

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Unger in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Dr. Peter Wolf Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Lehrgasse 3A, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 9.4.2008 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 27.03.2008, betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2005, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Die beschwerdeführende Gesellschaft (in Folge: Beschwerdeführerin) ist in der Film- und Fernsehproduktion tätig.

In Folge einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben betreffend ua das beschwerdegegenständliche Jahr 2005, wurden die von der Beschwerdeführerin für beschränkt steuerpflichtige Künstler getragenen Spesen (Hotel- und Flugkosten) der Bemessungs- bzw Beitragsgrundlage für die Lohnsteuer sowie für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag hinzugerechnet.

Der hierauf von der belangten Behörde hinsichtlich der vertretenen Abfuhrdifferenzen erlassene Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2005 vom 20.3.2007 wurde von der

Beschwerdeführerin im Rechtsmittelweg bekämpft. Mit Berufungsvorentscheidung vom 20.3.2008 sprach die belangte Behörde aus:

"Der Berufung wird stattgegeben.

Der Bescheid wird aufgehoben.

Begründung:

Der Berufung wird aus verfahrensrechtlichen Gründen stattgegeben (unrichtiger Abgabenbescheid 2005)."

Nach Einbringung eines Vorlageantrages gegen diese Berufungsvorentscheidung erfolgte die Rechtsmittelvorlage an den unabhängigen Finanzsenat als damals zuständigen Rechtsmittelbehörde. Infolge der Zurückziehung des Vorlageantrages wurde dieses Beschwerdeverfahren mit hg. Beschluss vom heutigen Tag, GZ RV/7102472/2010, erledigt.

Im Anschluss an die Aufhebung des Haftungs- und Abgabenbescheides vom 20.3.2007 durch die Berufungsvorentscheidung vom 20.3.2008, wurde von der belangten Behörde am 27.3.2008 der nunmehr hier verfahrensgegenständliche (neue) Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2005 erlassen. Zur Begründung wurde auf den - bereits dem Haftungs- und Abgabenbescheid vom 20.3.2007 zugrundeliegenden - Bericht über die stattgefundenen gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben verwiesen.

Im Unterschied zum Abgabenbescheid vom 20.3.2007 wies der neue Abgabenbescheid vom 27.3.2008 den Gesamtbetrag des festgesetzten Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrages - und nicht bloß die sich aus den Prüfungsfeststellungen ergebende Differenz - auf.

Die Beschwerdeführerin erhob auch gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 27.3.2008 das damalige Rechtsmittel der Berufung und brachte, unter Bezugnahme auf die Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 20.3.2007 ua vor, dass auch der hier verfahrensgegenständliche Bescheid vom 27.3.2008 nicht die durch das Urteil des EuGH vom 3.10.2006 in der Rs "FKP Scorpio" auch für Österreich unmittelbar anzuwendende Rechtslage berücksichtige, die bis zur Novellierung des § 99 Abs. 2 EStG 1988 durch BGBl I 2007/24 (ab 24.5.2007) Geltung habe. Der angefochte Haftungs- und Abgabenbescheid sei daher ersatzlos aufzuheben.

Diese Beschwerde wurde von der belangte Behörde ohne Erlassung einer (damals fakultativen) Berufungsvorentscheidung wiederum dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt. Im Vorlagebericht beantragte die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Auf das Berufungsvorbringen, wonach im

gegenständlichen Fall "res iudicata" vorliege, entgegnete die belangte Behörde, dass die Berufungsvorentscheidung vom 20.3.2008 der neuerlichen Erlassung eines Bescheides betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2005 nicht entgegen gestanden sei, da erst der nunmehr angefochtene Bescheid die gesetzlichen Anforderungen an Festsetzungsbescheide erfülle.

Im Vorlagebericht samt einem Aktenvermerk wurde von der belangten Behörde ausdrücklich angemerkt, dass nur die - nunmehr § 201 BAO entsprechenden - Festsetzungsbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag der Rechtsmittelbehörde zur Entscheidung vorgelegt werden. Das Verfahren gegen den neuen Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer sei gemäß § 281 BAO ausgesetzt worden.

Mit Anbringen vom 14.12.2017 wurden von der Beschwerdeführerin die Anträge auf Senatszuständigkeit und auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

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. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Dementsprechend stellt das Bundesfinanzgericht auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Beschwerdeführerin beschäftigte im Jahr 2005 28 Film- bzw Theaterschauspielerinnen und -schauspieler ohne österreichischen Wohnsitz bzw gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich im Jahr 2005. Mit Ausnahme von zwei Personen besaßen alle Schauspielerinnen und Schauspieler die Staatsbürgerschaft eines EU-Mitgliedsstaates.

