



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Gabriela Hebenstreit, Dr. Walter Zisler und Dr. Edgar Atzmanstorfer über die Berufung BW GmbH, Adresse, vertreten durch die Deutner & Deutner Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs GmbH, 5026 Salzburg, Olivierstraße 12, vom 6. Juli 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Dr. Karl Brejcha, vom 18. Juni 2009 betreffend den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen 2007 und 2008, sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2007 und 2008 nach der am 24. Oktober 2012 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

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

Begründung

Bei der BW fand eine Prüfung der lohnabhängigen Abgaben über "die Jahre 2006 bis 2008" statt. In dem diese Prüfung abschließenden Bericht führte die Prüferin unter anderem an, dass sie Lohnkonten und Jahresabschlüsse für 2007 und 2008 sowie "diverse Aufzeichnungen" eingesehen habe. Nach Darstellung der Judikatur zur Abgrenzung von gewerblichen Tätigkeiten und nichtselbständigen Tätigkeiten führte sie aus, dass folgende Kriterien für ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG sprächen:

Die Entlohnung mit einem Stundenlohn von € 8,50 netto, da ein wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses sei, dass der Dienstnehmer für seine Dienstleistungen laufend ein angemessenes Entgelt erhalte. Weiters würden den freien Dienstnehmern ein PC und ein USB-Stick als Betriebsmittel zur Verfügung gestellt. Diese seien im Zusammenhang mit der Tätigkeit wesentliche Arbeitsmittel, was ebenfalls für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spräche. Für das Bestehen eines Dienstverhältnisses sei auch wesentlich, dass der Erwerbstätige in den Betrieb eingegliedert sei, wobei in diesem Zusammenhang auch das zeitliche Ausmaß seiner Tätigkeit und die Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden von Bedeutung sei. Die Verpflichtung zur Einhaltung einer bestimmten Arbeitszeit spräche also für ein Dienstverhältnis. Vertretungen seien laut Vertrag dem Arbeitgeber vorher bekannt zu geben. Diese ausdrückliche Zustimmung des Arbeitgebers zu einer Entsendung eines Vertreters spräche für ein Schulden der Arbeitskraft und gegen einen Werkvertrag. Zudem müsse darauf Bedacht genommen werden, dass es sich bei der Vertretungsmöglichkeit nicht bloß um eine formale Vereinbarung, sondern um eine der üblichen Gestaltung im Wirtschaftsleben entsprechende tatsächliche Vertretungsmöglichkeit handeln müsse. Im vorliegenden Fall liege aufgrund der faktischen Umstände jedenfalls ein Dienstverhältnis vor, da die vermeintlichen Auftragnehmer in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers eingebunden gewesen seien und kein nennenswertes Unternehmerrisiko eingegangen seien.

In weiterer Folge wurde für die Jahre 2007 und 2008 eine Hinzurechnung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages für den Dienstgeberbeitrag in einer Summe dargestellt. Und sodann auf die Ergebnisse der Jahre 2007 und 2008 aufgeteilt. Weitere Unterlagen über diese Prüfung, insbesondere Namen des oder der in Frage stehenden freien Dienstnehmer, vertragliche Vereinbarungen mit diesen freien Dienstnehmern, Unterlagen über die erbrachten Arbeiten dieser Dienstnehmer und Ähnliches mehr befinden sich nicht im Akt. Das FA erließ in weiterer Folge Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 und 2008 stellte die bisherigen Vorschriften sowie den neu ermittelten Dienstgeberbeitrag dar und verwies zur Begründung auf den zuvor angesprochenen Bericht über die Prüfung der lohnabhängigen Abgaben.

Gegen diese Bescheide erhob die BW durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Berufung und führte dazu im Wesentlichen aus, dass sie aus den zuvor dargestellten Ausführungen im Prüfungsbericht keine Begründung erkennen könne. Die Bezahlung nach abgerechneten Stunden sei für die steuerliche Klassifizierung eines Arbeitsverhältnisses kein Kriterium. Die Art der Entlohnung lasse demzufolge noch keine hinreichenden Schlüsse auf die Unterordnung unter den geschäftlichen Willen des Arbeitgebers bzw. auf die Eingliederung in dessen Organisation zu. Als Beispiel dafür möge die Abrechnung von Handwerkern und im freiberuflichen Bereich gelten, die ebenfalls nach Stunden abrechneten. Der PC und der USB-

