



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 23. April 2001 der Bw., vertreten durch W&PGmbH, gegen den Haftung- und Abgabenbescheid vom 6. April 2001 des Finanzamtes Baden betreffend Haftung für Lohnsteuer und Festsetzung eines Säumniszuschlages für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 wie folgt entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wie folgt abgeändert:

Die Lohnsteuernachforderung wird mit €3.718,74 (ATS 51.171,00) und der Säumniszuschlag mit €46,06 (ATS 634,00) festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) fand für den im Spruch genannten Zeitraum eine Lohnsteuerprüfung statt. Hierbei traf das Prüfungsorgan folgende Feststellungen:

1. Die Bw. habe an Dr.MW anlässlich seines Ausscheidens aus dem Unternehmen der Bw. im Kalenderjahr 1999 u.a eine gesetzliche Abfertigung im Ausmaß von sechs Monatsentgelten ausbezahlt und diese zur Gänze nach § 67 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 begünstigt versteuert. Bei Berechnung des Ausmaßes der Abfertigung habe die Bw. - entsprechend § 22b der 2. Ergänzung zum Angestelltenvertrag vom 14. Dezember 1996 - auf Grund der bei der Konzernmutter in der DDR verbrachten Vordienstzeiten eine Anrechnung von fünf Jahren vorgenommen. Dies nach Auffassung des Prüfungsorgans zu Unrecht, da der gesetzliche Abfertigungsanspruch des Dr.MW auf Grund seiner 10 – jährigen Betriebszugehörigkeit (1. Juli 1989 bis 30. Juni 1999) im Unternehmen der Bw. lediglich das Vierfache des für den letzten Monat gebührenden Entgeltes betrage (§ 23 Abs. 1 AngG). Das

Prüfungsorgan nahm eine entsprechende Neuberechnung vor. Die Lohnsteuernachforderung aus diesem Titel beträgt ATS 31.689,00. Außerdem gelangte es zur Ansicht, dass in diesem Zusammenhang ein Säumniszuschlag von ATS 634,00 (2% von 31.689,00) verwirkt wäre.

2. Weiters stellte das Prüfungsorgan fest, dass in den Kalenderjahren 1998 und 1999 an Dr.MW unter Nichtbeachtung der im § 68 Abs. 1 EStG 1988 normierten Grenze von ATS 4.940,00 monatlich überhöhte Überstundenzuschläge steuerfrei zur Auszahlung gelangten. Die daraus resultierende Lohnsteuernachforderung wurde mit ATS 23.612,00 ermittelt.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers dadurch, dass es die Bw. mit Bescheid vom 6. April 2001 zur Haftung für Lohnsteuer heranzog und einen Säumniszuschlag verhängte.

Ihre Berufung vom 23. April 2001 begründet die Bw. im Wesentlichen wie folgt:

1. Dr.MW sei jahrzehntelang Mitarbeiter der Firma CIE, einem staatlichen DDR – Unternehmen in Berlin, bei der es sich um die Konzernmuttergesellschaft der Bw. gehandelt habe, beschäftigt gewesen. Im Kalenderjahr 1989 sei Dr.MW in das Tochterunternehmen nach Wien (Bw.) versetzt worden. Hierbei handle es sich um eine so genannte Konzernversetzung, weshalb die Bw. die entsprechenden Abfertigungsansprüche übernehmen habe müssen. Somit bestehe im Hinblick auf Tz 1073 der Lohnsteuer-richtlinien 1999 ein gesetzlicher Abfertigungsanspruch von sechs Monatsentgelten. Außerdem wurde gegen die Verhängung eines Säumniszuschlages berufen.

2.1. Zwar hafte der Arbeitgeber nach § 82 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, es liege jedoch im Ermessen der Behörde die Haftung geltend zu machen. Der angefochtene Bescheid erscheine schon deswegen rechtswidrig, weil keinerlei Gründe für die Ermessensübung angegeben worden seien. Dr.MW sei für die Jahre 1998 und 1999 zur Einkommensteuer veranlagt worden, wobei die Unrichtigkeit der übermittelten und der Veranlagung zu Grunde liegenden Lohnzetteln offensichtlich gewesen sei. Die Abgabenbehörde hätte durch Berichtigung der betreffenden Einkommensteuerbescheide nach § 293b BAO den Abgabenschuldner (§ 83 Abs. 1 EStG 1988) unmittelbar in Anspruch nehmen müssen. Eine diesbezügliche Berichtigung werde ausdrücklich beantragt.

