



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 25. Mai 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 9. März 2006 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2004 und 2005 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 – als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung - die Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen und Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag nachgefordert und dies wie folgt begründet (Bericht [Vordruck L 18] vom 3. März 2006):

Die Bw. habe diverse Bauarbeiten mit ausländischen Arbeitskräften, angeblich Leiharbeitskräfte der Firma XY-Ltd. aus A (Irland), durchgeführt. Bei Kontrollen von Organen der KIAB seien immer wieder ausländische Arbeiter aus den ehemaligen Ostblockländern ohne gültige arbeitsmarktbehördliche Bewilligung bzw. ohne Nachweis einer Sozialversicherung aus Irland angetroffen worden. Bei den von der Bw. vorgelegten Belegen (Anträge über die Vergabe einer irischen SV-Nummer bzw. Dienstverträge zwischen der Firma XY-Ltd. und den

Arbeitern) handle es sich auf Grund optischer Mängel offensichtlich um Fälschungen. Es erscheine ebenso unglaublich, dass eine irische Firma mit einem polnischen Arbeiter einen Vertrag in deutscher Sprache abschließe. Auch stehe im Vertrag zwischen der Bw. und der Firma XY-Ltd., dass die Bw. die Arbeiter selbst zu rekrutieren habe, da sonst mit einer Vorlaufzeit gerechnet werden müsse. Ebenso seien die Arbeiter größtenteils im Büro der Bw. (angeblich mit treuhändisch zur Verfügung gestellten Geldern) entlohnt worden. Sämtlicher Geld- und Schriftverkehr zwischen der Bw. und der XY-Ltd. sei ausschließlich zwischen B. und C erfolgt, wobei es sich bei der Adresse um die Anschrift der Firma XY, Gasse, Ort, übrigens die Privatadresse eines Herrn X1, welcher auch Aktionär der Firma XY-Ltd. sei, handle. Das Prüfungsorgan gelange daher zu der Ansicht, dass der Bw. für diese ausländischen Arbeitskräfte die Dienstgebereigenschaft unterstellt werden müsse und die Abrechnung über die Firma XY-Ltd. nur eine Konstruktion darstelle, um der Lohnabgabepflicht zu entgehen.

Diesen Ausführungen ist die Bw. in der Berufung wie folgt entgegen getreten:

Die Bw. sei laut Auftrag vom 17. November 2004 Generalunternehmerin der A-GmbH beim Projekt D-Ort, D-Gasse, gewesen. Zur Durchführung der ihr obliegenden Leistungen habe sich die Bw. diverser Subauftragnehmer, darunter auch die XY-Ltd., bedient. Die XY-Ltd. sei dem Geschäftsführer der Bw. von Herrn X1 empfohlen worden. Herr X1 sei Vorstand der XY-AG, Gasse, Ort, und Gesellschafter und Geschäftsführer der XY-Ltd.. Die XY-AG betreibe eine Tauschbörse, bei der mehrere hundert Teilnehmer Leistungen anbieten und in Anspruch nehmen könnten. Die Verrechnung dieser Leistungen geschehe durch eine von der XY-AG geführte Internetseite. Da die Auftraggeberin der Bw. beim Bauvorhaben D-Ort (A-GmbH) Mitglied dieses Tauschsystems gewesen sei, sei laut Auftrag nur ein Teil der Bezahlung des vereinbarten Werklohnes in bar erfolgt, ein Teil jedoch in Form einer Gutschrift zugunsten der Bw. bei der Tauschbörse der XY-AG. Somit sei die Bw. angehalten gewesen, jedenfalls einen Teil der Subaufträge auch an andere Mitglieder dieser Tauschbörse zu vergeben, um die entsprechenden Gutschriften verwenden zu können. Aus diesem Grund habe der Geschäftsführer der Bw. dem Vorschlag von Herrn X1, auch das Unternehmen XY-Ltd. mit gewissen Subaufträgen zu beauftragen, zugestimmt. Die XY-Ltd. nehme an dem Tauschsystem der Firma XY-AG teil.