Stick seien keine wesentlichen Betriebsmittel für die freien Dienstnehmer gewesen. Dieses sei das Internet, in dem die freien Dienstnehmer recherchiert hätten. Da das Internet nicht der BW zuzurechnen sei und die freien Dienstnehmer über eigene Internetanschlüsse verfügt hätten, mittels derer sie Teile der Arbeiten zu Hause und selbständig und nach freier Zeiteinteilung erledigen konnten spräche auch dies nicht für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Dies beträfe auch die Arbeitszeit, da es den freien Dienstnehmern freigestellt gewesen sei, ob sie in den Büroräumlichkeiten oder von zu Hause aus gearbeitet hätten. Die technischen Voraussetzungen für das eigenständige Arbeiten von zu Hause aus seien gegeben gewesen. Im vorliegenden Fall sei es so gewesen, dass die freien Dienstnehmer einzelne, abgrenzbare Arbeiten ausgeführt hätten und nicht einfach nur ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt hätten. Recherchetätigkeiten und die Verarbeitung von Daten seien auf Gebiete aufgeteilt gewesen, die die freien Dienstnehmer nach freier Einteilung bearbeiten konnten. Es sei gerade nicht so gewesen, dass vom Auftraggeber jeden Tag vorgegeben worden sei welche Daten verarbeitet werden sollten. Dies beträfe auch die angeführte Vertretungsmöglichkeit eines freien Dienstnehmers. Die freien Dienstnehmer hätten sich jederzeit ohne Zustimmung des Auftraggebers vertreten lassen können. Die Verpflichtung Vertretungen bekannt zu geben sei nicht gleichbedeutend mit einer generellen Zustimmungspflicht des Auftraggebers. Vielmehr hätte die Bekanntgabe der Vertretung praktische Gründe gehabt, so sollte es dem Auftraggeber möglich sein bei Fragen zur Arbeit des freien Dienstnehmers bzw. seines Vertreters einen entsprechenden Kontakt herstellen zu können.

Zudem müsse auch noch berücksichtigt werden, dass es den freien Dienstnehmern möglich gewesen sei, durch einen entsprechenden Arbeitseinsatz und die Anzahl der Projekte ihre Verdienstmöglichkeit zu variieren. Diese direkte Einflussmöglichkeit sei Ausdruck des Unternehmerrisikos.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Juli 2009 wies das FA diese Berufung als unbegründet ab und führte nach Anführung der entsprechenden Judikaturstellen an, dass im gegenständlichen Fall ein Dienstverhältnis vorliege, da sich die Dienstnehmer der Auftraggeberin gegenüber verpflichtet hätten, Recherchen im Internet und die Verarbeitung von Daten durchzuführen. Die Vereinbarung eines Stundenhonorares stelle ein gewichtiges Indiz dar, weil die Mitarbeiter der BW nicht einen bestimmten Erfolg schuldeten, sondern nur ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellten. Die Bereitstellung von entsprechend ausgestatteten PC-Arbeitsplätzen spreche ebenso wie das Tätigwerden zu den üblichen Bürozeiten für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung der Mitarbeiter in den Betrieb der BW. Das gegenständlich praktizierte kurzfristige einvernehmliche Vereinbaren der Arbeitszeit sei auch bei Gelegenheitsarbeitern anzutreffen und spreche nicht entscheidend für die Selbständigkeit

der betroffenen Mitarbeiter. Bei der gegebenen Sachlage sei davon auszugehen, dass bereits die vorrangig zu prüfenden Kriterien Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eindeutig für das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprächen. Zudem sei auch nicht zu erkennen, dass die eingesetzten Mitarbeiter der BW ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko zu tragen hätten. Auch der vereinbarten Vertretungsbefugnis komme kein tatsächliches Gewicht zu, wenn wie im gegenständlichen Fall eine bestimmte Arbeitsverpflichtung ohnedies nicht bestanden habe.

Darauf beantragte die BW durch ihren ausgewiesenen Vertreter die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz und führte darin im Wesentlichen an, dass in der Berufungsvorentscheidung in keiner Weise auf die in der Berufung vorgebrachten Argumente eingegangen worden sei, sondern die Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen nur die Argumente der Prüfung wiederhole. Es werde vollständig übersehen, dass die freien Mitarbeiter ausdrücklich mit der Erbringung konkreter Werke beauftragt gewesen seien. Sie hätten die Eingabe und Aktualisierung von Daten in die betriebliche Datenbank durchführen müssen, das heißt der Auftrag habe darin bestanden, in einem vorgegeben bestimmten Gebiet sämtliche Daten von Unternehmungen xx zu erfassen und in eine Datenbank einzugeben. Falls der freie Mitarbeiter die beauftragten Daten eines konkreten Gebietes nicht vollständig erfasst hätte, wäre die Bezahlung in keinsten Weise erfolgt. Dasselbe gelte für die Aktualisierung von Daten. Wäre ein Gebiet nicht vollständig durchgearbeitet worden, wäre ebenfalls keine Bezahlung erfolgt. Es habe auch keine Bindung an eine gewisse Dienstzeit bestanden, da im Vertrag nur vorgesehen gewesen sei, dass die Mitarbeiter sich im Unternehmen an die Öffnungszeiten zu halten hätten. Auch ein Handwerker könne Reparaturarbeiten in einem Büro nur innerhalb der Öffnungszeiten dieses Büros durchführen.

Das FA legt die Akten des Prüfungsverfahrens dem UFS zur Entscheidung vor.

