

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, vertreten durch Mag. Johann Wally, Hirschvogelgasse 7/15, 1200 Wien, über die Beschwerde vom 23.08.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 23.07.2012, betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für Lohnsteuer sowie betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2007 bis 2010 beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide vom 23.07.2012 und die Beschwerdeverentscheidung vom 04.12.2012 werden gemäß § 278 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 1961/194 idgF (BAO), unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) führte in den streitgegenständlichen Jahren 2007 bis 2010 als Franchisenehmer einer Unternehmenskette eine Pizzeria mit Zustellservice. Im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA) wurde festgestellt, die im Prüfungszeitraum als Speisenzusteller tätigen Personen seien in einem Dienstverhältnis zum Bf im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 gestanden. Da für deren Löhne weder Lohnsteuer abgeführt worden sei, noch deren Bezüge in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einbezogen worden seien, seien diese Beträge nachzuverrechnen.

Das Finanzamt erließ den Feststellungen der GPLA-Prüfung entsprechende Haftungsbescheide für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 sowie Bescheide betreffend DB und DZ.

In der fristgerecht dagegen eingebrachten nunmehr als Beschwerde zu behandelnden Berufung führte der damalige Vertreter des Bf aus, die Speisenzusteller seien als Güterbeförderer/Kleintransporteure mit Gewerbeschein selbständig tätig gewesen. Zwischen den Zustellern und dem Bf bestehe ein Werkvertrag. Die Zusteller

hätten alle ein eigenes Auto und bekämen nur dann Geld, wenn sie die Pizza zugestellt hätten. Sie seien dem Bf gegenüber nicht weisungsgebunden und daher keine Dienstnehmer des Bf. Dem Bf sei bei der Einschulung für die Betriebsführung vom Franchisegeber auch mitgeteilt worden, dass die Speisenzusteller selbständig tätig seien.

Die als Beschwerde zu behandelnde Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 04.12.2012 als unbegründet abgewiesen. Nach Zitat der Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988 und Auszügen aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wurde ausgeführt, dem Vorbringen des Bf, die Pizzazusteller hätten über eine freie Arbeitszeit verfügt, stehe entgegen, dass der Bf die Modalitäten der von den Zustellern durchzuführenden Transportleistungen mit dem jeweiligen Kunden festlege und die Zusteller daher bei der Ausführung daran gebunden seien. Es könne daher davon ausgegangen werden, dass es zu unregelmäßigen Arbeitszeiten gekommen sei, diese aber nicht von den Pizzazustellern, sondern vom Bf im Hinblick auf die jeweiligen Kundenwünsche festgelegt worden seien. Die Zusteller seien diesbezüglich jedenfalls an die Weisungen des Bf gebunden gewesen. Ihnen sei es auch nicht möglich gewesen, Aufträge von Kunden abzulehnen. Sie hätten vielmehr jene Kundenaufträge durchzuführen gehabt, für die sie der Bf herangezogen habe.

Aus dem Gesamtbild des Sachverhaltes sei ersichtlich, dass die Pizzazusteller aufgrund des Tätigwerdens für den Bf über einen längeren Zeitraum in den wirtschaftlichen Organismus des Unternehmens eingegliedert und den Weisungen des Bf unterworfen gewesen seien.

Die Pizzazusteller seien dafür regelmäßig entlohnt worden, die Höhe der Entlohnung habe sich nach der Anzahl der geleisteten Arbeitsstunden gerichtet. Sie hätten auch nicht ein Werk, sondern ihre Arbeitskraft geschuldet.

Die Art der Tätigkeit der Speisenzusteller habe sich in keiner Weise von jener eines Dienstnehmers eines mit derartigen Dienstleistungen befassten Unternehmens unterschieden. Der Umstand, dass die Pizzazusteller eine Gewerbeschein besessen hätten und bei der Sozialversicherung der Gewerblichen Wirtschaft angemeldet gewesen seien, vermöge daran nichts zu ändern. Nach der Judikatur seien für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis nicht die vertraglichen Abmachungen maßgebend, sondern das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der Tätigkeit.

