

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V und die weiteren Senatsmitglieder R, B1 und B2 in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt FA, Steuernummer, vom 20.02.2015 betreffend Haftung für Abzugsteuer gem § 99 EStG 1988 für die Zeiträume 01-12/2012 in Höhe von 30.863,13 €, 01-12/2013 in Höhe von 86.602,10 € und 01-11/2014 in Höhe von 16.578,61 €, insgesamt somit 134.043,84 €, in der Sitzung am 05.07.2018 beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide vom 20.02.2015 werden gemäß § 278 Abs 1 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

### Bisheriger Ablauf der Verfahrens:

Im Rahmen einer **Betriebsprüfung** bei der Beschwerdeführerin, der *Firma Bf GmbH*, wurde folgende beschwerderelevante Feststellung getroffen:

*"Von der Finanzpolizei wurden Rechnungen der ungarischen B an die Bf GmbH vorgelegt: Es wurden Mitarbeiter für Elektromontagen auf verschiedenen Baustellen nach Österreich entsendet. Dabei handelt es sich um grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung, für die Abzugsteuer gem. § 98 (1) Z 3 iVm § 99 (1) Z 5 EStG zu entrichten ist. Im Zuge einer Nachschau wurde festgestellt, dass auch die slowakische Firma C Dienstnehmer an die Bf GmbH entsendet hat. Während der laufenden Betriebsprüfung wurde Abzugsteuer für den Zeitraum 2-10/2014 entrichtet.*

*Im Zuge der Schlussbesprechung vom 30.09.2014 wurde vom steuerlichen Vertreter vorgebracht, dass gem. § 100 Abs. 3 EStG die Abzugsteuer dem Empfänger der Einkünfte vorzuschreiben sei. Das Finanzamt ist hingegen der Ansicht, dass die Geltendmachung der Haftung im Ermessen der Behörde liegt (vgl. etwa UFS 18.12.09, RV/0078-F/08).*

*Eine Entlastung an der Quelle im Zusammenhang mit Einkünften aus der Gestaltung von Arbeitskräften gemäß § 5 Abs. 1 Z 4 DBA-Entlastungsverordnung kommt nicht in Betracht, und auch den Dokumentationsanforderungen der §§ 2-4 derselben Verordnung wurde nicht entsprochen. In Anbetracht dieser Sachlage wird das Ermessen hinsichtlich der*

*Vorschreibung in der Weise geübt, dass die Abzugsteuer gem. § 99 EStG der BfGmbHim Haftungsweg vorgeschrieben wird.*

*In Summe fällt für die betroffenen Zeiträume Abzugsteuer in folgender Höhe an (Berechnung ist der Beilage zu entnehmen):"*

Zeitraum	Abzugssteuer 20 %	davon bereits entrichtet	Festsetzung
1-12/2012	30.863,13		30.863,13
1-12/2013	86.602,10		86.602,10
1-10/2014	61.748,77	45.170,16	16.578,61
Summe	179.214,00	45.170,16	134.043,84

Der angesprochenen Beilage ist zu entnehmen, dass die Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer gemäß § 99 EStG aus der Summe der erfolgten Zahlungen an die Firmen B und C laut Lieferantenkonten ermittelt worden seien. Bei den Zahlungen ab 24.7.2014 sei die Abzugsteuer einbehalten worden. In diesen Fällen würde der Steuersatz 20 % des Rechnungsbetrages bzw. 25 % des Zahlungsbetrages betragen. Bei allen übrigen Zahlungen würde der Zahlungsbetrag dem Rechnungsbetrag entsprechen, da keine Abzugsteuer einbehalten worden sei. Der Steuersatz betrage hier 25 % des jeweiligen Zahlungsbetrages. Im Dezember 2014 sei ein Teil der fälligen Abzugsteuer (Überweisung € 45.170,16) beglichen worden.

Den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechend erließ das Finanzamt die nunmehr **angefochtenen Bescheide** vom 20.02.2015, mit denen die Haftung für die angesprochene Abzugsteuer geltend gemacht wurde. Begründend wurde einerseits auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 20.02.2015 verwiesen, andererseits ausgeführt, dass Einkünfte aus der Gestellung von ausländischen Personalgestellern der Abzugsteuer nach § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 unterliegen würden. Die Abzugsteuer könne entfallen, wenn der ausländische Personalgesteller eine Befreiungsbescheinigung des FA Bruck/Eisenstadt/Oberwart für den jeweiligen Zeitraum vorlegen könne. Da keine entsprechendes Bescheinigung vorgelegt werden könnte, sei die Abzugsteuer im Haftungsweg vorzuschreiben.

