

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Dr. X als Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren der Y Bauunternehmung GmbH, Adr, über die Beschwerde vom 14.12.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 2.11.2016 betreffend Festsetzung der Einkommensteuer gemäß § 99 EStG 1988 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die Y Bauunternehmung GmbH war in den Jahren 2013 - 2015 in der Baubranche tätig.

Im Rahmen einer Außenprüfung kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass die Beauftragung von slowakischen und portugiesischen Subunternehmern durch die Y Bauunternehmung GmbH als Arbeitskräftegestellung zu qualifizieren sei.

In der Folge ergingen an die Y Bauunternehmung GmbH **Bescheide über die Festsetzung der Einkommensteuer gemäß § 99 EStG 1988 für die Zeiträume 1-12/2013, 1-12/2014 und 1-12/2015 jeweils vom 2.11.2016**. Folgende Einkommensteuer gemäß § 99 EStG 1988 wurde gemäß § 100 EStG 1988 festgesetzt:

	Steuerpflichtige Einkünfte	Gemäß § 100 EStG 1988	Steuerbetrag
2013	498.433,23	25%	-124.608,30
2014	1.678.861,22	25%	-419.715,31
2015	586.637,52	25%	-146.659,38

In der **Beschwerde vom 14.12.2016** wandte sich der Rechtsvertreter der Y Bauunternehmung GmbH gegen diese Bescheide, mit welchen die Y Bauunternehmung GmbH als behauptete Gestellungsnehmerin und Vertragspartnerin von beschränkt

steuerpflichtigen ausländischen Unternehmern zur Abfuhr der von diesen gemäß § 100 Abs. 2 erster Satz EStG geschuldeten Einkommensteuer verpflichtet worden sei.

Nach umfangreichen Ausführungen, in denen das Vorliegen von Gestellungsverträgen bestritten wurde, wurde abschließend beantragt,

- gemäß § 262 Abs. 2 lit a BAO von der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung abzusehen und die Beschwerde dem Verwaltungsgericht vorzulegen,
- die angefochtenen Bescheide aufgrund von formellen und materiellen Mängeln aufzuheben
- und in eventu die Bescheide insoweit abzuändern, als die Abzugsteuer lediglich in Höhe von 20% der Bemessungsgrundlage berechnet wird.

Mit Beschluss des Landesgerichtes vom 5.1.2017 wurde über das Vermögen der Y Bauunternehmung GmbH ein **Konkurs verfahren** eröffnet und Dr. X zum Insolvenzverwalter bestellt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Sachverhalt

An die Y Bauunternehmung GmbH ergingen nach einer Außenprüfung Bescheide über die Festsetzung der Einkommensteuer gemäß § 99 EStG 1988 für die Zeiträume 1-12/2013, 1-12/2014 und 1-12/2015 jeweils vom 2.11.2016. Die Einkommensteuer gemäß § 99 EStG 1988 wurde gemäß § 100 EStG 1988 iHv -124.608,30 Euro (2013), -419.715,31 (2014) Euro und -146.659,38 Euro (2015) festgesetzt.

Im Spruch der Bescheide wird darüber hinaus darauf hingewiesen, dass der Abgabebetrag mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe dieses Abgabenbescheides fällig wird (§ 210 Abs. 1 Bundesabgabenordnung).

Die Bescheide enthalten gleichlautend folgende Begründung:

„Gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 ist der Empfänger der Einkünfte gem. § 99 EStG 1988 Schuldner der Abzugsteuer. Die Abzugsteuer ist von dem gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 zur Einbehaltung und Abfuhr verpflichteten Schuldner der Einkünfte abzuführen. Nach § 100 Abs. 3 EStG 1988 ist die Abzugsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Einkünfte direkt vorzuschreiben, wenn der Schuldner die geschuldeten Beträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach § 100 Abs. 2 EStG 1988 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder der Empfänger weiß, dass der Schuldner (in den Fällen des § 99 Abs. 3 EStG 1988 die zum Steuerabzug zugelassene Person) die einbehaltene Abzugsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Die Haftung gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 erscheint nicht oder nur erschwert durchsetzbar, weil keine inländische Betriebsstätte unterhalten wurde, und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt war. Die Festsetzung erfolgte aufgrund der Gestellungsverträge

der Firmen ... Die ausführliche Begründung ist dem angeführten Prüfungsbericht vom 02.11.2016 zu entnehmen.“

Das Ergebnis der Außenprüfung ist im Bericht vom 2.11.2016 betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Körperschaftsteuer (beschränkt steuerpflichtig) für die Jahre 2012 bis 2014, Nachschau 1 – 12/2015 festgehalten. Entsprechend den näheren Ausführungen des Berichts habe die Y Bauunternehmung GmbH für diverse Generalunternehmer gearbeitet und habe ausländische Subunternehmer mit Beton- und Stahlbetonarbeiten beauftragt. Die Verträge mit den Subunternehmern seien nach Ansicht des Prüfers als Verträge zur Gestellung von Arbeitnehmern zu qualifizieren.

Hinsichtlich der Abzugsteuer enthält Tz 1 folgende Ausführungen:

"Da die Abzugsteuer vom Leistungsempfänger (österreichisches Unternehmen) getragen wird, unterliegt auch diese der Abzugbesteuerung, wodurch sich eine Höhe von 25% ergibt (§ 100 Abs. 1 EStG). Die Festsetzung der Abzugsteuer für die Jahre 2013 bis 2015 erfolgte mittels Bescheid über die Festsetzung der Einkommensteuer gemäß § 99 EStG 1988 i.V. § 100 EStG 1988 vom 2.11.2016."