Im fristgerecht dagegen erhobenen Vorlageantrag wies der Bf darauf hin, dass die Pizzazusteller alle ein eigenes Auto verwendet hätten, um die Pizzen zuzustellen, und nur dann Geld bekommen hätten, wenn sie die Pizzen tatsächlich zugestellt hätten. Sie hätten sehr wohl Aufträge ablehnen können und kommen und gehen können, wann es ihnen gepasst hätte. Dann hätte der Bf die Pizzen selber ausliefern müssen. Die Zusteller seien daher dem Bf gegenüber nicht weisungsgebunden gewesen. Die zeitliche und örtliche Vorgabe der Tätigkeit bestimme der Kunde, der das Essen bestelle.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Beschwerdeführer (Bf) führte in den streitgegenständlichen Jahren 2007 bis 2010 als Franchisenehmer einer Unternehmenskette eine Pizzeria mit Zustellservice.

Die Speisenzusteller waren im Besitz eines Gewerbescheines und bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft angemeldet. Für die Durchführung der Aufträge benützten sie von ihnen beigestellte Fahrzeuge. Sie legten Honorarnoten über die von ihnen durchgeführten Speisenzustellungen.

Weder der Bf noch die als Speisenzusteller tätigen Personen wurden im Zuge der GPLA einvernommen.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den elektronisch vorgelegten Unterlagen und ist nicht strittig. Er ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

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.

Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260 BAO) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1 BAO) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261 BAO) zu erklären, so kann das Verwaltungsgericht gemäß § 278 Abs. 1 BAO mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeverentscheidungen 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 die Feststellung 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.

Gemäß § 278 Abs. 3 BAO sind die Abgabenbehörden im weiteren Verfahren an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

Ob im Streitfall hinsichtlich der als Speisenzusteller tätigen Personen die Merkmale der Selbständigkeit jene der Unselbständigkeit tatsächlich überwiegen, kann auf Grund der bisher vorgenommenen Ermittlungen nicht abschließend beantwortet werden.

Dazu wäre es erforderlich, den Inhalt der zwischen dem Bf und den Speisenzustellern abgeschlossenen "Werkverträge" zu erforschen und sowohl den Bf als auch die Speisenzusteller zur tatsächlichen Durchführung dieser Verträge zu befragen. Für die

Entscheidung wesentlich wäre auch die Beantwortung der Frage, ob ein Dienstplan existierte, ob sich die als Zusteller tätigen Personen vertreten lassen konnten, wie die Bezahlung erfolgte, ob sie Aufträge ablehnen durften und welche Konsequenzen eine derartige Ablehnung zeitigte.

Eine Entscheidung, ob die Speisenzusteller im Rahmen eines Dienstverhältnisses oder selbständig tätig wurden, kann in Anbetracht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und des Bundesfinanzgerichts nur nach Klärung der oben angeführten Punkte getroffen werden (VwGH 21.03.2018, Ra 2017/13/0011; BFG 28.10.2015, RV/7101390/2015).

Der Verwaltungsgerichtshof hält in seinem Erkenntnis vom 09.09.2015, Ra 2015/16/0037, hinsichtlich der Befugnis des Bundesfinanzgerichtes, kassatorische Entscheidungen im Sinne des § 278 Abs. 1 BAO zu treffen, unter Berufung auf die ErläutRV zum FVwGG 2012, 2007 BlgNR XXIV. GP 19, auszugsweise Folgendes fest:

"Über Beschwerden absprechende Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes bzw. der Landesverwaltungsgerichte sind einerseits formale Entscheidungen (z.B. Zurückweisung einer verspäteten Beschwerde), Aufhebungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde (entspricht im Wesentlichen dem bisherigen § 289 Abs. 1 BAO) sowie meritorische Beschwerdeerledigungen.

Entscheidungen in der Sache selbst haben nach § 279 Abs. 1 BAO zu erfolgen. Die diesbezügliche Entscheidungsbefugnis entspricht jener im bisherigen § 289 Abs. 2 BAO (für Berufungsentscheidungen).

Schon nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 289 Abs. 1 BAO in der Fassung vor dem FVwGG 2012 hatte der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache zu entscheiden, die bloß kassatorische Erledigung nach § 289 Abs. 1 BAO sollte nur die Ausnahme darstellen. Die Befugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz, nach § 289 Abs. 1 BAO vorzugehen, war in deren Ermessen gestellt. Machte die Behörde von diesem Ermessen Gebrauch, hatte sie die Ermessensübung zu begründen.