In der **Beschwerde** vom 23.03.2015 wurde ausgeführt, dass die angefochtenen Bescheide gerade noch den Willen des Finanzamtes erkennen ließen, die Beschwerdeführerin im Haftungsweg für Abgabenschuldigkeiten der B und der slowakischen Firma C heranzuziehen. Die Finanzpolizei habe nämlich "festgestellt", dass es um "grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung" gehe, für die Abzugsteuer gem. den §§ 98 (1) 3, 99 (1) 5 EStG 1988 "zu entrichten" sei.

Es gehe einfach nicht an, dass gut ausgebildete Organe der Abgabenbehörden - kritiklos - bloße Meinungsäußerungen von angelernten Finanzpolizisten übernehmen würden, ohne dazu eigene Feststellungen zu treffen. Aus den angefochtenen Bescheiden sei ja nicht einmal der Sachverhalt erkennbar, auf den das Finanzamt die herangezogenen

gesetzlichen Bestimmungen beziehe. Aufgrund des Verwaltungsgeschehens stehe jedenfalls fest, dass die ausländischen Unternehmen immer davon ausgegangen seien, dass die von den Finanzpolizisten als "grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung" beurteilten Leistungen innerhalb von Werkverträgen erbracht worden seien.

Gemäß § 101 (1) EStG 1988 habe der Schuldner (der Einkünfte) die innerhalb eines Kalendermonates gemäß § 99 EStG 1988 (tatsächlich) einbehaltenen Steuerbeträge unter der Bezeichnung "Steuerabzug gemäß § 99 EStG" spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates an sein Betriebsfinanzamt abzuführen. Schuldner der Abzugsteuer sei und bleibe dabei der Empfänger der Einkünfte (§ 100 (2) erster Satz EStG 1988), also der ausländische Unternehmer, dem gemäß § 100 (3) EStG die Abzugsteuer immer dann (zwingend) vorzuschreiben sei, wenn der Schuldner (der Einkünfte) die geschuldeten Beträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt habe, wobei Letzterer gem. § 100 (2) zweiter Satz EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge ("nur") hafte.

Gemäß § 224 (1) BAO würden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht, in denen der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründen würde, aufzufordern sei, die Abgabenschuld, für die er hafte, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten. Eine Inanspruchnahme vor bzw. statt jener des Abgabenschuldners sei nur ausnahmsweise zulässig (Ritz, BAO<sup>5</sup> § 224 Tz. 2), etwa dann, wenn dieser eine im Firmenbuch gelöschte und bereits beendete juristische Person sei. Eine damit vergleichbare Situation liege hier nicht vor. Dazu komme, dass die Erlassung von Haftungsbescheiden stets im Ermessen der Abgabenbehörde liege (Ritz, BAO<sup>5</sup> § 224 Tz. 7). Dabei hätte das Finanzamt in seine diesbezüglichen Überlegungen auch einbeziehen müssen, dass in erster Linie die Abgabenschuldner vom Nichtbestehen der Steuerabzugspflicht ausgegangen seien, was sich schlüssig aus der Übermittlung von so genannten "ZKO-3 Meldungen" ergäbe. Mit den Haftungsbescheiden sei daher das Finanzamt auch in die zivilrechtlichen Beziehungen zwischen den Abgabenschuldern einerseits und der Beschwerdeführerin andererseits eingedrungen, wozu komme, dass die Erlassung der Haftungsbescheide von vornherein unzulässig gewesen wäre, wenn die Einhebung der Abgaben bereits bei den Abgabenschuldern gem. § 212a BAO ausgesetzt gewesen wäre (Ritz, BAO<sup>5</sup> § 224 Tz. 5). Dies wiederum hätte aber nur dann der Fall sein können, wenn das Finanzamt zuvor die gem. § 100 (3) EStG 1988 gesetzlich zwingend angeordnete Vorschreibung beim Empfänger der Einkünfte vorgenommen hätte. Haftungen in Abgabenverfahren seien aber nicht dazu bestimmt, unter Ausschaltung des Bemessungsverfahrens sogleich zur Einhebung zu schreiten.

Hinsichtlich der - angeblich - von der Beschwerdeführerin unbeachtet gebliebenen Verpflichtung, gem. § 99 EStG 1988 Abzugsteuerbeträge einzubehalten und diese gem. § 101 (1) EStG 1988 fristgerecht abzuführen, würden geeignete Feststellungen fehlen, weil bloße Behauptungen von Finanzpolizisten diese nicht ersetzen könnten. Solange solche Feststellungen der Beschwerdeführerin nicht bekanntgegeben worden seien, könne sie dagegen auch keine Einwendungen vorbringen. Diese Feststellungen müssten

der Beschwerdeführerin daher erst noch im Rechtsmittelverfahren vorgehalten werden, damit sie sich dazu äußern könne.

