

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf über die Beschwerden vom 12.09.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Oststeiermark vom 26.06.2012 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe für die Jahre 2007, 2008, 2009, 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Gegenüber der Beschwerdeverentscheidung vom 7.11.2012 ergeben sich keine Änderungen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin führte im strittigen Zeitraum einen Betrieb, in dem sie einige Dienstnehmer beschäftigte. Daneben hat sie in dem ihr und ihrem Ehegatten im Eigentum stehenden privaten Wohnhaus eine Raumpflegerin als Teilzeitkraft beschäftigt, für die sie als Arbeitgeberin jährlich einen Lohnzettel gemäß § 84 Abs. 1 EStG 1988 an das Finanzamt übermittelt hat.

Im Zuge einer die Jahre 2007 bis 2011 umfassenden Lohnabgabenprüfung wurde laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung festgestellt, dass für die Raumpflegerin kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe bzw. keine Kommunalsteuer abgeführt worden sei. Als Bemessungsgrundlage wurde zusammengefasst für alle Jahre ein Betrag in Höhe von Euro 25.275,00 angeführt.

Das Finanzamt folgte dieser Feststellung des Prüfers und erließ unter Hinweis auf den Bericht vom 26.6.2012 als Begründung die angefochtenen Bescheide.

In den dagegen nach einem Fristverlängerungsansuchen fristgerecht erhobenen Beschwerden wurde darauf hingewiesen, dass auf Grund der endgültigen Abklärung mit der GKK bei der beanstandeten GPLA-Prüfung alle Beiträge zu Gunsten des Dienstgebers wieder rückverrechnet worden seien. Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass es laut

Bericht über die Lohnabgabenprüfung der Jahre 1997 bis 1999 betreffend der Trennung der Dienstverhältnisse keine Beanstandung gegeben hätte.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung verwies das Finanzamt darauf, dass aus Vereinfachungsgründen die Berichtigung im Zuge der Prüfung mit je 1/5 pro Jahr und somit mit € 5.055,00 je Kalenderjahr erfolgt sei. Im Zuge der Berufungsvorentscheidung werde die Hinzurechnung mit den tatsächlichen, jährlich unterschiedlich ausbezahlten, Bezügen vorgenommen.

Strittig sei im vorliegenden Fall, ob die Beschwerdeführerin als Dienstgeberin der Raumpflegerin anzusehen sei und ob die im § 41 Abs. 4 FLAG vorgesehene Freigrenze in Höhe von € 1.095,00 zur Anwendung gelangen würde. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters sei das Ehepaar A und somit Herr A und Frau A als Dienstgeber der Raumpflegerin anzusehen.

Bei der Steiermärkischen Gebietskrankenkrankenkasse sei diese Frage im Zusammenhang mit der Dienstgeberabgabe (Nachforderung in der Beitragsgruppe N 72) auch anhängig gewesen und die nachgeforderten Beträge inzwischen wieder storniert worden. In diesem Zusammenhang werde jedoch erwähnt, dass der im § 35 Abs. 1 ASVG normierte Dienstgeberbegriff mit dem steuerrechtlich abgeleiteten Dienstgeberbegriff nicht identisch und daher für den strittigen Sachverhalt im Zusammenhang mit der DB-Beitragsgrundlage nicht herangezogen werden könne.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH decke sich der Begriff des Dienstgebers im Sinne des Familienlastenausgleichsgesetzes mit dem des Arbeitgebers im Sinne des Einkommensteuergesetzes (VwGH vom 27. Juni 1961, ZI. 2271758; vom 19. April 1988, ZI. 85/14/0145, mit weiteren Judikaturhinweisen). Für die Beurteilung, wer im vorliegenden Fall als Dienstgeber im Sinne des § 41 FLAG gelten würde, werde maßgeblich sein, ob die Beschwerdeführerin oder das Ehepaar A hinsichtlich der Raumpflegerin für das private Haus als Arbeitgeber im Sinne des § 47 EStG anzusehen sei. Arbeitgeber im Sinne des Einkommensteuergesetzes sei, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG auszahlt (§ 47 Abs. 1 EStG 1988). Das in § 47 Abs. 1 umschriebene Tatbild des „Auszahlens“ sei nach Auffassung des Finanzamtes so zu verstehen, dass als Arbeitgeber diejenige natürliche oder juristische Person (oder Personengesellschaft) anzusehen sei, die den Lohnaufwand tragen würde, die also die "Last der Auszahlung trägt". Es könne darunter nur jene Person verstanden werden, bei der der Lohnaufwand somit "eine endgültige Ausgabe" darstellen würde. Die rein manipulative Tätigkeit des Auszahlens sei dabei nicht entscheidend und komme dieser somit keine entscheidende Bedeutung zu.