Im Übrigen entfalle im Hinblick auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) in seinem Erkenntnis vom 13. September 1972, 2218/71, die Haftung des Arbeitgebers, wenn der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt werde (Schriftsatz vom 2. Juli 2001).

2.2. Bei der Ermittlung der Lohnsteuernachforderung sei § 68 Abs. 2 EStG 1988 nicht berücksichtigt worden.

In seiner Stellungnahme vom 7. Mai 2001 räumt der Prüfer ein, dass zusätzlich zum monatlichen Freibetrag von ATS 4.940,00 (§ 68 Abs. 1 leg. cit.) die Überstundenzuschläge für

die ersten fünf Überstunden im Monat im Ausmaß von 50% des Grundlohnes, insgesamt jedoch höchstens ATS 590,00 monatlich steuerfrei zu belassen seien (§ 68 Abs. 2 leg. cit.), womit sich die Lohnsteuernachforderung um ATS 4.130,00 (14 Monate [Jänner 1998 bis Februar 1999] a ATS 490,00 ergibt ATS 8.260,00; davon 50%) vermindere.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad 1.: Nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 wird die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, so berechnet, dass die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes des Abs. 1 niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigungen nach dieser Bestimmung. Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund

- gesetzlicher Vorschriften,
- Dienstordnungen von Gebietskörperschaften,
- aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- eines Kollektivvertrages oder
- der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung zu leisten ist.

Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen), sind nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Über das Ausmaß des ersten Satzes hinaus sind freiwillige Abfertigungen je nach nachgewiesener Dienstzeit mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Soweit die Grenzen des ersten und zweiten Satzes überschritten werden, sind solche sonstige Bezüge wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif der Besteuerung zu unterziehen; hierbei ist ein monatlicher Lohnzahlungszeitraum zu unterstellen.

Unbestritten ist, dass Dr.MW auf Grund seiner 10 – jährigen Betriebszugehörigkeit einen gesetzlichen Abfertigungsanspruch hatte, Grundlage hierfür ist § 23 Abs. 1 Angestelltengesetz (AngG). Die Bw. behauptet aber, dass für die Ermittlung des Abfertigungsausmaßes Vordienstzeiten von fünf Jahren für die Betriebszugehörigkeit bei der Konzernmutter in der DDR anzurechnen wären. Mit diesem Hinweis kommt sie aber nicht darüber hinweg, dass der Abfertigungsanspruch nur auf Grund eines Dienstverhältnisses entsteht und dass dieser

Anspruch dem Dienstnehmer gegen den jeweiligen Dienstgeber zusteht. Ist also der Abfertigungsanspruch gegen den Dienstgeber gerichtet, muss streng zwischen den einzelnen Arbeitgebern unterschieden werden. Eine Zusammenrechnung von Dienstzeiten bei – wie im vorliegenden Berufungsfall – verschiedenen Dienstgebern kann auch dann nicht erfolgen, wenn es sich um Unternehmen des selben Konzerns handelt (vgl. VwGH vom 29. April 1966, 0211/66).

Darüber hinaus ist zu beachten, dass § 23 Abs. 1 AngG teleologisch dahin zu reduzieren ist, dass es die Zusammenrechnung nur solcher unmittelbar aufeinander folgender Dienstzeiten zum selben Arbeitgeber normiert, in denen der Arbeitnehmer nach dem darauf anzuwendenden nationalen Arbeitsrecht Ansprüche auf Abfertigung oder vergleichbare Leistungen des Arbeitgebers erwerben konnte (vgl. OGH vom 11. April 2001, 9 ObA 8/01v und vom 4. September 2002, 9 ObA 195/02w). Für den vorliegenden Fall, in dem Dr.MW im ersten Dienstverhältnis in der DDR keine Abfertigungsansprüche erwerben konnte, folgt aus dieser Rechtsansicht, dass die im ersten Dienstverhältnis zurückgelegte Dienstzeit bei der nunmehr nach österreichischem Recht zu erfolgenden Beurteilung seines Abfertigungsanspruches nicht zu berücksichtigen ist.