Die Beschwerdeführerin stelle die Anträge, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben, den gesamten Senat mit der Entscheidung zu befassen, eine mündliche Senatsverhandlung durchzuführen, wobei der Berichterstatter auf die in § 269 (3) BAO vorgesehenen Erörterungsmöglichkeit hingewiesen werde.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 20.05.2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus, dass im Zuge einer durchgeführten Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin festgestellt worden sei, dass diese von der ungarischen Firma B und von der slowakischen Firma C Arbeitskräfte für Elektromontagen auf verschiedenen Baustellen in Österreich entsendet hätte. Dabei handle es sich um Arbeitskräfteüberlassung, für die gem. § 98 Abs. 1 Z 3 iVm § 99 Abs. 1 Z 5 Abzugsteuer zu entrichten wäre.

Eine entsprechende Abzugsteuer sei weder von den Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen noch von der Beschwerdeführerin entrichtet worden. Ebenfalls wären die Voraussetzungen für eine abkommenskonforme Steuerentlastung an der Quelle gem. § 5 Abs. 3 DBA-Entlastungsverordnung mangels Vorliegens eines Befreiungsbescheides nicht gegeben.

Gem. § 100 Abs. 1 EStG 1988 betrage die Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 20 %. Schuldner der Abzugsteuer sei gem. § 100 Abs. 1 der Empfänger der Einkünfte gem. § 99 Abs. 1 (also der beschränkt Steuerpflichtige). Der Schuldner der Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugbeträge. Die Haftung bestehe unabhängig von einem Verschulden (Günther/Paterno/QuSt, 199). Wer Schuldner der Einkünfte sei, sei an Hand der §§ 21 f BAO festzustellen. Schuldner sei derjenige, der entscheide, ob und in welchem Umfang Bezüge zu bezahlen seien (VwGH 19.5.93, 91/13/0032: Schuldner- und nicht Zahlenstellenprinzip; UFS 12.7.12, RV/0097-I/10).

Soweit die DBA-EntlastungsVO die Entlastung an der Quelle verbieten würde und zwingend das Rückstattungsverfahren anzuwenden sei, hafte der inländische Abzugsverpflichtete für den Steuerabzug (Jirosek/Loukota SWI 05, 518f; zur dt. Rechtslage BFH 24.4.07, I R 39/04); es entstehe eine eigene Steuerschuld aus der Haftung (Günther/Paterno/QuSt, 205ff).

Die Geltendmachung der Haftung liege grundsätzlich im Ermessen der Abgabenbehörde (UFS 18.12.2009, RV/0078-F/08). Ermessensentscheidungen würden - im Unterschied zu gebundenen Entscheidungen - der Behörde bei Verwirklichung gesetzlich vorgesehener Rechtsfolgen einen Entscheidungsspielraum einräumen. Dabei sei auf Billigkeit und Zweckmäßigkeit Rücksicht zu nehmen. Unter Billigkeit verstehe die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben. Die Vorschreibung der Abzugsteuer im Haftungsweg an den Schuldner der Einkünfte sei im Rahmen der Zweckmäßigkeit der Ermessensausübung der Abgabenbehörde gelegen. Die Vorschreibung der Abzugsteuer gem. § 100 Abs. 3 BAO sei daher zu Recht erfolgt.

Im **Vorlageantrag** vom 16.06.2015 führte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin aus, dass das Finanzamt auf das Beschwerdevorbringen, es sei der Sachverhalt nicht erkennbar, auf den das Finanzamt die von ihm herangezogenen gesetzlichen Bestimmungen beziehe, nicht eingegangen sei. Erneut werde der angenommene Sachverhalt nicht wiedergegeben, obwohl aufgrund des Verwaltungsgeschehens eindeutig feststehe, dass - jedenfalls bis zur Überprüfung durch die Finanzpolizei - sowohl die Beschwerdeführerin als auch die ausländischen Unternehmen immer davon ausgegangen seien, dass die von den Finanzpolizisten als "grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung" beurteilten Leistungen innerhalb von Werkverträgen erbracht worden seien. Allein dieses Vorbringen hätte das Finanzamt zumindest dazu veranlassen müssen, die Steuer anstatt mit 25 % der Bemessungsgrundlage mit 20 % davon zu bemessen. Das Bundesfinanzgericht habe im Erkenntnis vom 19.11.2014, RV/3100049/2011, nämlich anschaulich dargelegt, dass die Geltendmachung bei unterbliebenem Steuerabzug nur dann zur Anwendung des 25%igen Steuersatzes führen dürfe, wenn feststehe, dass der Haftungspflichtige ausdrücklich oder konkludent die Abzugsteuer übernommen hätte.