Die Raumpflegerin sei am 5.11.2012 im Beisein des bevollmächtigten steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin niederschriftlich befragt worden und habe in diesem Zusammenhang angegeben, bereits seit dem Jahre 1994 im Wohnhaus der Familie der Beschwerdeführerin als Raumpflegerin tätig zu sein. Die Beschwerdeführerin hätte sie als Dienstnehmerin eingestellt und es sei mit ihr auch der erste Kontakt zustande gekommen. Die Anmeldung zur Stmk. Gebietskrankenkrankenkasse sei ebenfalls durch die

Beschwerdeführerin als Arbeitgeberin erfolgt. Auch der Lohn sei monatlich von der Beschwerdeführerin bar ausbezahlt worden. Die (monatlichen) Auszahlungsbelege seien zwar nur einmal pro Jahr unterfertigt worden, nachdem sie ihr von der Beschwerdeführerin zur Unterschrift vorgelegt worden seien. Ebenso seien die Angelegenheiten im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis wie Urlaub, Krankenstand oder sonstige Hindernisse üblicherweise mit der Beschwerdeführerin geregelt worden, in ihrer Abwesenheit von ihrem Ehegatten.

Nach den Angaben der Raumpflegerin sei für die Belange im Zusammenhang mit ihrem Dienstverhältnis grundsätzlich die Beschwerdeführerin verantwortlich gewesen. An diesem Sachverhalt ändere sich nach Ansicht des Finanzamtes auch nichts durch die in der durch den steuerlichen Vertreter im Anschluss an die Befragung veranlasste Ergänzung in der Niederschrift, wonach die Raumpflegerin schon der Meinung sei, im Dienstverhältnis der Familie der Beschwerdeführerin tätig gewesen zu sein. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters sei lediglich der Einfachheit halber bei der Beschwerdeführerin ein zweites Dienstgeberkonto angelegt worden und sei diese Vorgangsweise auch bei den letzten GPLA-Prüfungen unbeanstandet geblieben. Zum zuletzt genannten Sachverhalt werde erwähnt, dass die letzte Prüfung im Zusammenhang mit Lohnabgaben den Zeitraum 1.1.1997 — 31.12.1999 umfasst habe.

Nach Ansicht des Finanzamtes stehe somit unzweifelhaft fest, dass die Beschwerdeführerin den gesamten Lohnaufwand (einschließlich Lohnnebenkosten) getragen habe. Sie sei es auch gewesen, die mit der Raumpflegerin erstmals in Kontakt kam. Auf sämtlichen an das Finanzamt in den letzten Jahren für die Raumpflegerin übermittelten Lohnzetteln scheine ausschließlich die Beschwerdeführerin als Arbeitgeberin auf. Sie sei es auch gewesen, an die sich das Finanzamt oder andere Behörden im Falle etwaiger Unstimmigkeiten gewandt hätten. Nach Ansicht des Finanzamtes stehe es einem Ehepaar frei, wer von ihnen eine Raumpflegerin beschäftigen und wer für diese Kosten letztlich aufkommen würde. Auch wenn die Raumpflegerin das im Eigentum der Ehegatten A stehende Haus gereinigt habe, seien die Ehegatten nicht automatisch Dienstgeber im Sinne des § 47 Abs. 1 EStG, wenn für die Organisation und für die mit der Beschäftigung dieser Raumpflegerin verbundenen Kosten lediglich ein Teil davon, nämlich die Beschwerdeführerin, aufkommen würde. Nach Auffassung des Finanzamtes sei die Beschwerdeführerin daher — im Sinne der vorhin angeführten Feststellungen — schon (allein) aus diesem Grund als Arbeitgeberin im Sinne des § 47 Abs. 1 EStG 1988 anzusehen und damit auch Dienstgeberin im Sinne des FLAG und zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen verpflichtet.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG hätten den Dienstgeberbeitrag in Höhe von 4,5% der Beitragsgrundlage nämlich alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen würden. Dienstnehmer seien ua. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz stehen würden (§ 41 Abs. 2 FLAG). Das Finanzamt gelange daher zu dem Ergebnis, dass die Beschwerdeführerin im strittigen Zeitraum Dienstgeberin im Sinne des FLAG gewesen sei. Da die Beitragspflicht des

