



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 18. Februar 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 15. Jänner 2010 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages für: Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, sämtliche Abgaben: für das Kalenderjahr 2008, wie folgt entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Mit den angefochtenen Bescheiden hat das Finanzamt die Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) zur Haftung für Lohnsteuer in Höhe von € 90.648,60 (samt Säumniszuschlag in Höhe von € 1.812,97) herangezogen und Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 30.510,00 (samt Säumniszuschlag in Höhe von € 610,20) und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 2.712,00 (samt Säumniszuschlag in Höhe von € 54,24) nachgefordert. Zur Begründung hat das Finanzamt auf den Bericht vom 15. Jänner 2010 verwiesen.

Dem verwiesenen Bericht vom 15. Jänner 2010 ist dazu folgende „Begründung“ zu entnehmen: „Vorschreibung der Lohnabgaben für die vom Betriebsprüfer festgestellten und hinzugerechneten Löhne – siehe Niederschrift zur Schlussbesprechung und Darstellung in den Sicherstellungsaufträgen für die Zeiträume 3-7/2008 bzw. 8-10/2008“.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Berufung im Wesentlichen mit folgender Begründung:

In Wahrheit sei weder dem Bericht vom 15. Jänner 2010, noch den Berichten und Darstellungen, auf welche im Bericht vom 15. Jänner 2010 verwiesen werde, eine Begründung zu entnehmen.

In der (verwiesenen) Niederschrift zur Schlussbesprechung (vom 14. Jänner 2010) werde auf die Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 2. Juli 2009 verwiesen. Darin werde vorerst pauschal behauptet, dass sich aus bestimmten Kennzahlen ableiten lasse, dass die Bw. nicht die Voraussetzungen besessen hätte, um die im Zeitraum 1-7/2008 erklärten Umsätze mit den bei ihr gemeldeten Arbeitskräften zu erzielen. Die Bw. habe nie behauptet, alle von ihrem Unternehmen erbrachten Leistungen mit den bei ihr gemeldeten Dienstnehmern erbracht zu haben. Die Bw. habe der Behörde immer offen gelegt, dass sie Subunternehmer beschäftige, weil sie die ihr erteilten Aufträge eben nicht mit dem eigenen Personal bewältigen könne. Die Bw. selbst sei als Subunternehmer tätig; auch die Subunternehmer der Bw. würden in verschiedenen Fällen noch weitere Subunternehmer beschäftigen. Das sei in der Baubranche absolut normal. Warum es daher aus Sicht des Betriebsprüfers nötig gewesen sei Plausibilitätsprüfungen durchzuführen, um nachzuweisen, dass Fremdleistungen in Anspruch genommen werden mussten, sei nicht nachvollziehbar.

Unter der Überschrift „Feststellung zu Subunternehmer XY-GmbH (2-9/2008)“ vermeine der Betriebsprüfer davon ausgehen zu müssen, dass dieser Subunternehmer „... als Schnittstelle zur Verschleierung der wahren wirtschaftlichen Verhältnisse (Scheingeschäfte) durch Erstellung von Schein- bzw. Deckungsrechnungen mit dem Vorsatz der Abgabenhinterziehung herangezogen wurde und andererseits der Umgehung von Sozial- und Lohnabgaben (Personalpool)“ ua. für die Bw. gedient habe. Wie der Betriebsprüfer zu dieser ungeheuerlichen Behauptung komme, sei der Stellungnahme nicht zu entnehmen.

Der gesamte Zahlungsverkehr mit den Subunternehmern der Bw. erfolge durch Banküberweisung. Es habe nie Barzahlungen gegeben. Die Zahlungen der Bw. an die Subunternehmer seien daher auch auf den Bankkonten der Bw. und den Konten der Subunternehmer detailliert nachzuvollziehen.

Wenn der Betriebsprüfer in weiterer Folge behaupte, dass die von der XY-GmbH gemeldeten Lohnabgaben in einem Missverhältnis zu den an die Bw. fakturierten Leistungen stünden, so bliebe immer noch völlig unklar, weshalb dies der Bw. angelastet werde. Die Bw. habe im

Rahmen des Ermittlungsverfahrens nachgewiesen, dass sie von ihren Subunternehmern regelmäßig Unbedenklichkeitsbescheinigungen verlangt und auch erhalten habe. Ob ein Subunternehmer trotz ordnungsgemäßer Anmeldung seiner Dienstnehmer und Vorliegen einer Unbedenklichkeitsbescheinigung von Finanzamt und Gebietskrankenkasse nicht alle Steuern und Abgaben abführe, sei für die Bw. nicht überprüfbar.

