbedarf sowie der Kostengünstigkeit und Raschheit der Erledigung durch das FA) die Rechtsfolge des Ermessens des Gerichte, ob eine Aufhebung und Zurückverweisung zulässig ist, ebenso unmittelbar aus dem Gesetz ergibt, wie die Möglichkeit von einer mündlichen Verhandlung abzusehen.

Salzburg-Aigen, am 30. Oktober 2014