



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Mag. Reinhard Obholzer, Steuerberater, 6020 Innsbruck, Karl-Schönherr-Str. 10, vom 21. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 21. Jänner 2008 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 99 EStG 1988 für die Jahre 2002, 2003 und 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, eine italienische GmbH hat im Jahr 2002 gemeinsam mit einer inländischen GmbH eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht gegründet. Der Ort der Geschäftsleitung dieser Gesellschaft befand sich lt. den Angaben der Beteiligten im Verf 26 am Firmensitz der inländischen GmbH. Die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht wurde zur Abwicklung der statisch-konstruktiven Bearbeitung eines Bauvorhabens gegründet, welche den Konstruktionsentwurf, die Aufstellung der prüffähigen detaillierten statischen Berechnung der tragenden Bauteile sowie die Herstellung der Konstruktionspläne und weiters auch die Koordinierungsmithilfe für die Abstimmung mit der Planung samt beratender Teilnahme an diesbezüglichen Besprechungen umfasst hat. (vgl. Statikervertrag).

Für diese Gesellschaft wurden in weiterer Folge für die Streitzeiträume erklärungs-gemäße Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2002 bis 2004 erlassen. Diese Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Im Anschluss an eine die Berufungswerberin betreffende Betriebsprüfung wurden seitens des Finanzamtes mit Ausfertigungsdatum 21. Jänner 2008 „Haftungs- und Abgabebescheide“ für die Jahre 2002 bis 2004 erlassen, mit welchen jeweils „Abzugsteuer gem. § 99 EStG 1988“ in unterschiedlicher Höhe vorgeschrieben wurde. In der Begründung zu diesen Bescheiden wurde jeweils auf den beiliegenden Bericht vom 21. Jänner 2008 verwiesen.

In einem Anhang zum Betriebsprüfungsbericht vom 21. Jänner 2008 – ein Schreiben vom 14.11.2007 mit der Überschrift „Prüfungsfeststellungen“ - wurde unter Punkt 1 „Körperschaftsteuer“ ausgeführt, dass zur Abwicklung der statisch-konstruktiven Bearbeitung eines Büro- und Verwaltungsgebäudes die Abgabepflichtige gemeinsam mit einer österreichischen Ziviltechniker-GmbH im März 2002 eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht mit Sitz in Innsbruck gegründet habe und die erzielten Einkünfte dieser Mitunternehmerschaft seien gem. § 188 BAO festgestellt worden.

Auf Grund der zwölf Monate überschreitenden Mitwirkung an der Bauausführung sei nach Artikel 5 DBA-Italien die Begründung einer österreichischen "Betriebsstätte" für die Abgabepflichtige ausgelöst worden. Die Einkünfte der in Österreich beschränkt steuerpflichtigen italienischen abgabepflichtigen GmbH seien daher in Österreich steuerpflichtig und der Körperschaftsteuer zu unterwerfen.

Unter Punkt 2 „Abzugsteuer gem. § 99 EStG“ dieses Anhanges zum BP-Bericht wurde weiters festgehalten, dass die im Rahmen der statisch-konstruktiven Bearbeitung des Büro- und Verwaltungsgebäudes durch die italienische abgabepflichtige GmbH an die in Österreich beschränkt steuerpflichtigen Mitarbeiter ausbezahlten Vergütungen einschließlich aller Spesenersätze, Kilometergelder und Tagesgelder gem. § 99 Abs. 1 Z. 1 EStG bzw. § 70 Abs. 2 Z 2 EStG der Abzugsteuer unterliegen würden. Dieser gesetzlichen Verpflichtung sei bisher nicht nachgekommen worden. Es sei weder eine Berechnung noch eine Abfuhr erfolgt. Die Abzugsteuer werde gem. § 70 Abs. 2 Z. 2 EStG bzw. § 100 Abs. 1 EStG von den angeführten ausbezahlten Vergütungen mit 25 % festgesetzt.

Die Bezüge (Bruttobezüge) der Arbeitnehmer seien bis 21.11.2007 anher schriftlich oder per Fax zu übermitteln. Bei Nichtbekanntgabe müssten diese im Schätzungswege angesetzt werden.

In Betriebsprüfungs-Bericht wurde darüber hinaus unter Tz 2 „Abzugsteuer gem. § 99 EStG“ ausgeführt, dass die Schätzung der Arbeitnehmerbezüge mangels Datenbekanntgabe von

Seite des Unternehmens nur auf Grund der der Betriebsprüfung vorliegenden äußerst spärlichen Informationen, insbesondere über Beschäftigungsdauer, Beschäftigungsausmaß und Gehaltshöhe erfolgen hätte können. Zudem wurden die Schätzungsbeträge für die Bruttobezüge sowie die Spesen zahlenmäßig für die einzelnen Jahre dargestellt.