Rechtslage

Gemäß § 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer).

Gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Abzugsteuer der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1. Der Schuldner dieser Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99.

Dem Empfänger der Einkünfte ist gemäß § 100 Abs. 3 EStG 1988 in der ab 15.08.2015 geltenden Fassung die Abzugsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der Schuldner die geschuldeten Beträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 2 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder
2. der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Abzugsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

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.

§ 279 BAO bestimmt:

"(1) Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und

demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

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

Erwägungen

Mit den angefochtenen Bescheiden setzte das Finanzamt Einkommensteuer gemäß "§ 100 EStG 1988" fest. Laut Bescheidspruch handelt es sich um somit Abgabenbescheide. Das ergibt sich auch aus dem Hinweis: "Der Abgabebetrag wird mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe dieses Abgabenbescheides fällig".

Der Spruch nimmt weder auf die Haftungsbestimmung des § 100 Abs. 2 EStG 1988 Bezug noch kommt das Wort "Haftung" vor. Der angeführte § 99 EStG 1988 selbst ist keine Haftungsbestimmung.

Es steht daher nach dem Gesamtbild außer Zweifel, dass die angefochtenen Bescheide nicht als Haftungsbescheide, sondern als Bescheide gemäß § 100 Abs. 3 EStG 1988 zu qualifizieren sind. Ein Bescheid gemäß § 100 Abs. 3 EStG 1988 ist ein gesonderter Steuerbescheid, der kein Haftungs- und auch kein Veranlagungsbescheid ist (vgl. Doralt/Ludwig, EStG, § 100 Tz 5).

Nur wenn Zweifel über den Inhalt des Spruches bestehen würden, wäre zu dessen Deutung auch die Begründung des Bescheides heranzuziehen (VwGH 24.5.2012, 2009/15/0182). Die Auffassung, dass die "Bescheide über die Festsetzung der Einkommensteuer gemäß § 99 EStG 1988" Bescheide nach § 100 Abs. 3 EStG 1988 sind, wird aber ohnehin auch von der Bescheidbegründung gedeckt, in der davon die Rede ist, dass die Haftung gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 nicht oder nur erschwert durchsetzbar erscheint. Das Finanzamt wollte daher offenbar keinen Haftungsbescheid erlassen. Nichts anderes ergibt sich aus dem Bericht über die Außenprüfung, auf den zur zusätzlichen Begründung der Bescheide verwiesen wird.

Die Abgabenbehörde hat die Einkommensteuer gemäß § 99 EStG der Y Bauunternehmung GmbH vorgeschrieben, welche jedoch ausschließlich als Haftungspflichtige in Frage kommt. Die Y Bauunternehmung GmbH ist entsprechend des Berichts über die Außenprüfung nicht Empfänger der Einkünfte und ist daher die Vorschreibung der Abzugsteuer gemäß § 100 Abs. 3 EStG 1988 nicht zulässig.

Die Änderungsbefugnis ("nach jeder Richtung") des § 279 Abs. 1 BAO ist durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (Ritz, BAO⁶, § 279 Tz 10). Das Gebot, "immer in der Sache selbst zu entscheiden", setzt somit die "Identität" der Sache voraus, nämlich, dass die zu erledigende Sache, also die Angelegenheit, die Gegenstand des Verfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz war, mit der Sache identisch ist, die in die Sachentscheidung der Rechtsmittelbehörde einbezogen wird (Stoll, BAO-Kommentar, 2800).

Ein Erkenntnis darf beispielsweise bei Haftungsbescheiden den Haftungstatbestand nicht austauschen (VwGH 16.9.1991, 91/15/0064). Spruch des Haftungsbescheides (§ 224 BAO) ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe. Damit wird auch die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und insoweit auch der Rahmen der Abänderungsbefugnis iSd § 279 Abs. 1 BAO festgelegt (Ritz, BAO⁶, § 279 Tz 12).

Wenn sogar der Austausch des Haftungstatbestandes die Abänderungsbefugnis des Bundesfinanzgerichts überschreitet, muss das umso mehr im vorliegenden Fall gelten. Vor dem Hintergrund der angeführten Literatur und Rechtsprechung wäre eine Abänderung der Steuerbescheide gemäß § 100 Abs. 3 EStG 1998 in Haftungsbescheide gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 ebenfalls als Austausch der Sache anzusehen. Dem steht jedoch § 279 Abs. 1 BAO entgegen (siehe auch UFS 31.3.2009, RV/0513-G/08).

Darüber hinaus ist anzumerken, dass die angefochtenen Bescheide auch insofern fehlerhaft sind, als die Abzugsteuer jeweils mit einem Negativbetrag, also einer Gutschrift, festgesetzt wurde.

Die angefochtenen Steuerbescheide vom 2.11.2016 erweisen sich als rechtswidrig und sind gemäß § 279 Abs. 1 BAO ersatzlos aufzuheben.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 3 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG die Revision zulässig, da zu der angesprochenen Rechtsfrage, ob eine Abänderung eines Steuerbescheides gemäß § 100 Abs. 3 EStG 1988 in einen Haftungsbescheid gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 durch das Bundesfinanzgericht über die Änderungsbefugnis des § 279 Abs. 1 BAO hinausgeht, eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - soweit im Rechtsinformationssystem des Bundes ersichtlich - fehlt.

Wien, am 28. Mai 2019