Die Bw. bzw. deren Geschäftsführer hätten überhaupt keinen Einfluss auf das Unternehmen der XY-Ltd. gehabt und seien an diesem Unternehmen weder direkt noch indirekt beteiligt gewesen. Das Unternehmen der XY-Ltd. stehe nach den Erfahrungen des Geschäftsführers der Bw. vielmehr unter dem bestimmenden Einfluss der XY-AG sowie dessen Vorstand X1. Dies zeige sich schon daran, dass für die XY-Ltd. gegenüber der Bw. immer nur Mitarbeiter der XY-AG aufgetreten seien. Insbesondere seien dies Herr X2 und Herr X1 gewesen. Wenn überhaupt, sei die XY-AG als Arbeitgeber der bei der XY-Ltd. beschäftigten

Dienstnehmer anzusehen, nicht aber die Bw., welche weder rechtliche noch faktische Möglichkeiten gehabt hätte, auf die XY-Ltd. Einfluss auszuüben. Dies beweise der Umstand, dass die XY-Ltd. und die XY-AG gemeinsam nicht nur mit der Bw. sondern mit einer Vielzahl von Professionisten zusammengearbeitet hätten. Laut den Angaben auf der Internetseite sollen dies mehrere tausend Unternehmen sein. Die Bw. sei daher nicht als Dienstgeber der bei der Firma XY-Ltd. beschäftigten Arbeitnehmer anzusehen, wenn überhaupt könne diese Dienstgebereigenschaft nur der XY-AG bzw. Herrn X1 persönlich, der auf dieses Unternehmen Einfluss gehabt habe, zugeordnet werden.

Der Geschäftsführer der Bw. habe sich wiederholt nach der ordnungsgemäßen Anmeldung der bei der XY-Ltd. beschäftigten Dienstnehmer bei Herrn X1 und Herrn X2 erkundigt. Es sei ihm daher immer wieder versichert worden, dass die Dienstnehmer ordnungsgemäß in Irland angemeldet seien. Verwiesen werde beispielhaft auf die Auftragsbestätigung vom 29. April 2004, in der Herr X1 persönlich im Namen der XY-Ltd. bestätige, dass alle Beschäftigten der XY-Ltd. nach den EU-Rechtsgrundlagen angemeldet worden seien. Auch seien dem Geschäftsführer der Bw. wiederholt von Herrn X1 und von Herrn X2 Dokumente betreffend die ordnungsgemäße Registrierung der XY-Ltd. übermittelt worden. Verwiesen werde beispielhaft auf das Company Printout vom 23. Juni 2004, darin sei Herr X1 ausdrücklich als Director ausgewiesen. Dem Geschäftsführer der Bw. sei daher nicht zumutbar gewesen, weitere Nachforschungen anzustellen. Ein Missbrauch der XY-Ltd. zur Umgehung der Zahlungspflicht betreffend Sozialversicherungsbeiträge und Steuern in Österreich seien – wenn überhaupt – ausschließlich der XY-AG bzw. Herrn X1 zuzurechnen. Bezeichnend sei weiters, dass wiederholt die XY-AG für die bei der XY-Ltd. angestellten Dienstnehmer Anträge beim Arbeitsmarktservice zur EU-Entsendung abgegeben habe. Dies unterstreiche nur den Einfluss der XY-AG auf die XY-Ltd..

Zusammen mit dem Berufungsschriftsatz hat die Bw. ua. auch folgende Schriftstücke vorgelegt: Auftragsschreiben der A-GmbH an die Bw. vom 17. November 2004; Pauschalauftrag der Bw. an die G1 (p.A. G2, Gasse, Ort) vom 22. November 2004; Auftragsbestätigung der XY-Ltd. an die Bw. vom 29. April 2004; Company Printout der XY-Ltd. vom 23. Juni 2004; Schreiben der XY-Ltd. an die Bw. vom 18. Mai 2004; Werkvertrag zwischen G3 und der XY-Ltd. (Datum unleserlich); Schreiben/Auftrag der Bw. an die XY-AG vom 23. Juli 2004; Werkvertrag zwischen der XY-Ltd. und der XY-AG vom 7. Juni 2004; Bestätigungen des AMS Wien an die XY-AG über die Einreichung von Anträgen zur EU-Entsendung vom 22. Juli 2004 und vom 6. August 2004.

Das Finanzamt hat die Berufung (ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung) der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Da der vom Finanzamt (zusammen mit der Berufung) vorgelegte Lohnsteuerakt – von den angefochtenen Bescheiden und dem Bericht abgesehen – im Wesentlichen (nur) aus den angesprochenen, der Berufung angeschlossenen Beilagen besteht, hat die Berufungsbehörde das Finanzamt mit Vorhalt vom 11. April 2011 unter Bezugnahme auf die Bescheidbegründung/den Bericht um die Vorlage folgender Dokumente (Belege) ersucht: Anträge über die Vergabe einer irischen SV-Nummer; Dienstverträge zwischen der Firma XY-Ltd. und den Arbeitern; Verträge/Schriftverkehr zwischen der Bw. und der XY-Ltd.; Anzeigen/Niederschriften der KIAB; Vorlage jener Dokumente/Schriftstücke, aus denen hervorgeht, dass die Arbeiter im Büro der Bw. entlohnt worden sind; Vorlage allfälliger weiterer, mit dem gegenständlichen Berufungsverfahren in Zusammenhang stehender Dokumente.

