



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 2

GZ. RV/0121-K/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Klagenfurt betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer, Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) über den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

1. Den Berufungen bezüglich Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird teilweise Folge gegeben. Gleichzeitig werden die Abgabenfestsetzungsbescheide - wie bereits mit der Berufungsvorentscheidung vom 20. Jänner 2003 erkannt wurde - abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben tritt gegenüber der Berufungsvorentscheidung keine Änderung ein, weshalb auf diese verwiesen wird. Insoweit bilden diese einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

2. Die Berufung betreffend Lohnsteuer (§ 82 EStG 1988) wird als unbegründet abgewiesen.

Lohnsteuer	Haftung und Zahlung	€ 2.162,82 (S 29.761,05)
Dienstgeberbeitrag	Nachzahlung	€ 1.191,09 (S 16.389,76)
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	Gutschrift	€ 48,63 (S 669,16)

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof

muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist im Firmenbuch in der Rechtsform eines Einzelkaufmannes erfasst. Aus ihrer Tätigkeit im Bereich der Immobilienverwaltung und -vermittlung bezieht die Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb und erzielt aus der Vermietung von in Kärnten und Wien gelegenen Immobilien Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Nach einer den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 umfassenden Lohnsteuerprüfung schrieb das Finanzamt mit Abgabenbescheid vom 31. Juli 2002 für die Jahre 1999, 2000 und 2001 Lohnsteuer in Höhe von insgesamt € 2.162,82 (S 29.761,05), Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt € 1.369,01 (S 18.837,99) sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt € 114,46 (S 1.575,00) zur Zahlung vor. Begründend verwies das Finanzamt zunächst auf die im § 67 Abs. 2 EStG 1988 verankerte Sechstelberechnung, nach der sich in den Jahren 1999 und 2000 Lohnsteuernachforderungen von S 2.581,00 und S 3.562,00 ergeben hätten. Weiters stellte das Finanzamt fest, dass sich neben einer aus dem Jahr 2001 resultierenden Abfuhrdifferenz an Lohnsteuer in Höhe von S 6.731,00 ein weiterer Betrag von S 16.887,00 an Lohnsteuer im Haftungswege aus der Versteuerung einer Vergleichssumme ergab. Zur Nachforderung an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (1999: S 4.817,00/S 534,00, 2000: S 3.326,00/S 17,00 und 2001: S 10.695,00/S 1.024,00) führte das Finanzamt aus, dass den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten hätten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer (d.s. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 74 Abs. 2 EStG 1988 stünden sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 leg.cit.) beschäftigen. Der Beitrag des Dienstgebers sei von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden seien, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen würden oder nicht.

Gegen den angeführten Bescheid erhob die Bw. mit Eingabe vom 12. August 2002 das Rechtsmittel der Berufung und führte darin aus, dass nach § 1 Einkommensteuergesetz nur natürliche Personen einkommensteuerpflichtig seien. Im § 2 EStG seien die Unterschiede zwischen den zwingend vorgeschriebenen Einkunftsarten festgelegt sowie im § 5 leg.cit. die Gewinnermittlung für protokollierte Betriebe geregelt. Somit sei der Arbeitgeber, der seine Einkünfte nach § 5 EStG ermittle, nicht derselbe, der dies im Wege der Einnahmen-Ausgabenrechnung mache. Es könne daher nicht möglich sein, dass dies bei der Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag sehr wohl zutreffe. Es könnten somit die Lohnsummen aus einem protokollierten Unternehmen, das zur doppelten Buchführung verpflichtet sei, nicht in einen Topf mit einem einfachen Einnahmen-Ausgabenrechner und mit einem privaten Haushalt geworfen werden. Es sei daher zwischen den Lohnsummen aus einem protokollierten Unternehmen, den Lohnsummen aus Vermietung und Verpachtung und den Lohnsummen aus der privaten Haushaltsführung zu unterscheiden und hätten somit die vom Gesetz her festgelegten Freigrenzen Anwendung zu finden. Der Dienstgeberbeitragszuschlag mache sehr wohl diese Differenzierung, sodass es einen Unterschied zwischen Betrieben, die Umlagen zur Kammer der gewerblichen Wirtschaft bezahlen und solchen, die keine Kammerumlagen bezahlen, gebe. Es sei daher der Dienstgeberbeitragszuschlag nur von jenen Lohnsummen zu bezahlen, die das protokollierte Unternehmen aufwende. Die protokollierte Firma I.A.O. sei beim Handelsgericht Klagenfurt unter der Nr. 1043 am 21. April 1988 eingetragen worden, betreibe eine Immobilienverwaltung und -vermittlung und bezahle hierfür Kammerumlage. Aus dieser Tätigkeit würden Gewinne erzielt und sei die Firma bilanzierungspflichtig, daher sei der Gewinn durch doppelte Buchhaltung zu ermitteln; als Betriebsausgaben seien nur Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst seien, zulässig. Außerdem erziele die Bw. Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung und würden die Überschüsse im Wege der Einnahmen-Ausgabenrechnung ermittelt. Die im Rahmen der Vermietung und Verpachtung anfallenden Lohnsummen würden den Mietern weiter verrechnet werden. Für diese Tätigkeit bezahle die Bw. keine Kammerumlage und auch für die Lohnsummen aus der privaten Haushaltsführung falle eine solche nicht an. Die Abgabenprüfung setze sich mit diesen Grundvoraussetzungen überhaupt nicht auseinander, sondern vermische Werbungskosten mit Betriebsausgaben. Protokolliert oder nicht protokolliert werde erstmalig nach 30 Jahren selbständiger Tätigkeit – ohne dass es eine Gesetzesänderung gegeben habe – außer Acht gelassen.