Als Entgelt wurde jeweils ein Bruttogehalt vereinbart. Zusätzlich wurden von der Beschwerdeführerin die unmittelbar mit der vereinbarten Tätigkeit zusammenhängenden Hotel- und Flugkosten übernommen.

Von der Beschwerdeführerin wurden im Streitjahr 2005 die Bruttogehälter ohne Hinzurechnung der übernommenen Hotel- und Flugkosten als Bemessungs- bzw Beitragsgrundlage für die Lohnsteuer sowie den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag herangezogen.

Die Einkünfte der Schauspielerinnen und Schauspieler wurden nicht im Rahmen eines Gewerbebetriebes iSd § 98 Z 3 EStG ausgeübt.

Die belangte Behörde legte nur die Verfahren betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag des Jahres 2005 zur Entscheidung durch die Rechtsmittelinstanz vor. Das Verfahren betreffend Haftungsbescheid bezüglich Lohnsteuer des Jahres 2005 wurde gemäß § 281 BAO (idF vor dem FVwGG 2012) ausgesetzt.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Insbesondere wurde auch von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt, dass die von der Beschwerdeführerin übernommenen Hotel- und Flugkosten der engagierten Schauspielerinnen und Schauspieler in unmittelbarem Zusammenhang mit ihrer ausgeübten Tätigkeit standen.

Weiters wurde dem Gericht eine Aufstellung der Beschwerdeführerin betreffend die im Jahr 2005 engagierten Schauspielerinnen und Schauspieler samt Sozialversicherungsnummern, Bruttogagen (ohne Nebenkosten) und jeweils pro Monat abgeführten Lohnabgaben vorgelegt.

Zudem finden sich Ausdrücke der belangten Behörde im Akt, aus denen sich - im Verein mit dem angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheid - ebenso die von der Beschwerdeführerin im Streitjahr 2005 entrichteten Lohnabgaben ergeben.

Dass die von der Beschwerdeführerin engagierten Schauspielerinnen und Schauspieler nichtselbstständig für die Beschwerdeführerin tätig waren, wurde im Verfahren von keiner Partei bestritten oder gegenteiliges behauptet.

Die ausschließliche Vorlage der Verfahren betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag des Jahres 2005 zur Entscheidung durch die Rechtsmittelinstanz und Aussetzung des Verfahrens betreffend Haftungsbescheid bezüglich Lohnsteuer des Jahres 2005 ergibt sich nicht nur aus dem Vorlagebericht und einem aktenkundigen Aktenvermerk der belangten Behörde, sondern entspricht auch dem im Akt aufliegenden Aussetzungsbescheid vom 9.8.2010.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Bescheidaufhebung)

Gemäß § 1 Abs 3 EStG sind natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, beschränkt einkommensteuerpflichtig mit ihren inländischen Einkünften im Sinne des § 98 EStG.

Nach § 98 Z 4 EStG unterliegen ua solche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der beschränkten Steuerpflicht, die im Inland ausgeübt oder verwertet werden.

§ 99 Abs 1 EStG in der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung (BGBI I 2003/80) lautete auszugsweise:

"(1) Die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger wird durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer):

1. Bei Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen, wobei es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden.

[...]"

§ 70 EStG in der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung (BGBI I 2004/180) vor dem Budgetbegleitgesetz 2007 lautete auszugsweise:

"(1) Beschränkt lohnsteuerpflichtig sind Arbeitnehmer, bei denen die Voraussetzungen der §§ 1 Abs. 3 und 98 Z 4 vorliegen.

(2) Die Lohnsteuer wird berechnet:

1. [...]

2. Bei Bezügen als Arbeitnehmer aus einer Tätigkeit im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 1 mit 20% des vollen Betrages dieser Bezüge.

[...]"

Aus § 70 Abs 2 Z 2 EStG in der zitierten Fassung ergibt sich, dass Bemessungsgrundlage der dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte der volle Betrag der Einnahmen ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinen Erkenntnissen vom 20.2.1997, 95/15/0135 und vom 17.10.2001, 2000/13/0087 ausgesprochen, dass jegliche im Rahmen der Einkünfte iSd § 99 Abs 1 Z 1 EStG erzielten Einnahmen, sohin auch der Ersatz allfälliger Verpflegungsmehraufwendungen sowie Reise- und Nächtigungskosten, bei Berechnung der Abzugssteuer zu berücksichtigen sind.