Mit der Abweisung der Beschwerde habe das Finanzamt den Spruch der angefochtenen Bescheide aufrechterhalten. Bei der jeweiligen Spruchgestaltung habe das Finanzamt allerdings die für Haftungs(Sammel)bescheide geltende Rechtsprechung nicht beachtet. Dazu werde die Beschwerdeführerin noch ein ergänzendes Vorbringen erstatten.

Im Übrigen wiederholte die Beschwerdeführerin ihr vom Finanzamt nicht beachtetes Vorbringen, dass gemäß § 101 (1) EStG 1988 zwar der Schuldner (der Einkünfte) die innerhalb eines Kalendermonates gem. § 99 EStG 1988 (tatsächlich) einbehaltenen Steuerbeträge unter der Bezeichnung "Steuerabzug gemäß § 99 EStG" spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates an sein Betriebsfinanzamt abzuführen habe, allerdings dabei der Empfänger der Einkünfte der Schuldner der Abzugsteuer sei und bleibe, also der ausländische Unternehmer, dem gem. § 100 (3) EStG die Abzugsteuer immer dann (zwingend) vorzuschreiben sei, wenn der Schuldner der Einkünfte die geschuldeten Beträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt habe, wobei Letzterer gem. § 100 (2) zweiter Satz EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge ("nur") hafte.

In Zusammenhang mit § 224 (1) BAO wurde das Beschwerdevorbringen und in der Folge die Beschwerdeanträge wiederholt.

Mit **Vorlagebericht** vom 25.06.2015 legte das Finanzamt die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Anlässlich eines Telefonates am 16.02.2018 wurde dem Amtsvertreter mitgeteilt, dass die vorgelegten Unterlagen nur das Jahr 2014 betreffen würden. Es würden sämtliche Verträge mit der Firma C fehlen, es würden keine Verträge zwischen den ausländischen Firmen und den Arbeitnehmern vorliegen, Feststellungen über die Eingliederung im Rahmen des Betriebes der Beschwerdeführerin würden fehlen.

Mit Email von 09.04.2018 wurden die Niederschrift mit X, Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, vom 26.06.2014, die Niederschrift mit VA, Vorarbeiter für Elektroinstallationen bei der Firma D, eine schriftliche Ermahnung der Bezirkshauptmannschaft BH gegenüber dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin hinsichtlich Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, Schreiben der Stb vom 18.11.2014, diverse Leistungsnachweise, Kontoblätter, Überlassungslisten, Rechnungen der Firma B, Kooperationsvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der B sowie eine Stellungnahme des Prüfers vom 01.03.2018 zur gegenständlichen Beschwerde.

### **Beweiswürdigung:**

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in die vorliegenden Aktenteile.

### **Rechtslage**

99 EStG 1988 (BGBI 1988/400 in der Fassung des BGI I 2006/155) lautet auszugsweise:

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

*5. Bei Einkünften aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung und bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung.*

§ 100 EStG 1988 (BGBI 1988/400 in der Fassung des BudBG 2011, BGBI I 2010/111 ab 1.10.2011) lautet auszugsweise:

*(2) Schuldner der Abzugsteuer ist der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1. Der Schuldner dieser Einkünfte (in den Fällen des § 99 Abs. 3 die zum Steuerabzug zugelassene Person) haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99.*

*(4) Der Steuerabzug ist vom Schuldner vorzunehmen,*  
*1. bei Einkünften im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 1, 3, 4, 5 und 7 in jenem Zeitpunkt, in dem sie dem Empfänger zufließen, ...*

*Gemäß § 7 Abs 1 BAO werden Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1) zu Gesamtschuldndern.*

*Gemäß § 224 Abs 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.*

§ 93 Abs 3 lit a BAO lautet:

*Der Bescheid hat ferner zu enthalten*

*eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird;*

§ 115 BAO lautet:

*(1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die*

*Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.*

*(2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.*

*(3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.*

*(4) Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen.*

§ 278 BAO lautet:

*(1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes*

*a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,*

*so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) 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.*

*(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.*

*(3) Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden 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.*

### **Erwägungen:**

Für die Beschwerdeführerin haben ungarische und slowakische Arbeitskräfte verschiedene Tätigkeiten ausgeübt.