Das Finanzamt ist somit im Recht, wenn es den das Ausmaß des § 67 Abs. 3 und 6 EStG 1988 übersteigenden Betrag wie einen laufenden Bezug versteuerte (§ 67 Abs. 6 letzter Satz leg. cit.).

Ad 2.1. Nach § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist zwar der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner, der Arbeitgeber haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer (§ 82 leg. cit.). Der Arbeitnehmer wird nur in den im § 83 Abs. 2 leg. cit. taxativ aufgezählten Fällen in Anspruch genommen. Der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 leg. cit. vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen (§ 82 zweiter Satz). Nach § 86 EStG 1988 hat das Finanzamt die ordnungsgemäße Einbehaltung und Abfuhr durch Prüfung der Arbeitgeber zu überwachen.

Die Geltendmachung der Haftung (§ 7 iVm § 224 BAO) stellt zwar grundsätzlich eine zu begründende Ermessensentscheidung dar. In Fällen, in denen jedoch der Zugriff auf den Hauptschuldner (konkret: Arbeitnehmer) durch außerhalb der Einflussphäre der Abgabenbehörde gelegenen Gründen (konkret: kraft gesetzlicher Normierung im § 83 EStG 1988) nicht möglich ist, bleibt kein Spielraum für ein Ermessen, die Heranziehung des Haftenden erfolgt diesfalls in rechtsgebundener Entscheidung (vgl. Stoll, BAO, Kommentar, Band 2, § 224. Seite 2355; Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, § 7, Tz 6; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer – Handbuch, EStG 1988, § 82, Tz 5).

Die Inanspruchnahme des Dr.MW war kraft eindeutiger gesetzlicher Normierung nicht möglich. Die Geltendmachung der Haftung gegenüber der Bw. stellt infolge vorstehender

Ausführungen keine (zu begründende) Ermessensentscheidung dar, sondern hatte kraft gesetzlicher Anordnung zu erfolgen.

Was nunmehr die Ausführungen der Bw. betrifft, dass die Haftung des Arbeitgebers entfalle, wenn der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt werde, so übersieht die Bw., dass eine Haftungsinanspruchnahme nur bei gleichzeitiger – im gegenständlichen Fall nicht erfolgter - Abstattung der Steuer durch den Steuerpflichtigen unzulässig wäre.

Was den Antrag auf Berichtigung der Einkommensteuerbescheide für 1998 und 1999 des Dr.MW nach § 293 b BAO betrifft, so ist der Bw. Folgendes entgegenzuhalten:

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Die "Sache" umgrenzt die Entscheidungskompetenz der Rechtsmittelbehörde. "Sache" ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des Bescheids der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf in einer Angelegenheit, die noch nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen ist, keinen Sachbescheid erlassen (vgl. auch Stoll, BAO, Kommentar, Band 3, Seite 2800ff und Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, § 289 Tz 4, jeweils mwH).

Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war die Geltendmachung der Haftung (§ 82 EStG 1988) für die Jahre 1998 bis 2000. Der im Zuge des Berufungsverfahrens gestellte Antrag auf Berichtigung der Einkommensteuerbescheide für 1998 und 1999 des Dr.MW nach § 293 b BAO führt sohin zu einer anderen Sache als der mit angefochtenem Bescheid vom 6. April 2001 erledigten und hat daher nicht Gegenstand dieser Berufungsentscheidung zu sein. Im Übrigen mangelt es der Bw. – da ihr im Einkommensteuerveranlagungsverfahren des Dr.MW keine Parteienstellung zukommt - an der Legitimation für einen derartigen Antrag.