Gegen diese „Haftungs- und Abgabenbescheide“ wurde mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 21. Februar Berufung erhoben und darin begründend ausgeführt, dass in Österreich keine Betriebstätte begründet worden sei und darüber hinaus für die bezahlten Vergütungen an die Mitarbeiter der Berufungswerberin keine Abzugsteuer in Österreich abzuführen sei, weil gem. Art. 15 Abs. 2 DBA-Italien das Besteuerungsrecht Italien zufalle, weil

sich kein Empfänger mehr als 183 Tage pro Jahr in Österreich aufgehalten habe,

die Berufungswerberin in Österreich nicht ansässig sei und

in Österreich auch keine Betriebstätte unterhalte, von der aus die Vergütungen geleistet worden seien.

Darüber hinaus wurde eingewendet, dass auch die Berechnung der Abzugssteuer gem. § 70 Abs 2 Z 2 bzw. § 99 Abs. 1 Z 1 EStG unrichtig gewesen wäre, weil es sich bei den Vergütungen nicht um solche des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG gehandelt habe.

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung (Ausfertigungsdatum 18. Juni 2008) wurde begründend ausgeführt, dass die Tätigkeit der in Innsbruck eingesetzten Mitarbeiter der Berufungswerberin als solche des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 einzustufen sei und es bei ausländischen Architekten ausreiche, wenn ihr Berufsbild dem eines österreichischen Architekten weitgehend entspreche und eine freiberufliche Tätigkeit mit abgeschlossener Berufsausbildung vorliege. Aufgrund der Ähnlichkeit des Berufsbildes der Berufungswerberin mit dem eines Architekten bzw. der teilweisen Überschneidung der Aufgabenbereiche liege ein Anwendungsbereich des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vor.

Mit Schreiben vom 8. Juli 2008 wurde sodann der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 1 Abs. 3 EStG 1988](#) sind Steuerpflichtige, die im Inland weder über einen Wohnsitz noch über einen gewöhnlichen Aufenthalt verfügen, beschränkt steuerpflichtig, wenn sie Inlandseinkünfte gemäß [§ 98 EStG 1988](#) erzielen.

Dabei unterliegen sowohl Einkünfte aus selbständiger Arbeit (gem. § 98 Z 1 erster Satz EStG 1988) als auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (gem. § 98 Z 4 EStG 1988) der beschränkten Einkommensteuerpflicht, wenn sie jeweils im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist.

Bei Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG durch Steuerabzug (Abzugsteuer) erhoben, wobei es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden.

Gemäß [§ 100 Abs. 2 bzw. Abs. 4 EStG 1988](#) haftet der Schuldner dieser Einkünfte für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabsetzbeträge im Sinne des [§ 99 EStG 1988](#).

[§ 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) normiert, dass die Lohnsteuer bei Bezügen als (beschränkt steuerpflichtiger) Arbeitnehmer aus einer Tätigkeit im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 1 mit 20 % des vollen Betrages dieser Bezüge berechnet wird.

Gemäß § 82 erster Satz EStG haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte ist dabei Voraussetzung für eine Lohnsteuerabzugsverpflichtung. Andernfalls wären die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Veranlagungsweg zu erfassen (Jakom/Lenneis EStG, 2012, § 81 Rz 5).

Gemäß [§ 81 Abs 1 erster Satz EStG 1988](#) in der für den Berufszeitraum maßgeblichen Fassung ist Betriebsstätte für Zwecke des Steuerabzuges vom Arbeitslohn der Betrieb oder Teil des Betriebes des Arbeitgebers, in dem die Berechnung des Arbeitslohnes und der Lohnsteuer vorgenommen wird.

Ist nicht bereits auf Grund des Abs. 1 eine Betriebsstätte im Inland gegeben, so gilt jede vom Arbeitgeber im Inland für die Dauer von mehr als einem Monat unterhaltene feste örtliche Anlage oder Einrichtung als Betriebsstätte, wenn sie der Ausübung durch den Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeit dient; [§ 29 Abs 2 der Bundesabgabenordnung](#) gilt entsprechend (§ 81 Abs 2 erster Satz leg.cit).

Durch den Verweis auf § 29 Abs. 2 BAO gelten als weitere Betriebsstätten insbesondere auch Bauausführungen, deren Dauer sechs Monate überstiegen haben oder voraussichtlich übersteigen (vgl. § 29 Abs. 2 lit c BAO).