Während § 279 Abs. 1 erster Satz BAO in der Fassung des FVwGG 2012 - um mit den Worten der zitierten ErläutRV 2007 BlgNR XXIV. GP zu sprechen - "im Wesentlichen" dem bisherigen § 289 Abs. 1 erster Satz BAO in der Fassung vor dem FVwGG 2012 "entspricht", nimmt § 278 Abs. 1 zweiter Satz BAO (wonach eine solche Aufhebung unzulässig ist, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist) in Übereinstimmung mit Art. 130 Abs. 4 Z 2 B-VG in der Fassung der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 eine Einschränkung vor, die in § 289 Abs. 1 BAO in der Fassung vor dem FVwGG 2012 nicht enthalten war.

In seinem Erkenntnis vom 26. Juni 2014, Zl. Ro 2014/03/0063, führte der Verwaltungsgerichtshof (in Auslegung des § 28 VwGVG vor dem Hintergrund des Art. 130 Abs. 4 B-VG) aus, der Verfassungsgesetzgeber habe sich bei Erlassung

der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 davon leiten lassen, dass die Verwaltungsgerichte - auch zur Vermeidung von "Kassationskaskaden" - grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden haben, weshalb ein prinzipieller Vorrang einer meritorischen Entscheidungspflicht der Verwaltungsgerichte anzunehmen sei. Mit einem restriktiven Verständnis der Ausnahmen von der den Verwaltungsgerichten grundsätzlich zukommenden Zuständigkeit zur Entscheidung in der Sache selbst werde insbesondere der der Einrichtung der Verwaltungsgerichte zugrunde gelegten normsetzerischen Zielsetzung entsprochen, einen Ausbau des Rechtsschutzsystems im Sinne der Verfahrensbeschleunigung vorzunehmen, bedeute doch die mit der verwaltungsgerichtlichen Kassation einer verwaltungsbehördlichen Entscheidung verbundene Eröffnung eines neuerlichen Rechtszuges gegen die dann abermalige verwaltungsbehördliche Entscheidung an ein Verwaltungsgericht insgesamt grundsätzlich nicht nur eine Verlängerung des Verfahrens, sondern führe dies im Ergebnis - infolge der neuerlichen Beschwerdemöglichkeit beim Verwaltungsgericht - zur Befassung einer "zusätzlichen" Rechtsmittelinstanz, was aber aus gesetzgeberischer Sicht prinzipiell abgelehnt worden sei, wie die grundsätzliche Beseitigung des administrativen Instanzenzuges durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 zeige. Derart seien es gerade Rechtsschutzerwägungen, die der prinzipiellen Zuständigkeit der Verwaltungsgerichte zur Entscheidung in der Sache selbst zugrunde lägen.

Überträgt man diese (vor dem Hintergrund des Art. 130 Abs. 4 B-VG angestellten) Erwägungen auf die Auslegung des § 278 Abs. 1 BAO (idF FVwGG 2012), normiert § 278 Abs. 1 BAO (abgesehen von den in lit. a und b vorgesehenen Formalentscheidungen) den Grundsatz der Entscheidung in der Sache vor einer ausnahmsweisen Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde. Eine solche Aufhebung ist jedenfalls unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist. Die Ausnahmebestimmung (der Ermächtigung zur Aufhebung und Zurückverweisung) ist, an den Zielsetzungen der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 orientiert, restriktiv (im Sinne eines engen Anwendungsbereiches) zu verstehen (vgl. das zitierte Erkenntnis vom 26. Juni 2014)."

Wie der Verwaltungsgerichtshof unter Berufung auf verschiedene Literaturmeinungen in dem zitierten Erkenntnis vom 26. Juni 2014, Ro 2014/03/0063, festhält, wird eine Zurückverweisung der Sache an die Verwaltungsbehörde zur Durchführung notwendiger Ermittlungen daher insbesondere dann in Betracht kommen, wenn die Verwaltungsbehörde jegliche erforderliche Ermittlungstätigkeit unterlassen hat, wenn sie zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts lediglich völlig ungeeignete Ermittlungsschritte gesetzt oder bloß ansatzweise ermittelt hat. Gleiches gilt, wenn konkrete Anhaltspunkte annehmen lassen, dass die Verwaltungsbehörde (etwa schwierige) Ermittlungen unterließ, damit diese dann durch das Verwaltungsgericht vorgenommen werden.

