



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 2

GZ. RV/1157-L/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 21. September 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 15. September 2004 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 und Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgaben beträgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
Lohnsteuer	2000 – 2003	-----	-----
Dienstgeberbeitrag	1999	57.460,80 S	4.175,84 €
Dienstgeberbeitrag	2000	45.124,70 S	3.279,34 €
Dienstgeberbeitrag	2001	47.497,40 S	3.451,77 €
Dienstgeberbeitrag	2002		2.496,64 €
Dienstgeberbeitrag	2003		2.914,65 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist Komplementärin und Arbeitsgesellschafterin der G KEG. Bei diesem Unternehmen handelt es sich um eine Steuerberatungskanzlei. Im Zuge einer bei der Berufungswerberin über die Jahre 1999 bis 2003 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurden unter anderem folgende Feststellungen getroffen:

1. Für die Jahre 1999 bis 2001 war der auf die Vergütungen des an der Gesellschaft der Berufungswerberin wesentlich beteiligten Geschäftsführers entfallende Dienstgeberbeitrag nachzufordern, wobei den Vergütungen auch ein Sachbezug für die Privatnutzung eines firmeneigenen PKW zuzurechnen war. Für die Jahre 1999 und 2000 wurde dieser Sachbezug in Höhe von 1,5% der Anschaffungskosten des PKW festgestellt. Ab dem Jahr 2001 benutzte der Geschäftsführer einen PKW aus dem Betriebsvermögen eines deutschen Unternehmens, das die Kosten für den PKW an die Berufungswerberin weiter verrechnete. Für dieses Jahr wurde der Sachbezug von den verrechneten Kosten ermittelt.
2. Die KEG hat in den Jahren 2000 bis 2003 an einzelne Mitarbeiter der Berufungswerberin für die Vorbereitung und Erstellung von Grenzgängererklärungen Honorare ausbezahlt, die in der Lohnverrechnung nicht erfasst wurden. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass hier Entgelt von dritter Seite vorlag, das als Lohnbestandteil in der Lohnverrechnung zu erfassen sei, und errechnete die Nachversteuerung an Lohnsteuer pauschal mit 31%.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen des Lohnsteuerprüfers an und forderte mit Haftungs- und Abgabenbescheide für die geprüften Jahre die auf die Honorare entfallende Lohnsteuer und den bei der Prüfung errechneten Dienstgeberbeitrag nach.

In der gegen die Bescheide eingebrachten Berufung führte die Berufungswerberin sinngemäß Folgendes aus:

Zum Sachbezug für den PKW: Der Prüfer hätte in „unüblicher“ Form für die Jahre 1999 bis 2000 monatlich 1,5% der Anschaffungskosten des PKW als Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag herangezogen, obwohl aus ertragssteuerlicher Sicht laut einem Auszug aus dem BP-Bericht für diese Jahre rechtskräftig folgende Beträge als Privatanteil für die PKW-Nutzung angesetzt wurden: 1999 2.028 €, 2000 1.146 €. Es werde beantragt, in sinngemäßer Anwendung der Grundsätze für die Folgejahre die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag nach diesem Wert festzusetzen.

Zur Nachversteuerung der Honorarnoten an einzelne Mitarbeiter: Die betreffenden Mitarbeiter seien geprüfte Bilanzbuchhalter, Steuersachbearbeiter, Lohnverrechner und aus Sicht der Qualifikation einem selbständigen Buchhalter gleichzustellen. Da die Erstellung von Grenzgängererklärungen fachlich mit einem Mindestausmaß an Zeitaufwand verbunden sei, habe man sich aus Kostengründen entschlossen, die Neukundenzugänge der KEG bei den