Hinsichtlich des durch das Finanzamt verhängten Säumniszuschlages ist Folgendes auszuführen:

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, tritt gemäß § 217 Abs. 1 iVm § 219 BAO idF vor Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, mit Ablauf dieses Tages die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages im Ausmaß von 2% der nicht entrichteten Abgabe ein, soweit der Eintritt dieser Verpflichtung nicht gemäß Abs. 2 bis 6 oder § 218 BAO hinausgeschoben wird (Rechtslage für Säumniszuschläge wegen Nichtentrichtung von Abgaben, für die der Abgabenanspruch im Jahr 2001 oder früher entstanden ist).

Zufolge der oben dargestellten, auf vor dem 1.1.2002 entstandene Abgabenansprüche anzuwendenden Rechtslage hatte das Finanzamt nicht zu prüfen, aus welchen Gründen die Entrichtung unterblieben ist und ob den Bw. ein Verschulden an der Nichtentrichtung traf (VwGH vom 26. Mai 1999, 99/13/0054, und vom 18. Oktober 1999, 98/17/0139). Da es sich

beim Säumniszuschlag um eine kraft Gesetzes entstehende Säumnisfolge handelt, war dem Finanzamt auch kein Ermessensspielraum eingeräumt, der eine Bedachtnahme auf die persönlichen Umstände des Abgabepflichtigen ermöglicht hätte (VwGH vom 14. November 1988, 87/15/0138).

Ad 2.2: Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis ATS 4.940,00 monatlich steuerfrei. Nach Abs. 2 sind zusätzlich zu Abs. 1 Zuschläge für die ersten fünf Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50% des Grundlohnes, insgesamt jedoch höchstens jedoch ATS 500,00 monatlich steuerfrei. Soweit Zulagen und Zuschläge durch Abs. 1 und Abs. 2 nicht erfasst werden, sind sie nach dem Tarif zu versteuern (Abs. 3).

Kraft eindeutiger gesetzlicher Normierung war der Berufung in diesem Punkt im vom Prüfer in seiner Stellungnahme dargestellten Ausmaß stattzugeben. Die Lohnsteuernachforderung vermindert sich somit um ATS 4.130,00 (von laut Bescheid ATS 55.301,00 auf ATS 51.171,00).

Was nunmehr den Antrag vom 23. April 2001 auf Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung betrifft, so ist zu diesem Vorbringen zunächst zu sagen, dass bis zur Neuordnung des abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahrens durch das Abgaben – Rechtsmittel - Reformgesetz (AbgRmRefG), BGBl. I Nr. 97/2002, eine mündliche Verhandlung nur in den durch § 260 Abs. 2 BAO dem Berufungssenat zugewiesenen Fällen (wozu die Entscheidung über eine Berufung betreffend die Haftung für Lohnsteuer und Verschreibung von Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen nicht zählt) anzuberaumen war.

Gemäß § 260 BAO in der ab 1. Jänner 2003 geltenden Fassung des AbgRmRefG hat über Berufungen ua gegen von Finanzämtern erlassene Bescheide grundsätzlich der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entscheiden. Nach § 323 Abs. 10 BAO ist er auch für die am 1. Jänner 2003 unerledigten Berufungen zuständig.

Für die hier interessierende Frage der Beantragung einer mündlichen Verhandlung sieht die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 12 BAO zum einen vor, dass nach § 284 Abs. 1 in der Fassung vor dem AbgRmRefG gestellte Anträge auf mündliche Verhandlung (was nach alter Rechtslage nur in Fällen möglich war, über welche der Berufungssenat zu entscheiden hatte) ab 1. Jänner 2003 als auf Grund des § 284 Abs. 1 Z. 1 gestellt gelten. Zum anderen wird für jene Berufungen, über die nach der vor dem 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, ein gesondert auszuübendes bis 31. Jänner 2003 befristetes Antragsrecht auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung eröffnet. Solche Anträge sind ab In-Kraft-Treten des § 323 Abs. 12 BAO, somit am Tag nach Kundmachung des AbgRmRefG im Bundesgesetzblatt, daher erstmals am 26. Juni 2002, zulässig (Ritz, BAO - Handbuch, Seite 216 und 217; VwGH vom 16. September 2003, 2003/14/0057).

Vor dem Hintergrund der aufgezeigten Rechtslage vermittelte der am 23. April 2001 gestellte Antrag der Bw. keinen Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Wien, am 30. August 2004