Gegen die Höhe der nachgeforderten Abgabebeträge hat die Bw. Folgendes eingewendet: dem „Ermittlungsschema erzielbarer Umsatz mit Eigenpersonal“ (Bericht des Betriebsprüfers vom 2. Juli 2009) sei zu entnehmen, dass der Betriebsprüfer von einem Produktivitätsgrad von 30% bei den Dienstnehmern der Bw. ausgehe. Bei den Feststellungen zum Subunternehmer XY-GmbH gehe der Betriebsprüfer jedoch von einer Produktivität von 100% aus. Dem Bericht des Betriebsprüfers sei nicht zu entnehmen, weshalb die Dienstnehmer der Bw. einen Produktivitätsgrad von weniger als 1/3 der Dienstnehmer der XY-GmbH haben sollten. Aus der Annahme, die eigenen Dienstnehmer hätten einen Produktivitätsgrad von nur 30% ergäbe sich folgerichtig die Annahme, dass die Bw. weniger Eigenumsatz gemacht hätte und mehr Subunternehmerleistungen zukaufen hätte müssen. Bei realistischer Annahme einer Produktivität zwischen 90% und 100% ergäbe sich aber ein wesentlich höherer Eigenumsatz, sodass die Bw. weniger Leistungen hätte zukaufen müssen. Im Übrigen ergäbe sich das Ausmaß der zugekauften Subunternehmerleistungen ganz einfach aus den von den Subunternehmern gelegten Rechnungen.

Der Betriebsprüfer gehe in seinem Ermittlungsschema davon aus, dass die eigenen Mitarbeiter zu einem Stundensatz von € 22,00 gearbeitet hätten. Woher der Betriebsprüfer diesen Stundensatz beziehe, bleibe unerforschlich. Noch interessanter sei allerdings die Annahme des Betriebsprüfers, wonach auch die Dienstnehmer der XY-GmbH zu einem Stundensatz von € 22,00 gearbeitet hätten. Es entspräche nicht der Lebenserfahrung, dass Baufirmen, die im „Sub-Verhältnis“ miteinander kooperierten, den gleichen Stundensatz in Rechnung stellen könnten. In diesem Fall würde ja der Auftraggeber keinen Gewinn aus der Vergabe eines „Sub-Auftrages“ erzielen. Das sei völlig unrealistisch und würde auch nicht den Gegebenheiten im gegenständlichen Fall entsprechen.

Der Behörde würden sämtliche Rechnungen, die die Bw. an die Auftraggeber gelegt habe bzw. die die Subunternehmer an die Bw. gelegt haben, vorliegen. Diesen sei eindeutig zu entnehmen, dass die Bw. weit höhere Stundensätze als € 22,00 erzielen konnte. Den Rechnungen sei aber auch zu entnehmen, dass die jeweiligen Subunternehmen einen geringeren Stundensatz erhalten hätten.

Warum die Behörde von falschen hypothetischen Zahlen ausgehe, obwohl ihr alle Zahlen aus den vorgelegten Buchhaltungsunterlagen vorlägen, bleibe unerfindlich.

Das Finanzamt hat die Berufung (ohne Stellungnahme, ohne weitere Ermittlungen und ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung) der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schriftsatz vom 21. September 2010 hat die Berufungsbehörde das Finanzamt um die Vorlage des Arbeitgeberaktes und – falls nicht bereits Bestandteil dieses Aktes – um die Vorlage jener Akten bzw. Aktenteile ersucht, in denen die berufungsgegenständlichen Feststellungen nachvollziehbar dargestellt sind.