Familienlastenausgleichsgesetzes nicht auf den einzelnen Unternehmer oder gar den einzelnen Betrieb abstellen würde, sondern einzig davon abhängen würde, 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 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des 5 22 Z 2 leg. cit. ausbezahlt, komme im vorliegenden Fall die Freigrenze von € 1.095 nicht zur Anwendung. Die Berufungen seien der ausführlich beschriebenen Feststellungen - unter Berücksichtigung geringfügiger unterjähriger Korrekturen - als unbegründet abzuweisen gewesen.

In dem dagegen fristgerecht erhobenen Vorlageantrag wird bestätigt, dass die Auszahlungen an die Raumpflegerin von der Beschwerdeführerin vorgenommen wurden. Auch die organisatorischen Angelegenheiten seien unbestritten hauptsächlich zwischen der Raumpflegerin und der Beschwerdeführerin geregelt worden. Diese Vorgehensweise sei jedoch nur der Einfachheit halber gewählt worden, damit für die Dienstnehmerin ein geregelter Ablauf gewährleistet werden hätte können. Diesbezüglich werde auf § 21 BAO verwiesen, wonach der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform für abgabenrechtliche Fragen zur Beurteilung eines Sachverhaltes relevant sei. Obwohl die Beschwerdeführerin in erster Linie als Ansprechperson und als auszahlende Person gegenüber der Raumpflegerin in Erscheinung getreten ist, sei darauf hinzuweisen, dass es nicht unüblich sei, dass in Familienverbänden solche Angelegenheiten generell von den Frauen (Müttern) geregelt werden würden und dies daher auch im gegenständlichen Fall hauptsächlich von der Beschwerdeführerin übernommen worden sei. Was die Auszahlungen an die Raumpflegerin betreffen würde, sei darauf zu verweisen, dass wirtschaftlich nicht nur die Beschwerdeführerin die Auszahlungen getragen habe. Teilweise seien diese auch vom Ehegatten der Beschwerdeführerin geleistet worden bzw. werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass durch diese Auszahlungen für die Reinigung des Familienwohnsitzes in B auch das Familieneinkommen belastet worden sei. Damit sei der Ansicht der Finanzbehörde zu widersprechen, dass nur die Beschwerdeführerin alleine den gesamten Lohnaufwand (einschließlich Lohnnebenkosten) getragen habe. Weiters werde darauf hingewiesen, dass die Raumpflegerin auch nach dem Tod der Beschwerdeführerin am 14.05.2012 weiterhin im Haushalt ihrer Familie in B beschäftigt sei und dass das Dienstverhältnis nun vom Ehegatten der Beschwerdeführerin weiter geführt werde.

Das Finanzamt legte die Beschwerden zur Entscheidung an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind ua. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 stehen (§ 41 Abs. 2 FLAG).

Gemäß § 41 Abs. 4 lit f 2. Satz FLAG verringert sich die Beitragsgrundlage um 1.095 Euro, wenn die Beitragsgrundlage in einem Monat nicht den Betrag von 1.460 Euro übersteigt.

Nach dem in der BVE vom 7.11.2012 dargestellten und von der Beschwerdeführerin unwidersprochen gebliebenen Sachverhalt ist strittig, ob die Beschwerdeführerin als Dienstgeberin im Sinne der Bestimmung des § 41 Abs. 1 FLAG für die im privaten Wohnhaus beschäftigte Raumpflegerin anzusehen ist, wodurch die in § 41 Abs. 4 lit f 2. Satz FLAG festgesetzte Freigrenze auf Grund der in ihrem Betrieb weiteren beschäftigten Dienstnehmer nicht zur Anwendung kommen könnte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes deckt sich der Begriff des Dienstgebers im Sinne des Familienlastenausgleichsgesetzes mit dem des Arbeitgebers im Sinne des Einkommensteuergesetzes (VwGH vom 27. Juni 1961, Zl. 2271/58; vom 19. April 1988, Zl. 85/14/0145, mit weiteren Judikaturhinweisen).