Grenzgängern in Teamarbeit zu bearbeiten. Die genannten Mitarbeiter hätten außerhalb ihrer Normalarbeitszeit und überwiegend nicht in den Büroräumen die Unterlagen für die Grenzgängererklärungen aufbereitet. Die rechtliche Grundlage hätte ein mündlicher Werkvertrag gebildet, mit welchem das Team je nach bearbeiteter Menge der Erklärungen eine Pauschale erhalten hat. Die Mitarbeiter hätten sich bereit erklärt, etwaige Steuern selbst zu tragen, soweit sich hieraus eine Steuerpflicht ergebe. Sie seien damit nachweislich nicht für ihren Dienstgeber und auch nicht in der normalen Arbeitszeit tätig geworden. Sie schuldeten keine Arbeitszeit, sondern ein bestimmtes Werk, nämlich die Vorbereitung der Steuererklärungen. Es könne auch von keiner organisatorischen Eingliederung in den Kanzleibetrieb gesprochen werden, zumal sich die Höhe des Entgelts nicht nach der aufgewendeten Zeit, sondern nach der Menge der abgearbeiteten Erklärungen gerichtet habe. Beim Werkvertrag komme es auf das Ergebnis der Arbeitsleistung als in sich geschlossene Einheit an. Die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Lohnsteuer sei daher zu Unrecht erfolgt.

Im Zuge des weiteren Berufungsverfahrens forderte der Unabhängige Finanzsenat die Berufungswerberin auf, eine nähere Darstellung der Beziehungen zwischen ihr und der KEG, der Aufgabenbereiche beider Gesellschaften, des Kundenkreises, der Mitarbeiter sowie deren Aufgabenbereiche zu geben.

Im Antwortschreiben wurde folgende Erklärung abgegeben: Die Berufungswerberin (nachfolgend vereinfacht als GmbH bezeichnet) sei Komplementärin und grundsätzlich nur Arbeitsgesellschafterin bei der KEG. Es obliege ihr die Geschäftsführung für die KEG. Sie hätte nur mehr einen kleinen genau abgegrenzten Kundenkreis, der ausschließlich von den beiden Gesellschaftern der GmbH bearbeitet werde. Die GmbH beschäftigte im fraglichen Zeitraum im Durchschnitt 10 Mitarbeiter, die KEG nur einen Mitarbeiter. Die Kosten der Mitarbeiter der GmbH würden als Teil der Geschäftsführungskosten an die KEG weiterverrechnet und durch diese getragen. Gegenüber der Klientel trete mit kleinen Ausnahmen nur die KEG auf, was auch aus einer Gegenüberstellung der Umsatzerlöse ersichtlich sei. Die KEG betreue unter anderem ca. 200 Grenzgänger, deren Steuererklärungen bis vor etwa drei Jahren durch deren Dienstgeber erstellt wurden. Zu Beginn sei die Kanzlei dadurch vor organisatorischen Problemen gestanden, insbesondere da durch „selbständige Buchhalter“ ein Preisdruck entstanden sei, dem nur durch organisatorische Maßnahmen begegnet werden konnte. Um die Arbeitszeit möglichst gering zu halten, sei daher zunächst ein Arbeitskreis zur Arbeitsvorbereitung gebildet worden, bestehend aus den vier Mitarbeitern der GmbH, alles geprüfte Bilanzbuchhalter oder Buchhalter. Es sei weiters ein EDV-Modul für Grenzgänger zur schnelleren Erfassung der erforderlichen Daten als Beilage für die E1 entwickelt worden. Diese Maßnahmen hätten es ermöglicht, Grenzgängererklärungen zu sozialen Preisen zu erstellen,

welche trotzdem die Qualität der Arbeit gewährleisten. Zur Umsetzung dieser Maßnahmen hätte die KEG die Möglichkeit gehabt, Mitarbeiter der GmbH außerhalb ihrer normalen Arbeitszeit zu motivieren und einzusetzen oder externe Auftragnehmer in Anspruch zu nehmen. Die Arbeiten seien daher letztendlich im Interesse der KEG ausgeführt worden, weil ausschließlich diese von den Umsätzen profitiere.

Schließlich wurden in Ergänzung zu den früheren Ermittlungen durch den Lohnsteuerprüfer im Rahmen einer Nachschau folgende Feststellungen getroffen: Schriftliche Dienstverträge zwischen der GmbH und den Mitarbeitern, die die Honorarzahlen erhalten hatten, lägen nur aus der Zeit vor der Gründung der KEG vor. Bezüglich der Grenzgängererklärungen bestünden zwischen den Mitarbeitern und der KEG nur mündliche Werkverträge. Die sonstigen Tätigkeiten der betreffenden Mitarbeiter waren folgende: Frau S und Frau M: ausschließlich Erstellung von Jahresabschlüssen für V u. V, E/A-Rechnungen und Bilanzen für alle Rechtsformen. Frau H und Frau Z: ausschließlich Lohnverrechnung und Buchhaltung. Bezüglich der einzigen Dienstnehmerin der KEG wurde festgestellt, dass zu deren Tätigkeitsbereich keine Jahresabschlüsse und Lohnverrechnung gehöre, sondern ausschließlich Mandantenbuchhaltung für die KEG und Grenzgängersteuererklärungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zum Sachbezug für die PKW-Nutzung:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z.2 EStG 1988.