Nichts anderes kann im Anwendungsbereich des § 70 Abs 2 Z 2 EStG gelten, weshalb im Beschwerdefall (Streitjahr 2005) nach innerstaatlichem Recht grundsätzlich die Aufwandsersätze für die Flüge, Transfers und Unterkünfte der Schauspielerinnen und Schauspieler in Österreich in die Bemessungsgrundlage nach § 70 Abs 2 Z 2 EStG einfließen. Gleches gilt auch für die Ermittlung der Beitragsgrundlage nach § 41

Abs 3 FLAG (vgl *Kuprian* in *Czaszar/Lenneis/Wanke* (Hrsg), FLAG, § 41 Rz 45 und Rz 99 betreffend den (Zuschlag zum) Dienstgeberbeitrag).

Im Beschwerdefall ist nun allerdings zu beachten, dass im Streitjahr 2005 das Unionsrecht dem Verbleib der Ersatzzahlungen für nachgewiesene Betriebsausgaben bzw Werbungskosten des Empfängers der Einkünfte in der Bemessungs- bzw Beitragsgrundlage für die Lohnabgaben entgegen steht:

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 3.10.2006, C-290/04, Rs *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*, ausgesprochen, die Dienstleistungsfreiheit stehe nationalen Rechtsvorschriften entgegen, nach denen der Dienstleistungsempfänger, der Schuldner der an einen gebietsfremden Dienstleister zu zahlenden Vergütung ist, im Steuerabzugsverfahren die Betriebsausgaben, die der Dienstleister ihm mitgeteilt hat und die im unmittelbaren Zusammenhang mit dessen Tätigkeiten im Mitgliedstaat der Leistungserbringung stehen, nicht steuermindernd geltend machen kann (vgl VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109).

Dementsprechend ist den Ausführungen der Beschwerdeführerin in der Berufung zu folgen, wonach zwar in einem ersten innerstaatlichen Schritt die übernommenen Hotel- und Flugkosten der Bemessungs- bzw Beitragsgrundlage für die Lohnabgaben hinzuzurechnen sein mögen, sodann aber im folgenden zweiten Schritt diese von der Beschwerdeführerin übernommenen Kosten, welche unstrittig im unmittelbaren Zusammenhang mit der Tätigkeit der Schauspielerinnen und Schauspieler in Österreich standen, aus unionsrechtlichen Gründen wieder von der Bemessungs- bzw Beitragsgrundlage auszuscheiden und somit abgabenmindernd zu behandeln sind.

Eine Ungleichbehandlung jener Schauspielerinnen und Schauspieler, welche eine Staatsbürgerschaft eines EU-Mitgliedsstaates besaßen gegenüber den beiden Schauspielern mit einer Staatsbürgerschaft eines Drittstaates, würde hierbei dem Staatsangehörigendiskriminierungsverbot (Art 24 Abs 1 OECD-MA) widersprechen.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des § 201 Abs 2 BAO von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Dadurch, dass die Beschwerdeführerin die Lohnabgaben (allein) von den Bruttogagen (ohne Hinzurechnung der übernommenen Kosten) berechnet und abgeführt hat, wurde vor dem Hintergrund der obigen Sach- und Rechtslage genau jener Zustand erreicht, der im Beschwerdefall und somit noch vor den einschlägigen gesetzlichen Änderungen durch das Budgetbegleitgesetz 2007, aus unionsrechtlichen Gründen geboten war. Damit hat sich jedoch die Selbstberechnung der Lohnabgaben durch die Beschwerdeführerin nicht als unrichtig erwiesen, weshalb § 201 BAO keine Rechtsgrundlage für die hier

angefochtenen Festsetzungsbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bieten kann.

Da die hier angefochtenen Festsetzungsbescheide somit rechtsgrundlos erlassen wurden, waren diese - ersatzlos - gemäß § 279 Abs 1 BAO aufzuheben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass das ausgesetzte Verfahren betreffend Haftungsbescheid für Lohnsteuer 2005 nun von Amts wegen gemäß § 271 Abs 2 BAO von der belangten Behörde - unter Beachtung der nunmehr zwingenden Beschwerdevorentscheidung iSd § 262 Abs 1 BAO - fortzusetzen ist.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Mit der vorliegenden Entscheidung ist das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere seinem Erkenntnis vom 19.10.2006, 2006/14/0109, abgewichen.

Es war daher gemäß § 25a Abs. 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Dezember 2017