Sowohl bei der Haftung nach § 82 (für Lohnsteuer eines Arbeitnehmers) als auch jener nach § 100 Abs. 2 EStG (für Abzugsteuer) handelt es sich um persönliche Haftungen (vgl. Ritz, BAO, § 7 Tz 8).

§ 224 Abs. 1 und 2 BAO lautet wie folgt:

„(1) Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden 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.

(2) Die Bestimmungen des Einkommensteuerrechtes über die Geltendmachung der Haftung für Steuerabzugsbeträge bleiben unberührt.“

In Haftungsbescheiden ist sohin gemäß § 224 Abs. 1 BAO auf die maßgebende Haftungsvorschrift hinzuweisen. Aus einem solchen Hinweis ergibt sich in Bezug auf den Haftungstatbestand auch die Festlegung der "Sache" des Verfahrens.

Gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die Änderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz darf aber nicht zu einer Entscheidung führen, die nicht "Sache" (also Gegenstand des Verfahrens) vor der Abgabenbehörde erster Instanz war (vgl. Ritz, BAO4, § 289 Tz 38 ff, mit Judikaturverweis). Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Judikatur zum Ausdruck bringt, wird bei einem Bescheid, mit dem eine persönliche Haftung geltend gemacht wird, die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, insbesondere durch den Tatbestand begrenzt, der für die geltend gemachte Haftung maßgebend ist (VwGH 24.5.2012, [2009/15/0182](#)).

Im vorliegenden Fall wurde mit dem Spruch der angefochtenen Bescheide „Abzugsteuer gem. § 99 EStG 1988“ vorgeschrieben. Insoweit bestehen nach Auffassung des Referenten keine Zweifel über den Inhalt des Spruches der Bescheide.

Wenngleich aus den Ausführungen in der Bescheidbegründung (unter Verweis auf den beiliegenden Betriebsprüfungsbericht) zu entnehmen ist, dass der Berufungswerberin mit den angefochtenen Bescheiden der Berufungswerberin offenkundig die Lohnsteuer für die beschäftigten Arbeitnehmer im Haftungswege vorgeschrieben werden hätte sollen (vgl. Tz 2 des BP-Berichtes: „Die Schätzung der Arbeitnehmerbezüge...“), ändert dies nichts an der jeden Zweifel ausschließenden Klarheit des Spruches des angefochtenen Bescheides.

Aus der Bescheidbegründung (unter Verweis auf den beiliegenden Betriebsprüfungsbericht) kann zwar allenfalls auf die Unrichtigkeit des Bescheidspruches geschlossen werden; die Abänderung eines fehlerhaften Bescheidspruches unter Heranziehung der Bescheidbegründung würde aber die Grenzen der zulässigen Bescheidauslegung übersteigen (VwGH 20.2.2008, [2006/15/0026](#)).

Daher besteht nach Auffassung des Referenten auch keine Berechtigung der Rechtsmittelbehörde die Bescheide als solche zu interpretieren, mit welchen Lohnsteuer im Haftungswege gemäß § 82 EStG vorgeschrieben werden hätte sollen. Der Spruch eines Bescheides ist nämlich nur im Zweifel im Sinne des angewendeten Gesetzes auszulegen (vgl. Ritz, BAO4, § 92 Tz 7). Nur für den Fall, dass Zweifel über den Inhalt des Spruches bestehen, wäre zu dessen Deutung auch die Begründung des Bescheides heranzuziehen (vgl. nochmals VwGH 24.5.2012, [2009/15/0182](#)).

Da mit dem Spruch der Bescheide „Abzugsteuer gem. § 99 EStG 1988“ vorgeschrieben wurde und sohin durch die konkrete Nennung der Haftungsbestimmung im Spruch des Bescheides die „Sache“ des streitgegenständlichen Verfahrens festgelegt wurde, ist es dem Unabhängigen Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde versagt ist, die angefochtenen Bescheide nunmehr in Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer gem. § 70 Abs. 2 Z 2 i.v.m. § 82 EStG umzudeuten und in weiterer Folge auf die Rechtmäßigkeit hin zu prüfen.

Nur für den Fall, dass im Spruch des Bescheides eine konkrete Norm auf die die Haftung gestützt wird, nicht angeführt worden wäre, aber nach dem Gesamtbild der Umstände des Einzelfalles kein Zweifel darüber besteht würde, welche Haftungsbestimmung zur Anwendung gebracht worden ist und sich die konkrete Haftungsnorm auf diese Weise erschließen würde, wäre ein solcher Mangel im Rechtsmittelverfahren durch die exakte Benennung der Gesetzesstelle sanierbar.

Die angefochtenen Bescheide waren sohin ersatzlos aufzuheben.

Innsbruck, am 16. Oktober 2013