Nach Absatz 3 der zitierten Gesetzesstelle ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit.a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 leg.cit.

Im Sinn dieser gesetzlichen Regelung wurden die Bezüge des wesentlich an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers für die Jahre 1999 bis 2001 der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen zugerechnet, wobei das Finanzamt neben den in diesen Jahren bezogenen Gehältern auch einen Sachbezug für die Nutzung eines firmeneigenen PKW in die Bemessungsgrundlage einbezog. Das Finanzamt wendete hierfür in den Jahren 1999 und 2000 die Verordnung des BM für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl II 2001/416, an. Die Berufungswerberin bestreitet lediglich, dass die Höhe des Sachbezuges auf diese Weise richtig

ermittelt wurde, und beantragt statt dessen, den Sachbezug in Höhe des im Zuge der Betriebsprüfung rechtskräftig festgestellten Privatanteiles an der PKW-Nutzung festzusetzen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Entscheidungen vom 31.3.2005, 2002/15/0029, und 13.4.2005, 2003/13/0014, festgestellt hat, regelt die genannte Verordnung nur die Privatnutzung eines „arbeitgebereigenen“ Kraftfahrzeuges durch den „Arbeitnehmer“. Der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer wird zwar mit seinen Einkünften im Sinn des § 22 Abs. 2 EStG 1988 nach § 41 Abs. 2 FLAG für Zwecke der Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages dem Kreis der „Dienstnehmer“ zugeordnet, dies ändert aber nichts daran, dass er aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht als Arbeitnehmer nach § 47 Abs. 1 EStG 1988 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) anzusehen ist, sodass auch für die Ermittlung allfälliger geldwerter Vorteile als Betriebseinnahmen die in Rede stehenden Vorschriften der Sachbezugsverordnung nicht anwendbar sind. Die entsprechenden Betriebseinnahmen sind vielmehr – beim Fehlen entsprechender Aufzeichnungen – nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO zu schätzen.

In diesem Sinn ist auch in gegenständlichem Fall der Einwand der Berufungswerberin berechtigt, dass für die Feststellung der Höhe des Sachbezuges nicht die Sachbezugsverordnung heranzuziehen ist, da auch hier der Geschäftsführer Einkünfte gemäß § 22 Abs. 2 EStG 1988 bezieht.

Im Zuge einer ebenfalls über die beiden hier strittigen Jahre durchgeführten Betriebsprüfung beim Geschäftsführer wurde der Gesamtaufwand für den PKW festgestellt und hieraus durch Schätzung der auf die Privatnutzung entfallende Anteil ermittelt. Für das Jahr 1999 wurde auf diese Weise ein Privatanteil von 2.028 € festgestellt, für das Jahr 2000 ein Privatanteil von 1.146 €. Dieses Ermittlungsergebnis wurde den ertragssteuerlichen Festsetzungen zugrunde gelegt. Es bestehen keine Bedenken, auch der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag diese Werte zugrunde zu legen.

Der ursprünglich festgestellte Sachbezug betrug in den Jahren 1999 und 2000 je 5.113,84 €. Für das Jahr 1999 vermindert sich daher bei Ansatz eines Sachbezuges von 2.028 € die Bemessungsgrundlage um 3.085,84 €, für das Jahr 2000 bei einem Sachbezug von 1.146 € um 3.967,84 €. Damit war der nachgeforderte Dienstgeberbeitrag für 1999 um 138,86 €, für 2000 um 178,55 € zu vermindern.

