



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch WT, vom 17. Juni 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 26. Mai 2009 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 2005 bis 2007 entschieden:

Den Berufungen wird im Umfang des Berufungsbegehrens Folge gegeben.

Der Haftungsbescheid 2007 wird ersatzlos aufgehoben.

Die Haftungsbescheide 2005 und 2006 werden antragsgemäß wie folgt abgeändert:

Haftung für Lohnsteuer für 2005 620,42 €.

Haftung für Lohnsteuer für 2006 283,50 €.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer im Unternehmen der Berufungswerberin, nachfolgend Bw abgekürzt, durchgeführten Außenprüfung stellte der Prüfer Folgendes fest: *Im Prüfungszeitraum waren in Deutschland ansässige Dienstnehmer durchgehend bei der Bw beschäftigt und sowohl in Deutschland als auch in Österreich tätig. Die Lohnsteuerberechnung für die Arbeitstage in Österreich erfolgte unter Anwendung des Monatstarifs. Die Arbeitstage in Deutschland wurden von der Lohnsteuer freigestellt. Ansässigkeitsbescheinigungen der deutschen Finanzämter wurden vorgelegt.* In rechtlicher Würdigung dieser Feststellungen führte der Prüfer aus: In Anlehnung an die in den Lohnsteuerrichtlinien (Rz 69) beschriebene Vorgangsweise bei

Beginn oder Beendigung einer begünstigten Auslandstätigkeit werde auch bei DBA-bedingtem Eintritt oder Wegfall des Besteuerungsrechtes die Rechtsansicht vertreten, dass in den betroffenen Lohnzahlungszeiträumen die Lohnsteuer tageweise zu berechnen ist. Nach den Lohnsteuerrichtlinien (Rz 1227 und 1228) seien sowohl bei einer begünstigten Auslandstätigkeit als auch bei gleichartigen Steuerfreistellungsverpflichtungen nach DBA zwei getrennte Lohnzettel auszustellen. Eine logische Konsequenz dieser strikten Trennung der betreffenden Bezüge sei die tageweise Lohnsteuerberechnung.

Das Finanzamt übernahm die Prüfungsfeststellungen, folgte auch der Rechtsmeinung des Prüfers und nahm die Bw unter Hinweis auf die Ausführungen im Prüfungsbericht als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden, tageweise berechneten Lohnsteuer in Anspruch. Dadurch wurden die inländischen Einkünfte der durchgehend bei der Bw, aber nicht im Inland beschäftigten Arbeitnehmer im Ergebnis tarifmäßig hochgerechnet, als ob ihr Beschäftigungsverhältnis während des Kalendermonats begonnen oder geendet hätte.

Dagegen erhob die Bw Berufung, die sie fälschlich als Vorlageantrag bezeichnete. Die falsche Bezeichnung des Rechtsmittels ist jedoch unschädlich, wurde mit ihm doch erkennbar nicht eine (nicht ergangene) Berufungsvorentscheidung angefochten, sondern im Gegenteil das Interesse an der unmittelbaren und sofortigen Vorlage der Berufung an die Berufungsbehörde zum Ausdruck gebrachte. In ihr führte sie nach Darlegung des Sachverhaltes ausführlich begründet unter Hinweis auf Gesetzeswortlaut, Literatur und Verwaltungsübung zusammengefasst aus: Unbestritten und vom Prüfer sogar im Prüfungsbericht ausdrücklich festgestellt sei, dass die fraglichen, in Deutschland ansässigen Dienstnehmer durchgehend bei bzw von ihr beschäftigt worden seien. Es sei daher gesetzwidrig, Ein- und Austritte zu fingieren. Nur in dem Kalendermonat, in dem die Beschäftigung beginnt oder endet, sei Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag. Eine Analogie zur Auslandsentsendung sei unzulässig, da hier kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung der Progressionsvorbehalt zur Anwendung gelange. Das Recht hiezu stehe aber nur dem Ansässigkeitsstaat zu.

Das Finanzamt hat die Berufung vom 17.6.2009 aus nicht erkennbaren Gründen erst am 14.1.2010 der Berufungsbehörde vorgelegt und damit der Bestimmung des § 276 Abs. 6 BAO und dem berechtigten Interesse der Bw nicht entsprochen (vgl. Ritz, BAO³, § 276 Tz 8 ff).

Über die Berufung wurde erwogen:

Die maßgebliche Bestimmung des § 77. EStG lautet:

"(1) Ist der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber im Kalendermonat durchgehend beschäftigt, ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat. Beginnt oder endet die Beschäftigung während eines Kalendermonats, so ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag.

(2) Eine durchgehende Beschäftigung liegt insbesondere auch dann vor, wenn der Arbeitnehmer während eines Kalendermonats regelmäßig beschäftigt ist (aufrechtes Dienstverhältnis). Dabei kann der Arbeitnehmer auch für einzelne Tage keinen Lohn beziehen."

