

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch CURA Treuhand- und Revisionsgesellschaft M.B.H., Gumpendorfer Straße 26, 1060 Wien, gegen die Bescheide des FA Wien 1/23 vom 1. Mai 2009 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Verschreibung von Säumniszuschlag für den Zeitraum 1.1.2005 - 31.12.2007 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Lohnsteuer-, Kommunalsteuer- und Sozialversicherungsprüfung (Prüfungsauftrag vom 7. Jänner 2009) für die Kalenderjahre 1.1.2005 bis 31.12.2007 stellte das Prüfungsorgan u.a. fest, dass die Bezüge von Dienstnehmern, die ins Ausland entsendet worden seien, nicht in die DB-Bemessungsgrundlage einbezogen wurden.

Das Finanzamt schloss sich dieser Rechtsauffassung an und setzte der Beschwerdeführerin für den Zeitraum 1.1.2005 - 31.12.2007 mit Festsetzungsbescheiden vom 1. Mai 2009 € 179.746,94 an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Säumniszuschläge von insgesamt € 3.598.04 für diesen Zeitraum fest. Sämtliche Auslandsdienstverträge würden ausschließlich österreichischem Recht unterliegen. Die betroffenen Dienstnehmer seien in Österreich sozialversichert geblieben. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 19.3.2008, 2006/15/0115 die europarechtlichen Belange in Bezug auf die Entrichtung des Dienstgeberbeitrages nicht in seiner Gesamtheit beurteilt.

In Fällen des Art 17 in Anwendung der VO 1408/71 könne von einer "fiktiven" Beschäftigung im Heimatstaat ausgegangen werden, wenngleich die tatsächliche Tätigkeit in einem anderen Staat liege. Die Grundregelung des § 41 Abs. 1 FLAG 1967, wonach der Dienstgeberbeitrag von allen Dienstgebern zu leisten sei, die im Bundesgebiet

Dienstnehmer beschäftigen, könne für die Fälle der Ausnahmeregelungen nach Art 17 der VO 1408/71 entsprechend ausgelegt und angewendet werden. Für den in Japan beschäftigten Dienstnehmer sei mangels Abkommen über soziale Sicherheit zwischen Österreich und Japan in jedem Fall auf Grund des Auslandsdienstvertrages der Dienstgeberbeitrag vorzuschreiben.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung (nunmehr Beschwerde) erhoben. Eingewendet wurde u.a., dass in den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (549 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates, XI. GP, 6.6.1967) unmissverständlich klargestellt werde, dass zunächst eine Unterscheidung der Gruppe der ständig im Ausland Beschäftigten von jener der nur vorübergehend dort tätigen und somit lediglich entsendeten Dienstnehmer vorgenommen werden muss. Beitragspflichtig können dabei nur Entgeltzahlungen an nicht dauerhaft im Ausland Beschäftigte sein, die zur befristeten Dienstleistung dorthin entsendet werden, was auf die bei der Beschwerdeführerin beschäftigten Außenstellenleiter nicht zutreffe. Mit den Außenstellenleitern sei ausschließlich eine Beschäftigung im Ausland vereinbart worden. Mangels Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Inland sei es somit denkunmöglich, in der Auslandstätigkeit eine Entsendung von Österreich aus zu erblicken, wodurch der Abgabentatbestand des § 41 Abs. 1 FLAG nicht verwirklicht werden könne. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin beruhe die Einbeziehung der Bezüge von ständig im Ausland Beschäftigten auf einer unrichtigen Interpretation des § 41 Abs. 1 FLAG und sie ersuchte um ersatzlose Aufhebung der Bescheide.