Nach Ansicht des Finanzamtes handle es sich dabei um Arbeitskräfteüberlassungen, für die Abzugssteuer abzuführen wäre.

Die Beschwerdeführerin behauptet, die Leistungen seien innerhalb von Werkverträgen erbracht worden und bemängelt darüber hinaus, dass aus den beschwerdegegenständlichen Bescheiden nicht erkennbar sei, auf welchen Sachverhalt das Finanzamt die gesetzlichen Bestimmungen beziehen würde.

§ 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 normiert bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung eine Abzugssteuerpflicht, wobei der Schuldner der

Einkünfte (also der Gestellungsnehmer bei der Gestellung von Arbeitskräften) für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge haftet.

Gemäß § 100 Abs 2 EStG 1988 ist Schuldner der Abzugsteuer der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs 1. Der Schuldner dieser Einkünfte (in den Fällen des § 99 Abs 3 die zum Steuerabzug zugelassene Person) haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99 EStG 1988.

Gemäß § 224 Abs 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Gemäß § 93 Abs 1 lit a BAO muss ein Bescheid, der von Amts wegen erlassen wird, eine **Begründung** enthalten. Die Begründung eines Bescheids muss erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt, und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhalts unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet (vgl VwGH 2.2.2010, 2009/15/0209). Die Begründung eines Bescheids muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch, im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichts, für dieses nachvollziehbar ist (vgl VwGH 26.2.2015, 2011/16/0180).

Es ist nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheids auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke Bezug zu nehmen. So ist auch ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht zulässig (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172). Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheids ist die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhalts. Mit dieser ist nicht etwa die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens oder des Inhalts von Aussagen, Urkunden oder ggf Sachverständigengutachten gemeint. Gemeint ist mit der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung als dem zentralen Begründungselement eines Bescheids die Anführung jenes Sachverhalts, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt (VwGH 26.11.2015, 2012/15/0023) (*Fischerlehner, Abgabenverfahren*<sup>2</sup>, § 93 Anm 5).

Zentrales Begründungselement ist also der Sachverhalt, den die Behörde als erwiesen annimmt. Damit wird der Bescheid nachvollziehbar und kontrollierbar.

Die angefochtenen Bescheide müssten somit erkennen lassen, welchen Sachverhalt das Finanzamt als erwiesen annimmt, um daraus ableiten zu können, dass eine Gestellung von Arbeitskräften vorliegt.

Dem Grundsatz der Begründungspflicht hat das Finanzamt bei der Erlassung der angefochtenen Haftungsbescheide nicht entsprochen.

Im gegenständlichen Fall wurde in der Begründung der jeweiligen Haftungsbescheide pauschal auf die Begründung im Betriebsprüfungsbericht vom 20.02.2015 verwiesen und dieser dadurch zum Inhalt der Begründung des jeweiligen Haftungsbescheids. Ein solcher Verweis ist nach den oben gemachten Ausführungen zulässig, jedoch müsste der Betriebsprüfungsbericht seinerseits den Anforderungen an die Begründung eines Bescheids genügen. Dies ist hier nicht der Fall.

Unter Tz. 5 des Betriebsprüfungsberichtes findet sich lediglich die Feststellungen, dass

- Mitarbeiter der ungarischen B für Elektromontagen auf verschiedenen Baustellen nach Österreich entsendet worden sind und es sich dabei um grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung handelt und dass
- die slowakische Firma C Dienstnehmer an die Beschwerdeführerin entsendet hat.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 30.09.2014, sowie in der Niederschrift anlässlich der Außenprüfung vom 30.09.2014, die Bestandteile des Betriebsprüfungsberichts sind, finden sich auch keine, über die Ausführungen in der Tz. 5 des Betriebsprüfungsberichtes, hinausgehenden Ausführungen, die durch den Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht in den jeweiligen Begründungen der Haftungsbescheide zum Inhalt der Haftungsbescheide geworden wären.

Aus den Akten ergibt sich, dass die Finanzpolizei umfangreiche Ermittlungen durchgeführt hat, neben den erhobenen Unterlagen wie Rechnungen, Stundenaufzeichnungen, einem Kooperationsvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der B über Schlossertätigkeiten und Elektroinstallationen für die Firma D, insbesondere auch mehrere Personen als Auskunftsperson vernommen hat. Ein Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der D wurde nicht vorgelegt, sondern lediglich eine "Preisanfrage Leasingpersonal 2014" der Firma D vom 17.01.2014 samt Konditionsblatt 2014 und Überstundentabelle.

Die Abgabenbehörde hätte diese Ermittlungsergebnisse entsprechend würdigen, in der Folge einen als erwiesen angenommenen Sachverhalt feststellen und diesen in der Folge einer rechtlichen Würdigung unterziehen müssen.

