

VWGH: DIE INANSPRUCHNAHME DER HAFTUNG NACH § 100 ABS 2 EStG

Es wurde die Abstandnahme vom Steuerabzug aus Vereinfachungsgründen auf Grundlage des Auslands-künstlererlasses (AÖF 1999/111) begehrt, ohne dass alle in diesem Erlass geforderten Voraussetzungen erfüllt wurden. Dies wurde von der belangten Behörde abgelehnt und folglich der Beschwerdeführer zur Haftung herangezogen.

Norm: § 100 Abs 2 EStG 1988, § 99 Abs 1 Z 1 EStG 1988, § 20 BAO Art 130 Abs 2 B-VG

VWGH 27.11.2003 2003/15/0087

Kurzdarstellung des Sachverhaltes:

Der Beschwerdeführer veranstaltete Konzerte und engagierte dabei beschränkt steuerpflichtige Musiker. Im Rahmen einer abgabenrechtlichen Prüfung traf der Prüfer die Feststellung, der Beschwerdeführer habe zu Unrecht den Steuerabzug gem § 99 Abs 1 EStG bei den Künstlern und die Abfuhr der Steuer an das Finanzamt unterlassen. Daraufhin wurde ein Haftungsbescheid gem § 100 Abs 2 EStG erlassen. Der Beschwerdeführer berief sich auf den Erlass des BMF vom 15.4.1999 (AÖF 1999/111) (im folgenden „Auslandskünstlererlass“ genannt), wonach aus Vereinfachungsgründen von der Abzugsbesteuerung Abstand genommen werden darf, wenn die Einkünfte pro mitwirkender Person nicht mehr als 6.000 S (440 €) betragen.



Außerdem sei in den meisten Fällen die Abzugsteuer entweder im Engagementvertrag oder bei der Honorarlegung vertraglich vom Künstler übernommen worden. Diese Vereinbarung wurde allerdings bereits in erster Instanz als irrelevant beurteilt, da derlei privatrechtliche Vereinbarungen zwischen dem Beschwerdeführer und Künstlern die gesetzlich normierte Stellung des Beschwerdeführers als Haftenden für die Abzugsteuer iSd §99 EStG nicht ändern.

Im weiteren Instanzenzug berief sich der Beschwerdeführer nur mehr auf die Inanspruchnahme des Auslandskünstlererlasses. Allerdings ergaben sich nun für den Beschwerdeführer Probleme, den im Punkt 3 lit c des Erlasses verlangten Identitätsnachweis und die schriftliche Erklärung des Künstlers, dass die im Erlass angeführte Grenze (pro Veranstaltung maximal 6.000 S (440 €) bzw. im Jahr maximal 50.000 S (3.630 €) nicht überschritten werde (obwohl seitens des Beschwerdeführers Nachforschungen betrieben wurden), nachträglich zu liefern. Die Inanspruchnahme des Auslandskünstlererlasses wurde erneut abgelehnt. Daraufhin stellte sich beim Verwaltungsgerichtshof die Frage, ob

diese, vom Beschwerdeführer als „Formalität“ bezeichnete Erfordernis dafür ausschlaggebend ist, dass die Behörde die Haftung des Beschwerdeführers, die Steuer einzubehalten und abzuführen, in Anspruch nimmt oder nicht.

Aus den Entscheidungsgründen:

Die Frage, ob ein Haftungstatbestand verwirklicht ist, ob also die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen der Inanspruchnahme einer persönlichen Haftung erfüllt sind, ist von der Abgabenbehörde in Rechtsgebundenheit zu entscheiden. Die Frage der Geltendmachung der persönlichen Haftung, für welche die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen als erfüllt angesehen werden, stellt eine Ermessensentscheidung dar (*Stoll*, BAO, 108 f, sowie VwGH 25.4.2002, 2001/15/0152, ÖStZB 2002, 678 und 24.10.1995, 94/14/0049, ÖStZB 1995, 679).

Auch wenn durch Erlässe des Bundesministers für Finanzen (hier Erlass vom 15.4.1999, AÖF 111/1999) nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139, ÖStZB 2003, 425) keine subjektiven Rechte eingeräumt werden, vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, dass im Rahmen der Ermessensübung eine erlassmäßige Regelung mit zu berücksichtigen ist, wenn es der Steuerpflichtige im Vertrauen auf die Erlasslage unterlassen hat, von den ausbezahlten Honoraren Steuer abzuziehen und an das Finanzamt abzuführen.

Bei Ermessensentscheidungen beschränkt sich die Überprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof darauf, ob mit der Ermessensübung die vom Gesetzgeber gesteckten Grenzen überschritten sind oder nicht (VwGH 24.9.2002, 2002/ 14/0082).

Beim Steuerabzug für die einzelne Honorarzahlung an den beschränkt Steuerpflichtigen stellt das Gesetz nicht auf eine bestimmte Höhe des ausgezahlten Betrages ab, weil der Haf-

tungspflichtige idR nicht in der Lage ist, die im laufenden Jahr vom beschränkt Steuerpflichtigen in Österreich erzielten Einkünfte zu ermitteln, geschweige denn die Höhe der im laufenden Jahr künftig noch anfallenden Einkünfte vorauszusehen. Solcherart brauchte die Behörde auch im Rahmen ihrer Ermessensübung nicht auf diesen Umstand Bedacht nehmen.