Mit Schriftsatz vom 27. Mai 2011 hat das Finanzamt zwei Aktenkonvolute vorgelegt. Diese beiden Aktenkonvolute betreffen zwei gegen den Geschäftsführer der Bw. als Beschuldigten gerichtete Verwaltungsstrafverfahren wegen Übertretung des Ausländerbeschäftigungsgesetztes (AuslBG) und bestehen im Wesentlichen aus folgenden Urkunden: Niederschriften, Bescheide (Straferkenntnis) der Bezirkshauptmannschaft, Berufungen, Verhandlungsschriften (UVS Burgenland), Bescheide (Erkenntnis) des UVS Burgenland.

In diesen beiden Verfahren war der Geschäftsführer der Bw. beschuldigt worden, in der Zeit vom 22. Juni 2004 bis zum 11. August 2004 (erstes Verfahren) und in der Zeit vom 12. August 2004 bis zum 1. Februar 2005 (zweites Verfahren) zwei (namentlich genannte) polnische Staatsangehörige mit dem Aufstellen und Verspachteln von Rigipswänden beschäftigt zu haben, ohne im Besitz dafür erforderlicher Bewilligungen gewesen zu sein. Der UVS Burgenland hat den Geschäftsführer (im zweiten Verfahren) von diesem Vorwurf freigesprochen und das Verfahren eingestellt (Erkenntnis vom 5. November 2007, Zahl: K 019/12/2005.040/024). Seine Entscheidung hat der UVS im Wesentlichen damit begründet, dass die beiden polnischen Staatsangehörigen (zweifelsfrei) mit der XY-Ltd. Arbeitsverträge abgeschlossen haben und dass der Geschäftsführer der Bw. den beiden polnischen Staatsangehörigen keine Arbeitsanweisungen erteilt hat, keine Kontrollfunktion ausgeübt hat und ihnen auch kein Arbeitsmaterial und kein Werkzeug zur Verfügung gestellt hat. Der Geschäftsführer der Bw. – so der UVS weiter in seiner Begründung – sei daher hinsichtlich der beiden polnischen Staatsangehörigen nicht Arbeitgeber im Sinne des AuslBG (und auch nicht Beschäftiger im Sinne des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes [AÜG]). Im ersten Verfahren hat der UVS Burgenland dem Berufungsvorbringen, dass hier – wenn überhaupt – ein (ununterbrochenes) Dauerdelikt vorliege, welches nicht willkürlich in zwei Zeiträume aufgespaltet werden dürfe, Rechnung getragen, und das Verfahren ebenfalls

eingestellt (Erkenntnis vom 21. November 2006, Zahl: E 019/12/2005.062/007). Weitere Dokumente (Belege) hat das Finanzamt nicht vorgelegt.

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.).

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und Abs. 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG) 1998.

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 ist Dienstgeber im Sinne des § 41 FLAG, wer Arbeitgeber im Sinne des § 47 EStG 1988 ist (VwGH vom 19. April 1988, ZI. 85/14/0145; vom 27. Juni 1961, ZI. 2271/58).

Nach der Definition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist das steuerliche Dienstverhältnis somit durch zwei Wesensmerkmale gekennzeichnet: der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber (und der damit einhergehenden Kontrollbefugnisse) und der Eingliederung in dessen betrieblichen Organismus. Arbeitgeber im steuerrechtlichen Sinn bzw. Dienstgeber im Sinne des FLAG ist somit, 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 sein sollen, Arbeitgeberfunktion im dargestellten Sinn (Weisungsrecht, Kontrollbefugnis, Entscheidung über die Höhe der Arbeitslöhne) ausgeübt hat, darüber wurden im erstinstanzlichen Verfahren keine Feststellungen getroffen. Aus dem vom Finanzamt vorgelegten Lohnsteuerakt bzw. aus den nachträglich vorgelegten Aktenkonvoluten ergeben sich keine Anhaltspunkte für die Annahme, dass die Bw. Arbeitgeberfunktion im dargestellten Sinn ausgeübt hätte.

Das Finanzamt hat die Haftungsinanspruchnahme für Lohnsteuer und die Nachforderung von Dienstgeberbeiträgen samt Zuschlägen ua. auch damit begründet, dass es sich bei den zwischen der Firma XY-Ltd. und den polnischen Arbeitern abgeschlossenen Verträgen offensichtlich um Fälschungen handle.