Aus dem vom Finanzamt am 12. Oktober 2010 vorgelegten Aktenkonvolut geht Folgendes hervor:

Zur Begründung der angefochtenen Bescheide hat das Finanzamt – wie bereits oben dargestellt worden ist – auf den Bericht vom 15. Jänner 2010 verwiesen. Der Bericht vom 15. Jänner 2010 verweist auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung und auf die Darstellung in den Sicherstellungsaufträgen für die Zeiträume 3-7/2008 bzw. 8-10/2008. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 14. Jänner 2010 wird unter „Feststellungen“ Folgendes ausgeführt: wie dem Vertreter der Bw. am 2. Juli 2009 in einer ausführlichen Stellungnahme des Betriebsprüfers mitgeteilt worden sei, sei davon auszugehen, dass der Subunternehmer XY-GmbH als Schnittstelle zur Verschleierung der wahren wirtschaftlichen Verhältnisse („Scheingeschäfte“) durch Erstellung von „Schein- bzw. Deckungsrechnungen“ mit dem Vorsatz der Abgabenhinterziehung herangezogen worden sei und andererseits zur Umgehung von Sozial- und Lohnabgaben für die Bw. gedient habe. Vom Betriebsprüfer seien der Bw. auf Basis der o.a. „Schein- bzw. Deckungsrechnungen“ Lohnaufwendungen in Höhe von € 362.600,00 für den Zeitraum 03-07/2008 und in Höhe von € 315.400,00 für den Zeitraum 08-10/2008 hinzugerechnet worden.

Weiters wird ausgeführt, dass von der Staatsanwaltschaft A dem do. Amt die beglaubigte Übersetzung der von der Staatsanwaltschaft B durchgeführten Einvernahme des handelsrechtlichen Geschäftsführers der XY-GmbH - Herrn XY-GF – übermittelt worden sei. Herr XY-GF habe ua. ausgesagt, dass er eine Zeit lang im Büro der Bw. den Arbeitsplatz gehabt habe und dass ohne sein Wissen Dienstnehmer bei der XY-GmbH angemeldet worden seien. Zusammenfassend ergäbe sich aus seiner Aussage, dass er als „Strohmann“ bei der XY-GmbH eingesetzt gewesen sei. Die Aussage des Herrn XY-GF stütze die o.a. Feststellung des Betriebsprüfers.

Aus der ebenfalls verwiesenen Darstellung im Sicherstellungsauftrag vom 22. September 2008 (für den Zeitraum 03-07/2008) geht Folgendes hervor: aus den (näher dargestellten) Kennzahlen lasse sich ableiten, dass die Bw. nicht die Voraussetzungen gehabt habe, um die erklärten Umsätze mit den angemeldeten Dienstnehmern zu erzielen. Unter „Feststellungen

zum Subunternehmer XY-GmbH" wird Folgendes ausgeführt: am 18. September 2008 habe Frau XY am Finanzamt vorgesprochen. Dabei habe sich herausgestellt, dass diese seit 1. Juli 2008 bei der XY-GmbH angemeldet sei. Eine im Anschluss daran durchgeführte Nachschau am Firmensitz der XY-GmbH in XY-Ort, hätte keinen Hinweis auf die Existenz der Gesellschaft ergeben.

Auf Grundlage der durchgeführten Sachverhaltsermittlungen sei davon auszugehen, dass die XY-GmbH als reine „Scheinfirma“ einzustufen sei, die einerseits als Schnittstelle zur Verschleierung der wahren wirtschaftlichen Verhältnisse („Scheingeschäfte“) durch Erstellung von „Schein- bzw. Deckungsrechnungen“ mit dem Vorsatz der Abgabenhinterziehung herangezogen werde und andererseits zur Umgehung von Sozial- und Lohnabgaben („Personalpool“) u.a. für die Bw. diene.

Ein weiterer (offensichtlich am 21. April 2009 erlassener) Sicherstellungsauftrag befindet sich nicht in dem vom Finanzamt vorgelegten Aktenkonvolut.

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

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind ua. auch Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen (Abs. 2 leg. cit.).

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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes deckt sich der Begriff des Dienstgebers im Sinne des Familienlastenausgleichsgesetzes mit dem des Arbeitgebers im Sinne des Einkommensteuergesetzes (VwGH vom 27. Juni 1961, Zl. 2271/58; vom 19. April 1988, Zl. 85/14/0145, mit weiteren Judikaturhinweisen). Wer Arbeitgeber im steuerrechtlichen Sinn ist, ist daher auch Dienstgeber im Sinne des FLAG 1967.

Nach der Definition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist das steuerliche Dienstverhältnis durch zwei Wesensmerkmale gekennzeichnet: der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber (und der damit einhergehenden Kontrollbefugnisse) und der Eingliederung in dessen betrieblichen Organismus.