Unbestritten ist, dass die beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer, auf deren Inlandslöhne die Bw den Monatstarif angewendet hat, bei der Bw durchgehend beschäftigt waren. Dies wurde vom Prüfer sogar im Prüfungsbericht ausdrücklich festgestellt. Damit aber ist das Schicksal der Berufung bereits entschieden. Denn nach dem klaren Gesetzeswortlaut ist bei diesem Sachverhalt der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat. Wie die Bw zutreffend vorgebracht hat, kann eine solche Auslegung durch reichlich Literatur untermauert werden. So führt beispielsweise Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 77 Tz 2 wörtlich aus: *"Beginnt oder endet die Beschäftigung während eines Kalendermonats, so ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag. In anderen Fällen ist ein vom Kalendermonat abweichender Lohnzahlungszeitraum nicht zulässig."* Aber auch die Verwaltungspraxis sieht dies nicht anders, was mit den nachfolgend wiedergegebenen Ausführungen in Rz 1186 der Lohnsteuerrichtlinien belegbar ist: *"Lohnzahlungszeitraum gemäß § 77 Abs. 1 EStG 1988 ist bei Arbeitnehmern, die im Kalendermonat durchgehend beschäftigt werden, der Kalendermonat. [....] Bei Beginn oder Beendigung einer Beschäftigung während eines Kalendermonats ist Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag. Abweichungen von diesem Grundsatz sind nur im Rahmen der Anordnungen des § 77 Abs. 2 EStG 1988 zulässig."* Schließlich wird auf EAS 3026 vom 18.12.2008 verwiesen (SWI 3/2009, 112), wo das BMF dem Standpunkt der Bw mit der sinngemäßen Begründung gefolgt ist, die Besteuerung nach dem Tagestarif käme der gesetzlich nicht vorgesehenen Anwendung eines Progressionsvorbehaltes gleich.

Hat aber die Bw die strittige Lohnsteuer insoweit gesetzeskonform einbehalten und abgeführt, dann war die darüber hinaus gehende Haftungsanspruchnahme gesetzlich nicht gedeckt. Der Berufung war somit insoweit Folge zu leisten. Hinzu kommt, dass selbst für den Fall, dass eine grundsätzliche Abzugsverpflichtung im Sinne des erstinstanzlichen Standpunktes anzunehmen wäre, der Bw aus folgenden Gründen ein erhöhtes Interesse zuzubilligen wäre, dass im Rahmen der Ermessensübung (vgl. Lenneis/Jakom, EStG, 2009, § 82 Rz 3; Doralt, EStG¹² § 82 Tz 2; Stoll, Ermessen im Steuerrecht, 378) von der gesetzlich eingeräumten Möglichkeit der Haftungsanspruchnahme für fremde Schulden kein Gebrauch gemacht wird: Die Bw hat den Steuerabzug (in der hier strittigen Frage) entsprechend dem Gesetzeswortlaut vorgenommen. Die Bw konnte sich dabei auf das breit gefächerte, übereinstimmende Schrifttum berufen. Ihr Verhalten deckt sich auch mit offiziellen Stellungnahmen der

hierarchisch organisierten Verwaltung. Es gibt – soweit erkennbar – keine Judikate, die gegen die Rechtsauffassung der Bw sprechen. Auch gibt es keine derartigen veröffentlichten Aussagen des BMF.

Informationshalber wird mitgeteilt: Nach Überzeugung des Referenten ist der Berufungsfall auf Grund des klaren, keine Zweifel zulassenden Gesetzeswortlautes im Sinne des Berufungsbegehrens geregelt. Eine Gesetzeslücke, die durch Analogieschluss zu schließen wäre (vgl. Bydlinski in Rummel, ABGB Kommentar, § 7 Anm. 2) liegt nicht vor. Wenn es demnach für die Vorgangsweise des Finanzamtes nach Überzeugung des Referenten zwar keine gesetzliche Grundlage gibt, so ist das dahinter steckende rechtspolitische Anliegen doch verständlich und legitim. Denn durch die Anwendung des Monatstarifs kommen die beschränkt steuerpflichtigen, zwar durchgehend bei einem Arbeitgeber, aber nicht durchgehend im Inland beschäftigten Arbeitnehmer faktisch in den Genuss einer sachlich kaum zu rechtfertigenden Tarifbegünstigung. Für die Besteuerung derartiger Bezüge nach dem Tagestarif mag es also gute Gründe geben. Dem würde auch zwischenstaatliches Steuerrecht nicht entgegenstehen. Denn es geht ja nicht darum, die steuerfrei zu stellenden ausländischen Einkünfte zur Tarifermittlung für die inländischen Einkünfte heranzuziehen. Dies würde gegen den im allgemeinen gültigen und auch mit Deutschland vereinbarten Abkommensgrundsatz verstößen, dass nur der Ansässigkeitsstaat den (klassischen bzw zwischenstaatlichen) Progressionsvorbehalt geltend machen darf (vgl. VwGH 26.7.2007, 2006/15/0065). Vielmehr geht es ausschließlich darum, die inländischen Einkünfte sachgerecht unter Bedachtnahme auf den Umstand zu besteuern, dass die sie erzielenden Arbeitnehmer zwar durchgehend bei einem inländischen Arbeitgeber beschäftigt waren, aber nicht durchgehend im Inland tätig wurden.

Während der zwischenstaatliche Progressionsvorbehalt aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung abgeleitet wird (vgl. Doralt, EStG⁹ § 1 Tz 49; EStR Rz 7589), erfolgt die Berücksichtigung der nach § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 EStG steuerfreien Einkünfte bei der Festsetzung der Steuer kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung (§ 3 Abs. 3 EStG). Auch die Hochrechnung von bestimmten Einkünften gem. § 3 Abs. 2 EStG erfolgt kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung. Soll die Tarifberechnung in Fällen wie dem gegenständlichen auch abweichend von den bestehenden Normen erfolgen, so bedarf es hiefür einer Ausnahmebestimmung. Entgegen der Auffassung der Bw würde eine solche allerdings nach Überzeugung des Referenten keine unzulässige Diskriminierung beschränkt Steuerpflichtiger darstellen. Vielmehr erfolgte dadurch lediglich die Milderung eines sich aus dem Auslandsbezug ergebenden faktischen Tarifprivilegs. Zur Gleichstellung mit durchgehend im Inland Beschäftigten würde erst die Vereinbarung eines doppelten Progressionsvorbehaltes führen (Doralt, EStG⁹ § 1 Tz 50).

Feldkirch, am 19. Februar 2010