Der UFS habe mit Entscheidung vom 23.12.2008, RV/3764-W/02 unter Hinweis auf das VwGH Erkenntnis vom 19.3.2008, 2006/15/0115 bei völlig gleichgelagerter Ausgangssituation der gegen die Festsetzungsbescheide eingebrachten Berufung vollinhaltlich stattgegeben und die Bescheide aufgehoben. Der VwGH habe im zitierten Erkenntnis klar ausgesprochen, dass die Art 13 ff der VO 1408/71 nicht für sich eine Abgabe- oder Beitragspflicht schaffen würden, die nach nationalem Recht nicht bestehen und der Ansicht des Finanzamtes, wonach für das Entstehen der DB-Pflicht in Anwendung der EU/EWR Staaten die Geltung inländischen Sozialversicherungsrechtes ausreichend sei, eine deutliche Absage erteilt. DB-Pflicht könne lediglich dann gegeben sein, wenn die Auslandstätigkeit als Entsendung anzusehen wäre.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Juli 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. In den vorgelegten Musterverträgen für die Außenstellenleiter werde ausdrücklich festgehalten, dass österreichisches Arbeitsrecht auf die Dienstverhältnisse anzuwenden sei. Diese Rechtsansicht decke sich mit dem im VwGH Erkenntnis vom 19.3.2008 angeführten Umstand, dass eine Entsendung ins Ausland im Sinne des § 41 FLAG 1967 dann vorliege, wenn das Dienstverhältnis im Inland eingegangen worden sei und darauf inländische Rechtsvorschriften anzuwenden seien.

Im Vorlageantrag wurde darauf verwiesen, dass in den Dienstverträgen mit den Außenstellenmitarbeitern die Anwendbarkeit österreichischen Rechtes vereinbart worden wäre. Dieses käme nur sehr eingeschränkt und nachrangig zu Anwendung.

Entscheidend sei, welche arbeitsrechtlichen Vorschriften in Bezug auf ein Dienstverhältnis zur Anwendung kämen. Für die Außenstellenmitarbeiter seien neben ausländischen arbeitsrechtsrechtlichen Vorschriften auch eine Reihe weiterer Gesetzesbestimmungen des jeweiligen Beschäftigungsstaates zwingend anzuwenden sei. Der verbleibende Anwendungsbereich österreichischen Rechts sei daher verhältnismäßig gering.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 41 Abs. 1 FLAG lautet: Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

Zu einem vergleichbaren Fall hob der Verwaltungsgerichtshof am 19.3.2008, Zl. 2006/15/0115 den Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf:

"Art 4 Abs. 1 der VO (Anm.: Die Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates vom 14. Juni 1972 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und deren Familien, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern) lautet:

Diese Verordnung gilt für alle Rechtsvorschriften über Zweige der sozialen Sicherheit, die folgende Leistungsarten betreffen:

a)....

h) Familienleistungen."

Art 1 Buchstabe j der VO definiert den Begriff "Rechtsvorschriften" wie folgt: "In jedem Mitgliedstaat die bestehenden und künftigen Gesetze, Verordnungen, Satzungen und alle anderen Durchführungsvorschriften in bezug auf die in Artikel 4 Absätze 1 und 2 genannten Zweige und Systeme der sozialen Sicherheit."

Art 13 der VO bestimmt:

(1) Ein Arbeitnehmer, für den diese VO gilt, unterliegt den Rechtsvorschriften nur eines Mitgliedstaates. Welche Rechtsvorschriften dies sind, bestimmt sich nach diesem Titel.

(2) Soweit nicht die Artikel 14-17 etwas anderes bestimmen, gilt folgendes:

a) Ein Arbeitnehmer, der im Gebiet eines Mitgliedstaates beschäftigt ist, unterliegt den Rechtsvorschriften dieses Staates, und auch dann, wenn er im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates wohnt oder sein Arbeitgeber oder das Unternehmen, das ihn beschäftigt, seinen Wohnsitz oder Betriebssitz im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates hat;

...."

Art 14 der VO lautet auszugsweise:

"Sonderregelungen

(1) Vom Grundsatz des Artikels 13 Absatz 2 Buchstabe a) gelten folgende Ausnahmen und Besonderheiten:

a) i) Ein Arbeitnehmer, der im Gebiet eines Mitgliedstaates von einem Unternehmen beschäftigt wird, dem er gewöhnlich angehört, und von diesem Unternehmen zur Ausführung einer Arbeit für dessen Rechnung in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates entsandt wird, unterliegt weiterhin den Rechtsvorschriften des ersten Staates, sofern die voraussichtliche Dauer dieser Arbeit zwölf Monate nicht überschreitet und er nicht einen anderen Arbeitnehmer ablöst, für den die Entsendungszeit abgelaufen ist;

..."