Bei einer Arbeitskräfteüberlassung ist im Regelfall von einem Dienstverhältnis zu demjenigen auszugehen ist, der die Dienste verschafft (VwGH vom 15. September 1999, Zl. 97/13/0164;

siehe dazu auch: LStRL 2002, RZ 923). Bei einer Arbeitskräfteüberlassung (Personalgestellung) findet die Weisungsgebundenheit und die betriebliche Eingliederung in den Anordnungen über den jeweiligen Tätigkeitseinsatz ihren sinnfälligen Ausdruck (nochmals: VwGH vom 15. September 1999, Zl. 97/13/0164).

Ohne dies explizit zum Ausdruck zu bringen, ist das Finanzamt noch bei der Erlassung des Sicherstellungsauftrages vom 22. September 2008 offensichtlich davon ausgegangen, dass es sich bei der XY-GmbH um eine nicht existente Firma handeln würde. Darauf deutet jedenfalls die Feststellung, dass eine Nachschau am Firmensitz keinen Hinweis auf die Existenz dieser Gesellschaft ergeben hätte, hin.

In weiterer Folge hat das Finanzamt diese Auffassung offensichtlich nicht mehr aufrechterhalten. In einer vom Finanzamt an den Vertreter der Bw. gerichteten Mail vom 22. Dezember 2009 heißt es nämlich, dass nicht bezweifelt werde, dass die XY-GmbH tatsächlich über eine gewisse Infrastruktur verfügt und u.a. eine Sekretärin beschäftigt habe.

Für die Annahme, dass es sich bei der XY-GmbH tatsächlich um eine existente Firma handelt, die in dem hier maßgeblichen Zeitraum (auch) eine unternehmerische Tätigkeit entfaltet hat, sprechen nach Auffassung der Berufungsbehörde insbesondere folgende Umstände: unstrittig ist, dass die XY-GmbH im Firmenbuch eingetragen ist. Auch der Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der XY-GmbH spricht in seiner an die Staatsanwaltschaft A gerichteten Sachverhaltsdarstellung vom 29. Oktober 2008 davon, dass die XY-GmbH seit Anfang 2008 (wieder) in der Baubranche aktiv tätig sei. Im Jänner 2009 wurde bei der XY-GmbH vom zuständigen Finanzamt (für den Zeitraum 1.1.2005 bis 16.10.2008) eine Lohnsteuerprüfung durchgeführt, welche – das Kalenderjahr 2008 betreffend – zu einer beträchtlichen Nachforderung von Lohnabgaben geführt hat.

In seinem an das Handelsgericht A gerichteten ersten Bericht vom 21. Oktober 2008 hat der Masseverwalter der XY-GmbH ausgeführt, dass der eigentliche Unternehmensgegenstand der XY-GmbH in der Überlassung von Personal an andere Bauunternehmungen bestanden habe. Zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung (16. Oktober 2008) seien noch etwa 100 Dienstnehmer aufrecht gemeldet gewesen. Diese Darstellung steht auch im Einklang mit dem Ergebnis der bei der XY-GmbH durchgeführten Lohnsteuerprüfung bzw. würde das Ergebnis dieser Lohnsteuerprüfung – ein erhebliche Nachforderung von Lohnabgaben im Kalenderjahr 2008 – erklären. Denn obwohl der (der Berufungsbehörde vorliegende) Lohnsteuerbericht außer der lapidaren Feststellung, dass die Lohnabgaben im Schätzungswege (§ 184 BAO) ermittelt worden seien, keine Begründung enthält, hatte das Prüfungsorgan offensichtlich keine Zweifel an der Arbeitgebereigenschaft der XY-GmbH hinsichtlich der bei ihr angemeldeten Arbeitskräfte.

Auch das Finanzamt selbst geht offensichtlich davon aus, dass es sich bei der XY-GmbH um ein Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen handelt, wenn es in der Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 2. Juli 2009 (und in weiterer Folge auch in der Niederschrift über die Schlussbesprechung) heißt, dass die XY-GmbH als „Personalpool“ u.a. auch für die Bw. gedient habe.

Nach Auffassung der Berufungsbehörde ist daher davon auszugehen, dass es sich bei der XY-GmbH (im berufungsgegenständlichen Zeitraum) offensichtlich um ein Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen gehandelt hat.