[...] Dass die belangte Behörde auf die vom Beschwerdeführer dem Beschwerdevorbringenden zufolge hiezu im Verwaltungsverfahren vorgelegten Unterlagen im angefochtenen Bescheid nicht eingegangen ist, stellt daher keine relevante Verletzung von Verfahrensvorschriften (Verletzung der Begründungspflicht des Bescheides) dar.

ANMERKUNG

Eingangs sei nochmals erwähnt, dass die zwischen Beschwerdeführer und Künstler getroffene privatrechtliche Vereinbarung, der Künstler müsse die Steuerschuld selbst tragen, natürlich keinerlei Einfluss auf die Stellung des Künstlers als Steuerschuldner bzw des Veranstalters als Haftender hat.

Doch die grundlegende Frage in diesem Erkenntnis stellt sich im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme der Haftung. Dabei sind zwei gedankliche Schritte zu unterscheiden. Der erste Schritt, den die Behörde vornehmen muss, bezieht sich auf die Verwirklichung des Tatbestandes zur persönlichen Haftung iSd § 100 Abs 2 EStG. Ob dieser verwirklicht ist oder nicht, ist in Rechtsgebundenheit festzustellen; dies entspricht der Lehrmeinung (vgl *Stoll*, BAO 108; ebenso *Doralt*, EStG⁴, § 100 Tz 5, *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 100 Tz 3.3.)

Im zweiten Schritt geht es um die Frage, ob die Haftung tatsächlich in Anspruch genommen wird oder nicht, ob sich also die Behörde an den Veranstalter oder an den Künstler wendet. Dabei ist gleich vorweg festzuhalten, dass die Haftung des Veranstalters von akzessorischer und primärer Natur ist (vgl *Stoll*, BAO 104 f, VwGH 3.10.1990, 86/13/103 ÖStZB 1991, 266). Ob sie aber tatsächlich beansprucht wird, liegt im Ermessen der Behörde (vgl *Stoll*, BAO 108, *Kopecky*, Abgabenrechtliche Haftung der Unternehmensführung, ÖStZ 1973, 86 ff), und zwar innerhalb jener Grenzen, welche die jeweils spezifische Vorschrift steckt. § 20 BAO gibt dabei die generelle Anleitung zur Vorgehensweise der Behörde (vgl zuletzt auch VwGH 24.9.2002, 2002/14/0082). Danach hat sie nach den Grundsätzen der Billigkeit und Zweckmäßigkeit ihre Entscheidung zu fällen (vgl *Stoll*, BAO 208). Dieser im vorliegenden Erkenntnis dargelegte Rechtssatz entspricht auch der Literatur- und Judikaturauffassung (vgl zB auch VwGH 16.2.1988, 87/14/0059, ÖStZB 1988, 200).

Der Grundsatz der Billigkeit gebietet es der Behörde inhaltlich, basierend auf den Verhältnissen des Abgabepflichtigen, ihre Entscheidung dahingehend zu fällen, dass sie seinen individuellen Umständen gerecht werden. Der Grundsatz der Zweck-

mäßigkeit wiederum stellt auf den Zweck der Norm ab und gibt der Behörde die Anweisung, möglichst so zu agieren, dass das Steueraufkommen der Republik Österreich maximiert wird, wobei auch der Grundsatz der Verwaltungsökonomie berücksichtigt werden muss (vgl *Stoll*, BAO 208 ff). Im gegenständlichen Fall ist dies also die Sicherung des Besteuerungsanspruches gegenüber dem beschränkt steuerpflichtigen Künstler durch die Haftung des Veranstalters.

Im Gegensatz dazu steht nun aber der Grundsatz der Billigkeit: Denn hier hat der Beschwerdeführer offenbar auf die Erlasslage vertraut und deswegen vom Steuerabzug Abstand genommen. An dieser Stelle findet sich eine wichtige Aussage im Erkenntnis, nämlich jene, dass der Inhalt des Erlasses sehr wohl in die Ermessensüberlegungen der Behörde Eingang finden muss, obwohl ein Erlass an sich dem Steuerpflichtigen wiederum keine subjektiven Rechte einräumt (vgl. zuletzt VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139 ÖStZB 2003, 425).



Wären also alle Voraussetzungen, an die der Erlass knüpft (AÖF 1999/111, EStR 2000 Rz 8030; dazu *Loukota H.*, Der Auslandskünstlererlass, SWI 1999, 258 ff), erfüllt, so wäre es demzufolge durchaus geboten, dass die Behörde von der Inanspruchnahme der Haftung Abstand nimmt. Denn dann wären sowohl die Kriterien der Zweckmäßigkeit (nämlich, dass im Veranlagungsweg ohnedies keine Steuer anfallen würde und dies lediglich Verwaltungsaufwand bedeuten würde) als auch jenes der Billigkeit erfüllt (aufgrund des oben erwähnten „Vertrauens“ auf die Erlasslage). Im gegenständlichen Fall wurde jedoch seitens des Veranstalters keine – im Erlass geforderte - schriftliche Erklärung vom Künstler eingeholt, sodass die Bedingungen des Erlasses nicht erfüllt sind. Ohne eine derartige Erklärung wird der Behörde nicht zur Kenntnis gebracht, wie hoch die gesamten der beschränkten Steuerpflicht in Österreich unterliegenden Einkünfte sind. Daher ist nicht gesichert, ob dem Kriterium der Zweckmäßigkeit wirklich genüge getan wurde. Demzufolge ist die Inanspruchnahme des Veranstalters zur Haftung nicht unzulässig.

GERNOT RESSLER