Art 17 der VO lautet:

"Ausnahme von den Artikeln 13 bis 16

Zwei oder mehr Mitgliedstaaten oder die zuständigen Behörden dieser Staaten können im Interesse bestimmter Arbeitnehmer oder Arbeitnehmergruppen Ausnahmen von den Artikeln 13 bis 16 vereinbaren."

Einleitend ist festzuhalten, dass die VO im Anhang VI des EWR-Abkommen angeführt ist, sodass ihr auch im EWR Geltung zukommt (vgl. auch Azizi, in Hummer, Der EWR und Österreich, 107; und Egger, in Hummer (Hrsg.), aaO, 153).

Die nationale Bestimmung des § 41 FLAG, welche die Leistung der Dienstgeberbeiträge durch die Dienstgeber regelt, durch welche wiederum das System der Leistung der Familienbeihilfen finanziert wird, fällt in den sachlichen Geltungsbereich der VO (vgl. Art. 4 Abs. 1 lit. h der VO).

Nach den ErlRV zu § 41 FLAG, 549 BlgNR XI. GP, liegt eine Entsendung ins Ausland im Sinne dieser Vorschrift dann vor, wenn das Dienstverhältnis im Inland eingegangen worden ist und darauf inländische Rechtsvorschriften anwendbar sind. Im Hinblick auf die Anwendbarkeit ausländischer arbeitsrechtlicher Normen auf die betreffenden Dienstverhältnisse hat die belangte Behörde für Dienstnehmer, die nicht im EU-/EW- Raum tätig sind, die Beitragspflicht nach § 41 FLAG verneint. Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag nach § 57 Abs. 4 und 5 Handelskammergesetz sowie § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz - die beiden Gesetze knüpfen für diese Zuschläge an die Beitragsgrundlage des § 41 FLAG an - hat sie für alle im gegenständlichen Verfahren betroffenen Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin verneint. Auch dies mit der Begründung, dass keine Entsendung im Sinne des § 41 FLAG vorliege, sodass keine Abgabepflicht bestehe.

Für die im EU-/EWR - Raum tätigen Dienstnehmer hat die belangte Behörde die Beitragspflicht deshalb angenommen, weil der Dienstgeberbeitrag in den Anwendungsbereich der VO falle und sich aus "Artikel 14 und vor allem Artikel 17" der VO ergebe, dass für ihren Anwendungsbereich die Arbeitnehmer den Rechtsvorschriften Österreichs unterlägen.

Abgesehen davon, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht dartut, aus welchen Gründen sich - getrennt für die einzelnen Arbeitnehmer im Hinblick auf deren konkrete Verhältnisse - aus Art 14 oder Art 17 der VO die Anwendbarkeit der

österreichischen Vorschriften ergibt, hat sie auch den normativen Inhalt der VO verkannt. Zum Inhalt der Art 13ff der VO gehört es, die Kumulierung von Rechtsvorschriften (mit Wirkung mehrfacher Beitragsleistung) zu vermeiden (vgl. das Urteil des EuGH vom 15. Februar 2000, Rs C- 34/98 (Kommission/Frankreich), Rn 31 und 34). Die genannten Regelungen der VO schaffen aber nicht für sich eine Abgabe- oder Beitragspflicht, die nach nationalem Recht nicht besteht und nach nationalem Recht nicht Voraussetzung für einen Anspruch auf Familienleistungen (hier insbesondere Anspruch auf Familienbeihilfe) darstellt."

Da der vorliegende Fall der vom Verwaltungsgerichtshof entschiedenen Angelegenheit im Wesentlichen gleich gelagert ist, war der Beschwerde stattzugeben und die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag aufzuheben.

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. Das Bundesfinanzgericht konnte sich in seiner Entscheidung auf die oben zitierte Rechtsprechung stützen und war die Zulässigkeit einer Revision zu verneinen.

Graz, am 19. August 2015