Im gegenständlichen Fall ist die belangte Behörde auf Grund der in der Buchhaltung des Bf vorhandenen Honorarnoten von Dienstverhältnissen der Speisenzusteller ausgegangen, ohne Ermittlungen dahingehend anzustellen, wie die vertraglichen Verhältnisse tatsächlich verwirklicht wurden.

Um Gewissheit zu erlangen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen, ist das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der Tätigkeit zu untersuchen und sind die oben angeführten Ermittlungen unter Wahrung des Parteienghört vorzunehmen. Dies erfordert die Überprüfung der zwischen dem Bf und den Speisenzustellern getroffenen Vereinbarungen, die erstmalige Einvernahme des Bf und der Speisenzusteller und damit Ermittlungen im Umfang einer GPLA sowie die Einräumung der Möglichkeit, dass der Bf zu den Aussagen der Speisenzusteller Stellung beziehen kann.

Das Bundesfinanzgericht sieht sich daher dazu veranlasst, die genannten Bescheide und die Beschwerdeentscheidung aufzuheben und die Beschwerdesache zur ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung an das Finanzamt zurückzuverweisen.

Die Aufhebung nach § 278 Abs. 1 BAO stellt eine Ermessensentscheidung dar, welche nach den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu treffen ist (§ 20 BAO). Zweckmäßig ist die Zurückverweisung im gegenständlichen Fall deshalb, weil zur Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes noch wesentliche Ermittlungen notwendig sind, welche von der belangten Abgabenbehörde rascher und wirtschaftlicher erledigt werden können als vom Bundesfinanzgericht, da das Bundesfinanzgericht angesichts des Umfanges der notwendigen Ermittlungen ebenfalls die Abgabenbehörde mit diesen Ermittlungen beauftragen müsste.

Die Abgabenbehörde kann sich im Rahmen eines persönlichen Kontaktes mit dem Bf und den Speisenzustellern wesentlich unkomplizierter ein Bild über die Art der Tätigkeit der Speisenzusteller machen und die daraus zu ziehenden Schlüsse direkt mit diesem erörtern, ohne diesbezüglich das Bundesfinanzgericht informieren zu müssen und etwaige Gegenäußerungen des Bf erst im Rahmen des Parteienghört zu erfahren, was zu beträchtlichen Verfahrensverzögerungen führen würde.

Die Aufhebung unter Zurückverweisung dient der Verfahrensbeschleunigung und entspricht dem Gebot der angemessenen Verfahrensdauer. Die erforderlichen Erhebungen im Außendienst wären jedenfalls vom Finanzamt (sei es nach § 278 BAO, sei es bei Nichtaufhebung nach § 269 Abs. 2 BAO) durchzuführen.

Da es nicht Sache des Verwaltungsgerichts ist, anstelle der Verwaltungsbehörde im Ergebnis erstmals ein zweckentsprechendes Ermittlungsverfahren zu führen, sind die angefochtenen Bescheide gemäß § 278 BAO aufzuheben und ist die Sache an das Finanzamt zurückzuverweisen. Dies ist sowohl im Interesse der Raschheit der Entscheidung gelegen als auch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden.

Da somit im gegenständlichen Fall die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde rascher und kostensparender durchgeführt werden kann als durch das Bundesfinanzgericht, ist die Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde nicht unzulässig.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm Art. 133 Abs. 9 B-VG und § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen einen die Angelegenheit abschließenden Beschluss des Bundesfinanzgerichtes die 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 in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im gegenständlichen Erkenntnis zu beantwortende Rechtsfrage bestand in der Beurteilung der Berechtigung zur Aufhebung der nach einer GPLA ergangenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde gemäß § 278 Abs. 1 BAO.

Da die genannte Rechtsfrage im Sinne der herrschenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gelöst wurden (vgl. die oben zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes), war die ordentliche Revision für unzulässig zu erklären.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. April 2018