



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 5. April 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 21. Februar 2001 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 1997 bis 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Nachforderung an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen vermindert sich im Prüfungszeitraum 1997 bis 2000 von € 29.209,25 auf € 4.876,28.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 21. Februar 2001 den Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Höhe von € 3.113,89 und den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 29.209,25 für den Prüfungszeitraum 1997 bis 2000 nachgefordert.

Die Nachforderung des Dienstgeberbeitrages wurde damit begründet, dass die Bezüge des Bauhofes zur Gänze von der Dienstgeberbeitragspflicht ausgenommen worden seien. Analog zur Vorprüfung würden die Bezüge zum Teil in die DB-Bemessungsgrundlage einbezogen. Die Grundlagen würden auf den den Bauhofverrechnungen entnommenen Beträgen basieren. Die Beträge, die für den Hoheitsbereich geleistet worden seien, würden weiterhin nicht einbezogen. Jene, die den Unternehmens-, Betriebs- und Anstaltenbereich betreffen, seien der DB-Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen. Zur Ermittlung der Aufteilung der im Bauhof beschäftigten Mitarbeiter würden die Beträge in Prozentzahlen umgelegt. Diese würden auf die den Rechnungsabschlüssen entnommenen Bruttobezüge der Bauhofsbeschäftigte

angewendet. Für das Jahr 1997 würden die für 1998 und 1999 errechneten Prozentsätze als Durchschnitte herangezogen. Für das Jahr 2000 ergebe sich wegen der Bauhofübersiedlung ein geringerer Prozentsatz.

Durchschnitt 00: 41,08

Durchschnitt 99: 53,73

Durchschnitt 98: 52,51

Durchschnitt 97: 53,12.

Dagegen wurde eine Berufung eingebracht. Als Begründung wird im Wesentlichen angeführt, dass auf Grund der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes - Erkenntnisse werden angeführt - ein Gemeindebauhof weder eine "Anstalt", "Stiftung oder Fonds" noch einen "Betrieb" bzw. eine "Unternehmung" im Sinne des § 42 Abs. 1 lit. a Familienlastenausgleichsgesetz 1967 darstelle. Ein Hilfsbetrieb, der keine Entgelte erziele und somit keine Betriebs- bzw. Unternehmungseigenschaft aufweise, habe auch dann die an seine Mitarbeiter ausbezahlten Löhne nicht dem Dienstgeberbeitrag zu unterwerfen, wenn er mittelbar dem Betriebs-, Unternehmungs- und Anstaltenbereich diene.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Mai 2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Im Zuge der Lohnsteuerprüfung sei festgestellt worden, dass die Bediensteten des Bauhofes Leistungen für andere Dienststellen wie zB Müllabfuhr, Freibad, Kinder-spielplätze, Schülerhort, Volks- und Hauptschule, Friedhof, Wasserwerk usw. erbracht hätten.

Auf Grund des Antrages der Berufungswerberin wurde die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz vorgelegt.

Mit Schreiben der Berufungswerberin vom 28. Oktober 2003 wurde außer Streit gestellt, dass die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, die dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegt, rechnerisch richtig ermittelt wurde. Ergänzend zur Berufung wurde weiters zu den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. September 1987, Zl. 87/14/0103, und vom 19. März 1971, Zl. 26/70, Stellung genommen. Im Wesentlichen wurde ausgeführt, dass dem Bauhof die Eigenschaft eines Betriebes oder einer Unternehmung iSd § 42 Abs. 1 lit. a FLAG 1967 nicht zukomme, da dieser keine Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsleben entfalte und weil zu seinen Aufgaben nicht die Erzielung von Einnahmen gehöre. Aus diesem Grund sei aus dem Erkenntnis vom 29. September 1987, Zl. 87/14/0103, für den gegenständlichen Fall nichts zu gewinnen.

Eine Aufteilung der Bauhofmitarbeiter auf den Unternehmungs-, Betriebs- und Anstaltenbereich einerseits und den übrigen "Hoheitsbereich" andererseits verbiete sich grundsätzlich schon auf Grund der angeführten Tatsache, dass der Bauhof nach Ansicht des

VwGH eine für Zwecke der DB-Entrichtung eigenständige organisatorische Einheit darstelle, welcher auch die betreffenden Bauhofmitarbeiter zuzurechnen seien.

Mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 5.8.2004 wurde die Berufung mit nachstehender Begründung als unbegründet abgewiesen.

"Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 42 Abs. 1 FLAG 1967 sind von der Leistung des Dienstgeberbeitrages befreit:

- a) der Bund, die Länder und Gemeinden mit Ausnahme der von diesen Gebietskörperschaften verwalteten Betriebe, Unternehmungen, Anstalten, Stiftungen und Fonds; die Gemeinden jedoch nur dann, wenn ihre Einwohnerzahl 2.000 übersteigt;
- b) die gemeinnützigen Krankenanstalten (§ 16 des Krankenanstaltengesetzes, BGBl.Nr. 1/1957).

Im gegebenem Fall ist unbestritten, dass jene Personen, deren Löhne das Finanzamt zum Teil für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen herangezogen hat, Bedienstete der Bw. sind und als solche im Bauhof der Bw. eingesetzt wurden. Ebenso ist unbestritten, dass einem Bauhof einer Gemeinde nicht die Qualifikation einer Anstalt i.S. des § 42 FLAG 1967 zukommt (VwGH v. 4.5.1982, Z. 82/14/0051, 0128).