Der UFS hat dazu erwogen:

Der oben dargestellte Verfahrensgang gibt auch den Inhalt der Akten des Prüfungsverfahrens über die lohnabhängigen Abgaben wieder. Diesen Akten liegen wie zuvor dargestellt keine Unterlagen bei, die die Ausführungen des FA im Prüfbericht in irgendeiner Form überprüfbar machen würden. Auch ist nicht erkennbar, wie viele freie Dienstnehmer von den Feststellungen des FA betroffen sein sollten.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde II. Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist, durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde I. Instanz erledigen, wenn Ermittlungen

unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Im gegenständlichen Verfahren hat die BW durch den steuerlichen Vertreter sowohl in der Berufung als auch im Vorlageantrag versucht die Tätigkeit der freien Mitarbeiter der BW darzustellen. Abgesehen davon, dass weder aufgrund von Unterlagen noch aus den Ausführungen des FA nachvollziehbar ist, welche Tätigkeiten das FA überprüft hat und wie es seine Schlüsse gezogen hat, ist festzuhalten, dass die Darstellung der BW hinsichtlich der Tätigkeit der Mitarbeiter in der Berufung in einzelnen, jedoch wesentlichen Punkten von der allgemein gehaltenen Darstellung des FA im Erstbescheid und auch in der Berufungsvorentscheidung abweicht, ohne dass das FA auf diese Ausführungen eingegangen wäre. Aus den Akten ist nicht ersichtlich, welche Unterlagen das FA eingesehen hat, die für die Abgrenzung der Arbeiten der freien Mitarbeiter als selbständige oder unselbständige Tätigkeit in Frage kommen könnten. Dies ergibt sich sowohl aus dem Akteninhalt, der diesbezüglich keinerlei Unterlagen enthält, als auch aus dem Prüfbericht, aus dem lediglich der Verweis ersichtlich ist, dass neben den Lohnkonten und den Jahresabschlüssen der Jahre 2007 und 2008 "diverse Aufzeichnungen" eingesehen worden seien. Auch die Ausführungen des FA in der Berufungsvorentscheidung weisen nicht darauf hin, dass bzw. welche konkrete Unterlagen, die die Ausführungen des FA stützen könnten, vorgelegen sind und der Beurteilung zu Grunde gelegt worden sind.

Ohne die Möglichkeit Kenntnis von dem vom FA beurteilten Sachverhalt zu erhalten, sind aber die rechtlichen Ausführungen des FA im gegenständlichen Fall nicht überprüfbar.

Das FA hat daher nach seiner eigenen Argumentation und auch nach dem Aktenstand Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung möglicherweise ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können bzw. bei dem eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Aus den Akten nachvollziehbar wurden keinerlei Ermittlungen getätigt, um die Tätigkeit der Mitarbeiter als selbständig oder nicht selbständig abgrenzen zu können, weder Namen noch Anzahl der betroffenen freien Mitarbeiter noch deren konkrete Tätigkeit können nachvollzogen werden.

Ohne Kenntnis des Ablaufes des Prüfungsverfahrens kann doch auch ausgeführt werden, dass das FA sich auch im Rechtsmittelverfahren mit dem Vorbringen und den Beweisanboten der BW nicht substantiiert auseinandergesetzt hat, weswegen der UFS im Rahmen des ihm gemäß § 289 Abs. 1 BAO eingeräumten Ermessens von der Möglichkeit Gebrauch macht, diese Bescheide und die ergangenen Berufungsvorentscheidungen aufzuheben und die Sache an die Abgabenbehörde I. Instanz zurückzuverweisen. Diese Entscheidung erfolgte vor allem deswegen, da aus den vorliegenden Unterlagen in keiner Weise erkennbar ist welche freien

Dienstnehmer als Arbeitnehmer im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG angesehen worden wären, ebenso weil überhaupt keine Unterlagen in den Akten erliegen die eine Beurteilung der Tätigkeit dieser freien Dienstnehmer auch nur im Ansatz ermöglichen würden. Es kann nicht Hauptaufgabe der II. Instanz sein, Sachverhalte und Beweise erstmals zu erheben und eine Beweiswürdigung erstmals durchzuführen. Da überhaupt keine Ermittlungen ersichtlich waren sind (alle) Ermittlungen in diesem Verfahren erstmals dokumentiert durchzuführen. Dies ist aufgrund der vorhandenen personellen Ausstattung des FA auf kürzerem Wege und kostengünstiger durchzuführen, als dies durch den UFS erfolgen könnte insbesondere dann, wenn man den Umfang der noch durchzuführenden Ermittlungen bedenkt. Der Senat hat aus diesen Gründen die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidung gemäß § 289 Abs.1 BAO behoben und verweist die Sache an die Abgabenbehörde I. Instanz zurück.

Gemäß § 284 Abs. 3 BAO kann der Berufungssenat ungeachtet eines Antrages (Abs. 1 Z 1) von einer mündlichen Verhandlung absehen, ... wenn eine Aufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO erfolgt. Der Senat hat im Rahmen des ihm eingeräumten Ermessens von diesem Recht Gebrauch gemacht, da aufgrund der vorliegenden Akten und dem Vorbringen der Parteien die Sachlage ausreichend geklärt war, weswegen aus Gründen der Sparsamkeit und Verfahrensbeschleunigung von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen wurde und die Sache in nichtmündlicher Verhandlung behandelt wurde.

Salzburg, am 24. Oktober 2012