Aus den Akten ist nicht ersichtlich, ob auch hinsichtlich der Firma C Ermittlungen durchgeführt wurden. In Zusammenhang mit der slowakischen Firma wurden jedenfalls keine Unterlagen vorgelegt.

Die Abgabenbehörde legt nicht dar, weshalb sie die Leistungen der ungarischen B und der slowakischen Firma C an die österreichische Bf GmbH als Gestellung von Arbeitskräften iSd § 98 Abs 1 Z 3 EStG qualifiziert, sondern übernimmt nur die Ansicht der Finanzpolizei.

Eine Gestellung von Arbeitskräften liegt vor, wenn ein Unternehmer (Gesteller) seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmen (Gestellungsnehmer) zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Arbeitern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird (vgl. VwGH vom 23.01.2013, 2009/15/0174).

Die Beschwerdeführerin behauptete, dass aufgrund des Verwaltungsgeschehens jedenfalls fest stehe, dass die ausländischen Unternehmen immer davon ausgegangen seien, dass die von den Finanzpolizisten als "grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung" beurteilten Leistungen innerhalb von Werkverträgen erbracht worden seien.

*Wird ein Gestellungsverhältnis bestritten und Werkvertragsverhältnis behauptet, hat das Finanzamt (zB durch Einvernahme, bei mangelhafter Mitwirkung durch schriftlichen Vorhalt) zu ermitteln, welche Werkverträge jeweils im Einzelnen (möglicherweise aufgrund mündlicher Vereinbarung) abgeschlossen wurden, welche in welcher Zeit zu erbringende Leistung (Werk) dabei jeweils im Einzelnen vereinbart wurde (möglicherweise bezogen auf die einzelne Baustelle), welches (für Werkverträge dieser Art fremdübliche) Entgelt jeweils im Einzelnen dafür vereinbart wurde und ob die (aus den vorgelegten Rechnungen zu ersehende) Leistungsabrechnung dem entspricht. Dabei sei besonders darauf hingewiesen, dass es sich bei einem "Vertrag" nicht um einen solchen Werkvertrag handelt, wenn keine konkrete Vereinbarung über eine bestimmte zu erbringende Leistung (Werk) samt Gegenleistung (Entgelt) getroffen wurde (UFS vom 24.01.2013, RV/0654-G/10-RS1).*

Aus der Aktenlage ist nicht ersichtlich, dass derartige **Ermittlungen**, ob schriftliche Werkverträge vorliegen oder solche mündlich vereinbart worden sind, im Zuge der finanzpolizeilichen Ermittlungen bzw. im Rahmen des erstinstanzlichen Verfahrens stattgefunden hätten. Diesbezüglich hätte ermittelt werden müssen, ob entsprechende schriftliche Werkverträge zwischen der B bzw Firma C und der Beschwerdeführerin vorlagen oder ob solche mündlich vereinbart worden sind.

Daraus ist ersichtlich, dass der Sachverhalt ergänzungsbedürftig ist. Es hätte erstrangig festgestellt werden müssen, ob Werkverträge abgeschlossen worden sind. Bei Vorliegen derartiger Verträge hätte aus dem Vertragsinhalt auf den Vertragscharakter geschlossen werden müssen.

In den vorgelegten Rechnungen der B an die Beschwerdeführerin ist unter der Position "Waren -, Leistungsbeschreibung" jeweils "E-Montage" angegeben. Unter sonstige Vermerke findet sich meistens eine andere Firma, u.a. die D. Eine detaillierte Beschreibung der durchgeführten Tätigkeit fehlt.

*Eine Gestellung von Arbeitskräften liegt vor, wenn ein Unternehmer (Gesteller) seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmer (Gestellungsnehmer) zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Arbeitnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird. Beim Gestellungsvertrag handelt es sich um einen Vertrag eigener Art. Im Unterschied zum Werkvertrag liegt das Gefahrenrisiko ausschließlich beim Gestellungsnehmer. Der Gesteller haftet sohin nicht für die tatsächlichen Leistungen der von ihm gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung (Hinweis Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 98 Rz. 8.7). (VwGH 27.09.2000, 96/14/0126).*

Daraus ergibt sich, dass eine entscheidungsrelevante Frage ist, wer das Gefahrenrisiko trägt. In den angefochtenen Bescheiden (bzw. im Bp-Bericht) finden sich keine sachverhaltsmäßigen Ausführungen, die eine Beurteilung des Vorliegens einer Arbeitskräftegestellung anhand des maßgeblichen Kriteriums des Gefahrenrisikos zulassen. Dem vorgelegten Kooperationsvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der B ist dies nicht zu entnehmen, denn in § 8 Haftung/Gewährleistung steht nur, dass wenn möglich in sämtlichen Verträgen mit den Auftraggebern zu vereinbaren sei, dass die Haftung/Gewährleistung ausdrücklich auf den jeweils ausführenden Partner beschränkt wird. Von einer eindeutigen Sachverhaltsfeststellung kann jedoch keine Rede sein. Auch in diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass hinsichtlich der Firma C keine Feststellungen getroffen worden sind.