Wie bereits oben ausgeführt worden ist, ist derjenige Arbeitgeber im steuerrechtlichen Sinn (§ 47 Abs. 2 EStG 1988; und damit Dienstgeber im Sinne des § 41 Abs. 1 FLAG), wer den Arbeitnehmern Weisungen erteilt (beispielsweise: hinsichtlich des Tätigkeitsortes, hinsichtlich der Arbeitszeit, hinsichtlich der zu verrichtenden Tätigkeiten), damit in Zusammenhang stehende Kontrollbefugnisse wahrnimmt und wer über die Höhe der Löhne entscheidet. Wer gegenüber den Arbeitnehmern, die im berufungsgegenständlichen Zeitraum für die Bw. tätig gewesen sind, Arbeitgeberfunktion im dargestellten Sinn ausgeübt hat, darüber wurden im erstinstanzlichen Verfahren keine Feststellungen getroffen. Aus dem vom Finanzamt vorgelegten Aktenkonvolut ergeben sich jedenfalls keine Anhaltspunkte für die Annahme, dass die Bw. Arbeitgeberfunktion im dargestellten Sinn ausgeübt hätte.

Auch unter der Annahme, bei der XY-GmbH handle es sich tatsächlich um ein Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen, so fehlt es an Feststellungen, dass die Bw. – abweichend vom Regelfall bei einer Arbeitskräftegestellung – Arbeitgeberfunktion ausgeübt hätte.

Die (aus Kennzahlen abgeleitete) Erkenntnis, dass die Bw. nicht die Voraussetzungen hatte, um die im bescheidgegenständlichen Zeitraum erklärten Umsätze mit den angemeldeten Arbeitskräften zu erzielen, lässt ebenso wenig einen Schluss auf eine allfällige Arbeitgeberfunktion der Bw. (im oben dargestellten Sinn) zu wie der Umstand, dass bei der XY-GmbH – im Verhältnis zu den an die Bw. fakturierten Leistungen – keine adäquaten Lohnabgaben gegenüber stehen.

Auch ein (vorübergehendes) Büro des Geschäftsführers der XY-GmbH in den Räumlichkeiten der Bw. lässt keinen Rückschluss darauf zu, ob die Bw. Arbeitgeberfunktion im dargestellten Sinn ausgeübt hat. Gleiches gilt für eine – allenfalls deliktische – Anmeldung von Arbeitskräften bei der XY-GmbH; abgesehen davon, dass damit die Frage, wer diese Arbeitskräfte angemeldet hat, offen bleibt, kann aus der Ausübung von einzelnen Funktionen – wie etwa hier: die Anmeldung von Arbeitskräften – für sich allein noch nicht auf die Arbeitgebereigenschaft geschlossen werden (so auch: VwGH vom 2. April 2008, Zl. 2007/08/0240).

Die Berufungsbehörde gelangt daher zusammenfassend zu dem Ergebnis, dass die bescheidgegenständliche Vorschreibung von Lohnabgaben nicht von der Feststellung, die Bw. sei Arbeitgeberin im steuerrechtlichen Sinn/Dienstgeberin im Sinne des FLAG 1967, getragen ist.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 14. Jänner 2010 hat das Finanzamt ausgeführt, dass Herr XY-GF als „Strohmann“ bei der XY-GmbH eingesetzt gewesen sei. Als „Strohmann“ wird im allgemeinen derjenige bezeichnet, der einen (verdeckten) Treuhandauftrag ausführt (so auch: VwGH vom 25. Jänner 2006, Zl. 2002/13/0027; vom 5. März 1990, Zl. 89/15/0125). Treuhand ist gegeben, wenn jemand (der Treuhänder) Rechte übertragen erhält, die er im eigenen Namen, aber auf Grund einer besonderen obligatorischen Bindung zu einer anderen Person (dem Treugeber) in einer bestimmten Weise ausüben soll (Zweckbindung); der Treuhänder ist im Besitz des Vollrechtes, er kann darüber wie ein sonstiger Berechtigter wirksam verfügen; dem Treugeber ist er aber für treuwidriges Verhalten verantwortlich; kurz: der Treuhänder „kann mehr, als er darf“ (VwGH vom 22. Dezember 1988, Zl. 84/17/0069, mwN).