Für die Beurteilung, ob die Beschwerdeführerin hinsichtlich der im privaten Wohnhaus beschäftigten Raumpflegerin Dienstgeberin im Sinne des § 41 FLAG ist, ist maßgeblich, ob die Beschwerdeführerin hinsichtlich dieser Person Arbeitgeberin im Sinne des § 47 EStG 1988 ist.

Arbeitgeber im Sinne des Einkommensteuergesetzes ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt (§ 47 Abs. 1 EStG 1988). Das in § 47 Abs. 1 umschriebene Tatbild des "Auszahlens" ist nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes so zu verstehen, dass als Arbeitgeber diejenige natürliche oder juristische Person (Personengesellschaft) anzusehen ist, die den Lohnaufwand trägt (VwGH vom 28. September 1959, Zl. 1963/56; vom 19. Dezember 1962, Zl. 1617/60; vom 31. März 1987, Zl. 84/14/0147; vom 25. Mai 1988, Zl. 87/13/0231), die also die "Last der Auszahlung trägt" (so auch: VwGH vom 27. Juni 1961, Zl. 2271/58; vom 19. April 1988, Zl. 85/14/0145), bei der der Lohnaufwand somit "eine endgültige Betriebsausgabe" bildet (nochmals: VwGH vom 27. Juni 1961, Zl. 2271/58). Die rein manipulative Tätigkeit des Auszahlens ist dabei nicht von Bedeutung (VwGH vom 28. September 1959, Zl. 1963/56; vom 27. Juni 1961, Zl. 2271/58; vom 19. Dezember 1962, Zl. 1617/60; vom 22. Juni 1976, Zl. 649/76; vom 31. März 1987, Zl. 84/14/0147; vom 19. April 1988, Zl. 85/14/0145; vom 25. Mai 1988, Zl. 87/13/0231).

Nach den Angaben der Raumpflegerin wurde ihr der Lohn immer von der Beschwerdeführerin in bar überreicht, im Krankheitsfall von ihrem Ehegatten. Nach den Feststellungen des Finanzamtes war es auch sie, die mit der Raumpflegerin erstmals in Kontakt getreten ist. Auf sämtlichen an das Finanzamt in den letzten Jahren für die Raumpflegerin übermittelten Lohnzetteln scheint ausschließlich die Beschwerdeführerin als Arbeitgeberin auf. Das Finanzamt oder andere Behörden haben sich im Falle etwaiger Unstimmigkeiten an die Beschwerdeführerin gewandt. Vereinbarungen betreffend Urlaub, Krankenstand oder sonstiger Hindernisse wurden mit der Beschwerdeführerin getroffen. Für Belange im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis war grundsätzlich die Beschwerdeführerin verantwortlich.

Damit ist der in § 47 Abs. 1 EStG 1988 umschriebene Umstand, wonach Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt, erfüllt. Dies wurde im Vorlageantrag auch nicht bestritten und weiters zugestanden, dass die organisatorischen Angelegenheiten hauptsächlich zwischen der Raumpflegerin und der verstorbenen Beschwerdeführerin geregelt wurden. Wenn die bevollmächtigte steuerliche Vertretung in diesem Zusammenhang einwendet, dass diese Vorgangsweise nur der Einfachheit halber gewählt worden sei, damit für die Dienstnehmerin ein geregelter Ablauf gewährleistet werden hätte können, kann dem nicht gefolgt werden, da es genauso einfach gewesen wäre, eine andere Person als Arbeitgeber zu nennen, wenn es den tatsächlichen Umständen entsprochen hätte. Auch dem weiteren Vorbringen, dass es nicht unüblich sei, dass in Familienverbänden solche Angelegenheiten generell von den Frauen (Müttern) geregelt werden würden, ist entgegenzuhalten, dass die Beschwerdeführerin nicht im Rahmen einer ihr von ihrem Ehegatten übertragenen sogenannten Schlüsselgewalt tätig werden musste, sondern im eigenen Namen Hausangestellte anstellen und die Weisungsbefugnis über sie ausüben konnte und auf Grund ihres eigenen Einkommens auch die Last der Entlohnung im Stande war zu tragen. Alle vom Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung vom 7.11.2012 aufgezählten Umstände sprechen dafür, dass sie das auch im eigenen Namen getan hat und etwaige Mittel ihres Ehegatten nicht in Anspruch nehmen musste und auch nicht in Anspruch genommen hat.