Im gegenständlichen Fall liegt weder ein eindeutig festgestellter Sachverhalt vor, noch ist eine Würdigung der wenigen vorliegenden Ermittlungsergebnisse erfolgt. Im Übrigen sind die Ermittlungsergebnisse derart unzureichend, dass es dem Gericht weder möglich ist einen Sachverhalt festzustellen bzw. zweckmäßige Ermittlungsschritte selbst zu setzen.

Eine Haftungsinanspruchnahme gemäß § 100 Abs 1 EStG setzt voraus, dass Einkünfte gemäß § 99 Abs 1 EStG vorliegen.

Aus der Feststellung *"Von der Finanzpolizei wurden Rechnungen der ungarischen B an die Bf GmbH vorgelegt: Es wurden Mitarbeiter für Elektromontagen auf verschiedenen Baustellen nach*

*Österreich entsendet. Dabei handelt es sich um grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung, für die Abzugsteuer gem. § 98 (1) Z 3 iVm § 99 (1)2 5 EStG zu entrichten ist. Im Zuge einer Nachschau wurde festgestellt, dass auch die slowakische Firma C Dienstnehmer an die Bf entsendet hat. Während der laufenden Betriebsprüfung wurde Abzugsteuer für den Zeitraum 2-10/2014 entrichtet.", kann nicht abgeleitet werden, dass Einkünfte gemäß § 99 EStG vorliegen und in der Folge eine Haftungsinanspruchnahme gemäß § 100 EStG zulässig wäre.*

Die Haftungsinanspruchnahme liegt im **Ermessen** (§ 20) der Abgabenbehörde (zB VwGH 28.1.2005, 2002/15/0157; 27.8.2008, 2005/15/0100; 4.3.2009, 2007/15/0049).

Dies gilt auch für die Haftung gem § 99 EStG 1988 (VwGH 27.11.2003, 2003/15/0087) (vgl. *Ritz, BAO*<sup>6</sup>, § 7 Tz 5 mwN).

Ermessensentscheidungen sind zu begründen (VwGH 26.6.2002, 2000/13/0202). Die Begründung hat die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen insoweit aufzuzeigen, als dies für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erforderlich ist (zB VwGH 17.10.2002, 2000/17/0099; 16.10.2003, 2003/16/0118; 24.3.2004, 2001/14/0083; vgl. *Ritz, BAO*<sup>6</sup>, § 20 Tz 13).

Hinsichtlich der Ermessensbegründung der Haftungsinanspruchnahme der Beschwerdeführerin wird in den Begründungen der Haftungsbescheide nur ausgeführt, dass entgegen der Ansicht des steuerlichen Vertreters, der meint, dass gemäß § 100

Abs 3 EStG die Abzugsteuer dem Empfänger der Einkünfte vorzuschreiben sei, die Geltendmachung der Haftung im Ermessen der Behörde liege, eine Entlastung an der Quelle im Zusammenhang mit Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften gemäß § 5 Abs 1 Z 4 DBA-Entlastungsverordnung nicht in Betracht komme und auch den Dokumentationsanforderungen der §§ 2-4 derselben Verordnung nicht entsprochen worden sei und in Anbetracht dieser Sachlage das Ermessen hinsichtlich der Vorschreibung in der Weise geübt werde, dass die Abzugsteuer gemäß § 99 EStG der Beschwerdeführerin im Haftungsweg vorgeschrieben wird.

Welchen Sachverhalt die Behörde ihrer Ermessensentscheidung zugrunde gelegt hat, wird nicht dargestellt.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass der Senat die Ansicht vertritt, dass

- die Darstellung des festgestellten und entscheidungsrelevanten Sachverhaltes fehlt,
- Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung anders lautende Bescheide hätten erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können,
- nicht begründet wurde, aufgrund welcher Feststellungen in Zusammenhang mit den Firmen B und C von der Gestellung von Arbeitskräften ausgegangen wurde und
- eine Begründung in Zusammenhang mit der Ermessensübung hinsichtlich der Haftungsinanspruchnahme der Beschwerdeführerin fehlt.