Die allgemein gehaltene Ausführung, Herr XY-GF hätte als Strohmann fungiert, lässt die Frage nach dem Treugeber, wer somit Herrn XY-GF Rechte übertragen haben soll, völlig offen. Diesbezügliche Feststellungen, dass es zu einer anderen Person eine – die Treuhandschaft im dargestellten Sinn kennzeichnende - (besondere) obligatorische Bindung gegeben hätte, sind dem vorgelegten Aktenkonvolut nicht zu entnehmen. Dass ohne Wissen des XY-GF Arbeitskräfte bei der XY-GmbH angemeldet worden sein sollen lässt jedenfalls nicht darauf schließen, dass Herr XY-GF im „Besitz eines Vollrechtes“ und somit Treuhänder gewesen sein soll.

Aus der allgemein gehaltenen Behauptung, Herr XY-GF hätte als Strohmann fungiert, lässt sich daher für die Frage, wer bzw. ob die Bw. im berufsgegenständlichen Zeitraum Arbeitgeberin im steuerrechtlichen Sinn gewesen ist, nichts gewinnen.

Auch aus der Behauptung, dass die XY-GmbH „als Schnittstelle zur Verschleierung der wahren wirtschaftlichen Verhältnisse („Scheingeschäfte“) durch Erstellung von „Schein- bzw. Deckungsrechnungen“ herangezogen“ worden sei, lässt sich für die Frage, ob die Bw. im berufsgegenständlichen Zeitraum Arbeitgeberin im steuerrechtlichen Sinn gewesen ist, nichts gewinnen. Ganz abgesehen von dem Umstand, dass sich die angesprochenen Rechnungen nicht in dem vorgelegten Aktenkonvolut befinden und sich daher einer (weitergehenden) Beurteilung durch die Berufungsbehörde entziehen.

Ob bzw. gegebenenfalls auf Grund welcher Feststellungen das Finanzamt zu dem Ergebnis gelangt ist, dass bei den eigenen Dienstnehmern von einem Produktivitätsgrad von (nur) 30%

auszugehen sei und dass (sämtliche) Dienstnehmer zu einem einheitlichen Stundensatz von € 22,00 gearbeitet hätten, geht aus dem vorgelegten Aktenkonvolut ebenfalls nicht hervor.

Gemäß § 289 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn eine Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Ob die Abgabenbehörde zweiter Instanz von der Möglichkeit einer kassatorischen Berufungserledigung Gebrauch macht, liegt in ihrem Ermessen. Die Berufungsbehörde hat ihre Entscheidung, die gegenständliche Berufung einer kassatorischen Erledigung zuzuführen, folgende Überlegung zu Grunde gelegt: Der Anordnung des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren in Abgabensachen würde es unterlaufen, wenn es mangels Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungsrelevanten Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (so auch: Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar³, Tz 5 zu § 289, und die dort angeführte Judikatur).

Wie bereits ausgeführt worden ist, wurden im erstinstanzlichen Verfahren Ermittlungen dahingehend, ob die Bw. im berufungsgegenständlichen Zeitraum Arbeitgeberin im steuerrechtlichen Sinn/Dienstgeberin im Sinne des FLAG 1967 gewesen ist, zur Gänze unterlassen. Die erstmalige (umfassende) Ermittlung dieses Sachverhaltes und dessen Beurteilung würde nach Auffassung der Berufungsbehörde die Anordnung des Gesetzgebers über ein zweigliedriges Verfahren in Abgabensachen unterlaufen und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen zur bloßen Formsache degradieren. Aus diesem Grund wurde die gegenständliche Berufung einer kassatorischen Erledigung zugeführt.

Im fortgesetzten Verfahren wird das Finanzamt aber auch Feststellungen zur Produktivität (der eigenen Dienstnehmer) und zur Höhe des (einheitlichen) Stundensatzes zu treffen haben.

Hinweis für das fortgesetzte Verfahren: es wird angeregt, den Ermittlungsergebnissen und rechtlichen Erwägungen in einer Form Ausdruck zu verleihen, die auch der Bestimmung des § 93 Abs. 3 lit. a BAO Rechnung trägt (zum Anforderungsprofil an eine Bescheidbegründung siehe auch: Ritz, BAO, Kommentar³, Tz 11, 12 und 15 zu § 93).

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 26. Jänner 2011