Der Berufung schloss die Bw. eine Aufstellung an, in der sie für die Jahre 1999, 2000 und 2001 in Entsprechung ihrer Ausführungen jeweils die Zuerkennung der Freigrenze von

S 180.000,00 pro Jahr für die im Rahmen der Vermietung und Verpachtung und des Privathaushaltes zur Auszahlung gebrachten Lohnsummen begehrte. Weiters beantragte die Bw. darin, die vom Prüfer herangezogenen Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag um jene Bezüge zu kürzen, die von ihr an die im Rahmen der Vermietung und Verpachtung (der eigenen Mietobjekte sowie jenem Mietobjekt, bei der die Bw. nur die Hausverwaltung innehat) sowie im Rahmen ihres Privathaushaltes tätigen Dienstnehmer zur Auszahlung gebracht worden seien. Bei der Nachversteuerung der gerichtlich eingeklagten (Vergleichs-)Zahlung sei nach Meinung der Bw. ein Fehler unterlaufen und die von ihr in diesem Zusammenhang monatlich abgeführten Beträge korrekt. Außer Streit gestellt wurden von der Bw. in diesem Schriftstück die in den Jahren 1999, 2000 und 2001 sich auf Grund der Prüfung ergebenden Mehrbeträge an Lohnsteuer in Höhe von S 2.581,00, S 3.562,00 und S 6.731,00.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Jänner 2003 teilweise statt. Dabei wurde dem Begehren der Bw. auf Zuerkennung der "Freigrenze" von S 180.000,00 jährlich und auf Kürzung der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag um die im Rahmen der Vermietung und Verpachtung und des Privathaushaltes zur Auszahlung gelangten Bezüge nicht Rechnung getragen. Begründend wurde unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes Zl. 3529/54 (richtig allerdings Zl. 3259/54 s.u.) dazu ausgeführt, dass den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten hätten, die im Bundesgebiet Dienstgeber seien und Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag die gesamte Lohnsumme sei, die eine physische oder juristische Person an Dienstnehmer gewähre; betreibe eine Person mehrere Unternehmen oder Betriebe (Haushalt), so sei sie als einheitlicher Dienstgeber anzusehen. Gefolgt wurde dem Berufsbegehren weiters nicht hinsichtlich der Korrektur in der Versteuerung der auf Grund des Gerichtsvergleiches ausbezahlten Bezüge, da diese nach den Vorschriften des § 68 EStG korrekt erfolgt sei.

Mit Eingabe vom 20. Februar 2003 stellte die Bw. - ohne weiteres Vorbringen - den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im fortgesetzten Berufungsverfahren wurde der Bw. mit Schreiben vom 11. Mai 2004 bekannt gegeben, dass die vom Finanzamt auf Grund der Berufung geänderten und in die Berufungsvorentscheidung eingeflossenen Bemessungsgrundlagen hinsichtlich Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates sachlich und rechnerisch richtig seien und diese - sofern die Bw. dagegen keine Einwendungen erhebe - auch der Berufungsentscheidung zu Grunde gelegt würden. Innerhalb der ihr gesetzten Frist hat die Bw. sich dazu nicht geäußert.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 41 Abs. 2 leg.cit. in der ab 1994 anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

§ 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 normiert, dass der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, zu berechnen ist, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Beitragsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 HKG idF BGBl. Nr. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. Nr. 661/1994, für Zeiträume ab 1. Jänner 1999 in § 122 Abs. 7 und 8 WKG 1998.

Im § 41 Abs. 4 letzter Satz FLAG 1967 ist normiert, dass sich die Beitragsgrundlage um S 15.000,00 verringert, sofern sie in einem Kalendermonat nicht den Betrag von S 20.000,00 übersteigt.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die von der Bw. zur Auszahlung gebrachten Lohnsummen auf die einzelnen Betriebe bzw. den Haushalt der Bw. aufzuteilen sind, was bewirken würde, dass der im vorherigen Absatz angeführte Freibetrag von monatlich S 15.000,00 auf die von ihr zur Auszahlung gelangten Lohnsummen im Rahmen der Vermietung und Verpachtung sowie des Privathaushaltes für einzelne Monate zum Tragen käme. Die Bw. stützt sich bei ihrer Argumentation darauf, dass sie die Gewinne ihrer einzelnen Betriebe (gewerbliche Immobilienverwaltung und -vermittlung, Vermietung und Verpachtung) nach verschiedenen gesetzlichen Bestimmungen (§ 5 EStG, § 4 Abs. 3 EStG) ermittle und sie somit (als Person) – auch was ihre private Haushaltsführung anbelange – mehrere voneinander verschiedene Dienstgeber darstelle.