Voraussetzung für eine aufhebende (die Sache an die Abgabenbehörde zurückverweisende) Beschwerdeerledigung ist, dass Ermittlungen im Sinne des § 115 Abs 1 BAO unterlassen wurden.

Fehlt die Bescheidbegründung, ist der als entscheidungsrelevant beurteilte Sachverhalt nicht feststellbar und es ist nicht nachvollziehbar, welche Ermittlungen das bescheiderlassende Finanzamt durchgeführt hat, um zur Bemessungsgrundlage für die Abgabenfestsetzung zu gelangen.

Fehlt die Bescheidbegründung, ist nicht auszuschließen, dass Ermittlungen zu einem anders lautenden Bescheid hätten führen können oder dass eine Bescheiderlassung unterblieben wäre.

Im Falle unterlassener Ermittlungen liegen die Aufhebung der angefochtenen Bescheide und die Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde im Ermessen des Bundesfinanzgerichts. Ermessensentscheidungen haben gemäß § 20 BAO nach den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu erfolgen.

Zweck der Kassationsmöglichkeit des § 278 Abs 1 ist die Entlastung der Rechtsmittelbehörde und die Beschleunigung des Rechtsmittelverfahrens. Zusätzlich würde es die Anordnungen des Gesetzgebers unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens bei der Abgabenbehörde zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor das Verwaltungsgericht käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsebenen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinne des Gesetzes, wenn das Bundesfinanzgericht, statt seine (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen

Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 278 Tz 5 und VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315).

Im Hinblick darauf, dass im gegenständlichen Fall erstmals das wesentliche Ermittlungsverfahren zu den entscheidungswesentlichen Fragen in dem dargestellten Ausmaß vom Bundesfinanzgericht durchzuführen wäre, wäre im gegenständlichen Fall bei Übernahme dieser Ermittlungstätigkeit durch das Bundesfinanzgericht die primäre Kontrollfunktion wesentlich beeinträchtigt.

Hinzu kommt, dass die Sachaufklärung durch das Bundesfinanzgericht jedenfalls zeitaufwendiger wäre, da die gerichtlichen Ermittlungsergebnisse und allfällige Stellungnahmen den Verfahrensparteien zwecks Wahrnehmung des Parteiengehörs wechselseitig unter Einräumung entsprechender Fristen zur Kenntnis gebracht werden müssten. Eine erhebliche Kostenersparnis wäre mit der Durchführung eines derartigen Ermittlungs- und Beweisverfahrens (unter zusätzlicher Einholung wechselseitiger Stellungnahmen) durch das Bundesfinanzgericht ebenfalls nicht verbunden.

Einer aufgrund vorstehender Zweckmäßigkeitsoberlegungen angedachten Aufhebung der angefochtenen Bescheide stehen auch Billigkeitsgründe nicht entgegen, da dem Beschwerdeführer dadurch der volle Instanzenzug für eine Aufhebung der angefochtenen Bescheide zugute kommen würde.

Gemäß § 274 Abs 1 Z 1 BAO hat eine **mündliche Verhandlung** stattzufinden, wenn es in der Beschwerde oder im Vorlageantrag beantragt wird.

Gemäß § 274 Abs 3 Z 3 BAO kann der Senat ungeachtet eines Antrags von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn eine Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erfolgt (§ 278).

Aus verwaltungsökonomischen Überlegungen räumt der Gesetzgeber die Möglichkeit ein, im Falle von Formalentscheidungen (§ 278) von der mündlichen Verhandlung abzusehen. Die Entscheidung darüber liegt im Ermessen des Senates (*Fischerlehner*, Abgabenverfahren<sup>2</sup>, § 274, Anm 5).

Da gegenständlich nicht in der Sache selbst entschieden wurde und der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung für das weitere Verfahren aufrecht bleibt, fasste der Senat den Beschluss, von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abzusehen.

#### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist 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. Eine solche Rechtsfrage liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Die Formalerledigung der Aufhebung und Zurückverweisung bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen hat grundsätzlich Eingang in die höchstgerichtliche Judikatur gefunden (vgl. zB VwGH vom 26.4.2005, 2004/14/0059; VwGH vom 28.6.2007, 2006/16/0220). Die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nicht als uneinheitlich zu bezeichnen und die vorliegende Entscheidung berücksichtigt die Überlegungen des Verwaltungsgerichtshofes zu Formalerledigungen der Aufhebung und Zurückverweisung bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen. Die Revision ist somit im gegenständlichen Fall nicht zulässig.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 5. Juli 2018