2. Zu den Honorarnoten an einzelne Mitarbeiter:

Im Zuge der Lohnsteuerprüfung wurden die durch die KEG an einzelne Mitarbeiter geleisteten Honorarzahungen als von dritter Seite geleisteter Lohnbestandteil angesehen, der in der Lohnverrechnung mitzuberoücksichtigen gewesen wäre. Aufgrund dieser Feststellung wurde die Berufungswerberin als Arbeitgeberin dieser Mitarbeiter gemäß § 82 EStG 1988 zur Haftung

für die darauf entfallende Lohnsteuer herangezogen und der Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben. Hingegen vertritt die Berufungswerberin die Ansicht, dass diese Zahlungen Leistungen abgegolten hätten, die die Mitarbeiter aufgrund von gesondert abgeschlossenen Werkverträgen erbracht hätten – für eine allfällige Versteuerung hätten die Mitarbeiter selbst zu sorgen gehabt.

Bezüglich Lohnzahlungen von dritter Seite hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28.5.1998, 96/15/0215, zu den Provisionszahlungen an Dienstnehmer einer Sparkasse durch ein mit dieser verflochtenes Bausparkasseninstitut unter Hinweis auf seine ständige Rechtssprechung folgende Aussage getroffen: Auch für den Fall des Vorliegens von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist zu beachten, dass die durch § 82 EStG normierte Haftung des Arbeitgebers im Hinblick auf die Bestimmung des § 78 Abs. 1 leg.cit. nicht jene Lohnzahlungen betrifft, die nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers, sondern von dritter Seite geleistet werden. Daran ändert es nichts, wenn der Dritte und der Arbeitgeber kapitalmäßig verflochten sind oder wenn der Arbeitgeber von den Zahlungen des Dritten Kenntnis erlangt und sie befürwortet. Die Haftung des Arbeitgebers kann dann gegeben sein, wenn sich die Leistung des Dritten als „Verkürzung des Zahlungsweges“ darstellt, wenn also die Zahlung des Dritten eine Schuld des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer tilgt.

Auch hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages hat der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis die Auffassung vertreten, dass diesen der Arbeitgeber im Hinblick auf die Bestimmung des § 43 Abs. 2 FLAG 1967 nicht von den Zahlungen Dritter zu leisten hat.

Die vier Personen, die die hier strittigen Honorarzahlen erhalten haben, sind Dienstnehmer der Berufungswerberin und es kann als unbestritten angesehen werden, dass ihre aus diesem Dienstverhältnis entstandenen Gehaltsansprüche zur Gänze von der Berufungswerberin erfüllt wurden. Die Honorarzahlen, die sie von der KEG für die Erstellung der Grenzgängererklärungen erhalten haben, sind Zahlungen für gesondert über Auftrag bzw. im Interesse der KEG erbrachte Leistungen. Es handelt sich somit nicht um Zahlungen, die eine Schuld der Berufungswerberin als Arbeitgeberin gegenüber ihren Arbeitnehmern tilgen.

Damit steht jedoch nach der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes fest, dass die Berufungswerberin auch dann nicht gemäß § 82 EStG 1988 zur Haftung für die Abfuhr einer auf diese Honorarzahlen entfallenden Steuer herangezogen werden kann, wenn diese Zahlungen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind. Eine Feststellung, welcher Einkunftsart diese Zahlungen zuzuordnen waren, war damit für die gegenständliche Berufung entbehrlich. Die Vorschreibung der Lohnsteuer in den Haftungsbescheiden über die Jahre 2000 bis 2003 hatte zu entfallen.

Auf Grund dieser Feststellungen war auch der nachgeforderte Dienstgeberbeitrag um die auf diese Zahlungen entfallenden Beträge zu vermindern. Im Einzelnen wurde in Zusammenhang mit den Honorarzahlungen Dienstgeberbeitrag in folgender Höhe nachgefordert: für 2000: 117,73 €, für 2001: 186,41 €, für 2002: 99 €, für 2003: 35,10 €.

Die Nachforderung des Dienstgeberbeitrages laut Berufungsentscheidung errechnet sich folgendermaßen:

	1999	2000	2001	2002	2003
DB bisher	4.314,70 €	3.575,62 €	3.638,18 €	2.595,64 €	2.949,75 €
- DB für Sachbezug	138,86 €	178,55 €			
- DB für Honorarzahlungen		117,73 €	186,41 €	99,-- €	35,10 €
DB laut BE	4.175,84 €	3.279,34 €	3.451,77 €	2.496,64 €	2.914,65 €

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 4. Dezember 2006