Da der Ehegatte weder beim Finanzamt und bei der Gebietskrankenkasse als Arbeitgeber der Raumpflegerin aufgeschienen ist, noch in organisatorischen Angelegenheiten gegenüber der Raumpflegerin (außer wenn die Beschwerdeführerin verhindert war) als Arbeitgeber in Erscheinung getreten ist, und der Raumpflegerin gegenüber auch keine Weisungen erteilt hat, gibt es nicht zuletzt wegen fehlender Nachweise keine Anhaltspunkte dafür, dass die Lohnzahlungen vom Ehegatten der Beschwerdeführerin, so wie von der bevollmächtigten steuerlichen Vertretung im Vorlageantrag angesprochen, an die Raumpflegerin teilweise über die Belastung des Familieneinkommens geleistet worden wären.

Zu dem ohne nähere Ausführungen in den Raum gestellten Hinweis auf § 21 Abs. 1 BAO, wonach für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend ist, ist klarzustellen, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht hypothetische Möglichkeiten zum Gegenstand hat, sondern im wahren wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhaltes durchaus konkrete und reale Gegebenheiten (vgl. Reeger-Stoll, BAO S. 100). Der vorliegende Sachverhalt lässt eine hypothetische Umdeutung dahingehend, dass der Ehegatte allein oder gemeinsam mit der Beschwerdeführerin als Arbeitgeber der Raumpflegerin anzusehen ist, auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht zu, da die konkreten und realen Gegebenheiten nicht nur in ihrer äußeren Erscheinungsform, sondern auch in ihrem inneren Gehalt dafür sprechen, dass die Beschwerdeführerin als alleinige Arbeitgeberin gegenüber der Raumpflegerin aufgetreten ist.

Das Bundesfinanzgericht kommt unter Hinweis auf die dargestellte Rechtsprechung ebenso wie das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden, ergänzt durch die Begründung in der Berufungsvorentscheidung vom 7.11.2012, zu dem Ergebnis, dass die Beschwerdeführerin Arbeitgeberin der Raumpflegerin im privaten Wohnhaus im Sinne des § 47 Abs. 1 EStG 1988 war und damit als Dienstgeberin im Sinne des FLAG zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen verpflichtet war.

Dass die Raumpflegerin auch nach dem Tod der Beschwerdeführerin im privaten Wohnhaus tätig ist und das Dienstverhältnis nun vom Ehegatten der Beschwerdeführerin weitergeführt wird, hat auf den strittigen Zeitraum keinen Einfluss, da sich die Umstände im Hinblick auf die Auszahlung des Lohns durch die Beschwerdeführerin grundlegend geändert haben.

Zum Hinweis darauf, dass alle von der GKK nachgeforderten Beiträge zu Gunsten des Dienstgebers wieder rückverrechnet worden seien, wird auf die im Vorlageantrag unwidersprochen gebliebenen Ausführungen des Finanzamtes in der BVE vom 7.11.2012 verwiesen.

Auf die in der Beschwerdevorentscheidung vom 7.11.2012 dargestellte unterschiedliche jährliche Hinzurechnung der ausbezahlten Bezüge (2007: € 4.800,00; 2008: € 4.950,00; 2009: € 5.100,00; 2010: € 5.100,00; 2011: € 5.325,00) anstatt des vom Prüfer in jährlich gleicher Höhe von € 5.055,00 herangezogenen Betrages und der damit verbundenen geringfügigen Auswirkungen auf die jährliche (in Summe jedoch gleich bleibenden) Nachforderung des Dienstgeberbeitrages wird hingewiesen.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 24. Juli 2018