Dazu ist Folgerndes auszuführen: der vertraglichen Gestaltung kommt - abgesehen von dem Umstand, dass diese Verträge nicht vorgelegt worden sind und sich daher einer Beurteilung durch die Berufungsbehörde entziehen - keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu, da für die Frage, ob Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 EStG 1988 vorliegen, nicht die vertragliche Gestaltung, sondern die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen maßgeblich sind (so auch: VwGH vom 19. September 2007, Zi. 2007/13/0071; vom 29. September 2004, Zi. 99/13/0183; vom 28. April 2004, Zi. 2000/14/0125; vom 18. März 2004, Zi. 2000/15/0079).

Die Bw. hat zusammen mit der Berufung ua. auch einen zwischen ihr und der Firma XY-Ltd. abgeschlossenen Werkvertrag (Datum unleserlich) vorgelegt. Eine Vereinbarung dahingehend – wie vom Finanzamt in der Bescheidbegründung/im Bericht ausgeführt -, dass die Bw. die Arbeiter selbst zu rekrutieren habe, findet sich in diesem Werkvertrag nicht. Allfällige weitere – im ho. Vorhalt vom 11. April 2011 angesprochene – zwischen der Bw. und der Firma XY-Ltd. abgeschlossenen Verträge/Vereinbarungen wurden vom Finanzamt nicht vorgelegt.

Für die Beurteilung, ob eine Leistungsbeziehung dem Tatbild des § 47 EStG 1988 entspricht, ist – wie bereits ausgeführt worden ist - nicht die vertragliche Vereinbarung, sondern sind die tatsächlich verwirklichten Verhältnisse maßgeblich. Das bedeutet, dass allenfalls eine durch die Bw. tatsächlich ausgeübte Rekrutierung von Arbeitern in die Beurteilung, ob die Voraussetzungen des § 47 EStG 1988 vorliegen, einzubeziehen gewesen wäre. Dahingehende Feststellungen, ob die Bw. tatsächlich selbst Arbeitnehmer rekrutiert hat, hat das Finanzamt jedoch nicht getroffen. (Nur) Einem allfälligen dahingehenden Vertragspassus kommt im gegebenen Zusammenhang nach Auffassung der Berufungsbehörde keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu.

Das in § 47 Abs. 1 EStG 1988 umschriebene Tatbild ist nach Auffassung der Berufungsbehörde so zu verstehen, dass als Arbeitgeber diejenige natürliche oder juristische Person (Personengesellschaft) anzusehen ist, die den Lohnaufwand trägt (so auch: VwGH vom 28. September 1959, Zi. 1963/56; vom 19. Dezember 1962, Zi. 1617/60; vom 31. März 1987, Zi. 84/14/0147; vom 25. Mai 1988, Zi. 87/13/0231), die also die „Last der Auszahlung trägt“ (so auch: VwGH vom 27. Juni 1961, Zi. 2271/58; vom 19. April 1988, Zi. 85/14/0145), bei der der Lohnaufwand somit „eine endgültige Betriebsausgabe“ bildet (nochmals: VwGH vom 27. Juni 1961, Zi. 2271/58). Die rein manipulative Tätigkeit des Auszahlens ist dabei nicht von Bedeutung (VwGH vom 28. September 1959, Zi. 1963/56; vom

27. Juni 1961, Zl. 2271/58; vom 19. Dezember 1962, Zl. 1617/60; vom 22. Juni 1976, Zl. 649/76; vom 31. März 1987, Zl. 84/14/0147; vom 19. April 1988, Zl. 85/14/0145; vom 25. Mai 1988, Zl. 87/13/0231).

Das Finanzamt hat ausgeführt, dass die die Arbeiter (größtenteils) im Büro der Bw. entlohnt worden seien. Dahingehende Feststellungen, ob es sich dabei – im Sinne der dargestellten Rechtsprechung – (nur) um die „rein manipulative Tätigkeit des Auszahlens“ gehandelt hat, oder ob die Bw. – und dies würde unstrittig für ihre Arbeitgebereigenschaft sprechen – tatsächlich den Lohnaufwand getragen hat, hat das Finanzamt jedoch nicht getroffen. (Nur) Mit ihrer Feststellung, dass die Arbeitnehmer im Büro der Bw. entlohnt worden seien, vermag das Finanzamt daher die Arbeitgebereigenschaft der Bw. ebenfalls nicht zu begründen.

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, wurde im erstinstanzlichen Verfahren die Ermittlung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes – das ist: ob die Bw. im berufungsgegenständlichen

Zeitraum Arbeitgeberin im steuerrechtlichen Sinn gewesen ist - zur Gänze unterlassen. Die Nachholung des gesamten Ermittlungsverfahrens durch die Berufungsbehörde würde die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen zur bloßen Formsache degradieren. Die Berufung wurde daher einer cassatorischen Erledigung zugeführt.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 27. Juni 2011