Dienstgeber i.S. des Familienlastenausgleichsgesetzes ist jede physische oder juristische Person oder aber eine Personengemeinschaft, die Dienstgeber beschäftigt. Eine Person oder eine Personengemeinschaft ist hinsichtlich der von ihr beschäftigten Dienstnehmer nur ein einziger Dienstgeber. Die Dienstgebereigenschaft umfasst hiebei nicht nur die im Unternehmen des Dienstgebers beschäftigten Personen, sondern auch die im privaten Bereich (Haushalt) tätigen Dienstnehmer.

Die Beitragspflicht des Familienlastenausgleichsgesetzes ist nicht auf den einzelnen Unternehmer oder den einzelnen Betrieb abgestellt, sondern hängt einzig davon ab, ob jemand, sei es eine physische oder juristische Person, als Dienstgeber Bezüge im Sinne des § 25 Abs.1 Z 1 lit. a oder b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 leg.cit. ausbezahlt (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 13. Februar 1957, Zl. 3259/54). Das von der Bw. ins Treffen geführte Argument, dass die Gewinne aus den einzelnen Tätigkeiten nach unterschiedlichen gesetzlichen Bestimmungen ermittelt werden, kann der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, weil weder der Bestimmung des § 41 Abs. 4 FLAG 1967 noch den entsprechenden Gesetzesmaterialien zu entnehmen ist, dass dieser Umstand bewirkt, dass die Freigrenze bei ein und derselben physischen Person mehrmals zum Tragen kommt bzw. an eine bestimmte Dienstgeberqualität (z.B. protokolliertes Einzelunternehmen) gebunden wäre. Der Vollständigkeit halber sei hier nur angeführt, dass auch die Ansicht der Bw., wonach auf die jährlichen Lohnsummen abzustellen sei, deshalb nicht zutreffend ist, als in Bezug auf die Inanspruchnahme des Freibetrages jeder Kalendermonat für sich zu betrachten ist.

Was die übrigen in der der Berufung angeschlossenen Beilage enthaltenen Anträge der Bw. anbelangt, hat das Finanzamt diesen mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Jänner 2003 teilweise stattgegeben. Einwendungen dagegen hat die Bw. weder anlässlich ihres Antrages auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz noch auf das Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 11. Mai 2004 hin innerhalb der ihr gesetzten Frist erhoben.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates sind die in der Berufungsvorentscheidung durch das Finanzamt getroffenen Sachverhaltsfeststellungen und die daraus gezogenen rechtlichen Schlussfolgerungen zu Recht erfolgt. Durch die vorliegende Berufungsentscheidung wird insoweit der Berufung teilweise stattgegeben. Bezüglich der Berechnung der Abgabennachforderung an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 20. Jänner 2003 verwiesen.

Dem Berufungsbegehren war zu diesen Streitpunkten daher insgesamt teilweise Rechnung zu tragen und wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

2. Lohnsteuer

Gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 sind Vergleichssummen, gleichgültig, ob diese auf gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen beruhen, soweit sie nicht nach Abs. 3 oder 6 mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen.

In Abs. 10 der angeführten Gesetzesbestimmung wird geregelt, dass sonstige Bezüge, die nicht unter die Abs. 1 bis 8 fallen, wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen sind. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß Abs. 2.

Im vorliegenden Fall wurde von einer Dienstnehmerin, die als Reinigungskraft in der Zeit vom 2. August 1995 bis 4. April 2001 im Bereich der Immobilienverwaltung und –vermittlung sowie im Privathaushalt der Bw. tätig war, eine Summe von S 107.364,36 gerichtlich eingeklagt. Die Klagsforderung setzte sich aus einem Feiertagsentgelt von S 12.160,00, einer Kündigungsentschädigung von S 6.400,00, einer Urlaubssentschädigung von S 47.236,36 und einer Abfertigung von S 41.568,00 zusammen.

In der gegenständlichen Berufung bemängelt die Bw., dass die Abgabenbehörde nur "den Betrag von S 41.568,00 abgezogen" und die Restbeträge der Lohnsteuerpflicht unterworfen habe.

Dem Vorbringen, wonach bei der Vergleichssummenbesteuerung nach § 67 Abs. 8 EStG 1988 die Bezugsanteile der geringfügig beschäftigten Dienstnehmerin, nämlich anteiliger Urlaubszuschuss, Weihnachtsremuneration, Urlaubssentschädigung sowie Feiertagsentgelt herausgerechnet werden müssten, kommt zufolge der angeführten Gesetzesbestimmungen keine Berechtigung zu.

Die Neuberechnung der Lohnsteuer nach § 67 Abs. 8 EStG 1988 wurde aus den angeführten Gründen zu Recht vorgenommen. Der gegenständliche Streitpunkt war entsprechend der gegebenen Sach- und Rechtslage als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, 2. Juni 2004