Wie aber selbst von der Berufungswerberin angeführt wird, wurden die Bediensteten des Bauhofes auch für Tätigkeiten in anderen "Verwaltungseinheiten", welche teilweise auch Betriebe, Unternehmungen und Anstalten sind, herangezogen.

Unter Berücksichtigung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnisse v. 19.3.1971, Z. 26/70, v. 29.9.1987, Z. 87/14/0103) kann nur jener Teil der Summe der Arbeitslöhne der Dienstnehmer der Berufungswerberin zur Berechnung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen herangezogen werden, der auf die Tätigkeiten dieser Dienstnehmer entfällt, welche in Anstalten, Betrieben bzw. Unternehmungen - also nicht im Bauhof - verrichtet wurden. Demnach ist die Abgabenbehörde allerdings nur nicht berechtigt, den Gesamtbetrag der Einkünfte dieser Bediensteten in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen einzubeziehen, wenn diese auch im Rahmen der Hoheitsverwaltung Verwendung finden.

Der Auffassung der Berufungswerberin, dass eine Aufteilung der Bezüge von Bauhofmitarbeitern generell nicht zulässig sei, kann jedoch nicht gefolgt werden.

Mit Schreiben v. 28.10.2003 hat die Berufungswerberin außer Streit gestellt, dass die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für

Familienbeihilfen, die dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegt, rechnerisch richtig ermittelt wurde.“

Der Verwaltungsgerichtshof hat den mit Beschwerde der Berufungswerberin angefochtenen Bescheid mit Erkenntnis vom 21.12.2005, Zl. 2004/14/0107, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

“Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass die Dienstnehmer, deren Arbeitsköhne das Finanzamt teilweise in die Beitragsgrundlage einbezogen hat, nicht ausschließlich im Bauhof tätig gewesen seien. Diese Dienstnehmer seien - so die Sachverhaltsfeststellung im angefochtenen Bescheid – auch für Tätigkeiten in anderen „Verwaltungseinheiten“, die ihrerseits zum Teil Betriebe, Unternehmungen und Anstalten im Sinne des § 42 Abs. 2 lit. a FLAG seien, tätig gewesen.

Die Beschwerdeführerin zeigt zutreffend auf, dass diese Sachverhaltsfeststellung des angefochtenen Bescheides unter Verletzung von Verfahrensvorschriften getroffen worden ist. Im angefochtenen Bescheid wird diese Sachverhaltsdarstellung darauf gestützt, dass die Beschwerdeführerin ein entsprechendes Vorbringen erstattet habe. Dem ist allerdings entgegenzuhalten, dass die Beschwerdeführerin in ihren Eingaben die betreffenden Mitarbeiter stets ausschließlich dem Bauhof zugeordnet und stets von einer bloß mittelbaren Förderung der Betriebe und Unternehmungen der Beschwerdeführerin durch das Tätigwerden der Bauhofmitarbeiter gesprochen hat. Mit diesem Vorbringen in ihren Eingaben wollte die Beschwerdeführerin unzweifelhaft zum Ausdruck bringen, dass der Bauhof mit seinen personellen und sachlichen Mitteln Leistungen an andere Bereiche erbracht hat, die betreffenden Mitarbeiter also lediglich in ihrer Eigenschaft als Bauhofmitarbeiter tätig gewesen sind. Da sich die belangte Behörde aber auch nicht auf andere Ermittlungsergebnisse stützen konnte, aus denen sich ergeben würde, dass die betreffenden Dienstnehmer nur teilweise im Bauhof eingesetzt gewesen seien, vermag ihre Beweiswürdigung der Schlüssigkeitsprüfung des Verwaltungsgerichtshofes nicht Stand zu halten.“

Mit Schreiben vom 5.5.2006 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat das Finanzamt um Ermittlungen, wieweit Mitarbeiter, die grundsätzlich dem Bauhof zuzuordnen sind, typische Bauhofleistungen, die zum normalen Betriebsgeschehen des Bauhofes gehören, an andere Einheiten der Gemeinde erbringen bzw. wieweit von diesen Mitarbeitern auch Leistungen erbracht wurden, die nicht mehr als „bauhoftypisch“ anzusehen sind.

Am 17.9.2007 teilte die Berufungswerberin dem Finanzamt mit, dass die Aufstellungen der Bezüge jener Bauhofmitarbeiter, die auf den Kostenstellen im Bereich Müllabfuhr und Essenstransport im Prüfungszeitraum 1997 – 2000 tätig waren, übermittelt würden. Es handle sich hier um Mitarbeiter, die nicht fix der Müllbeseitigung zuzuordnen wären (zB Urlaubs-, - und Krankenstandsvertretungen). Für diejenigen Mitarbeiter, die fix auf den Kostenstellen

Müllbeseitigung zuzurechnen wären, würden mit gleicher Post die Jahreslohnkonten übersandt, aus denen ersichtlich sei, dass DB-Beiträge errechnet worden seien. Die Kostenstelle Müllbeseitigung sei auch im Jahr 1997 pflichtig geführt, jedoch seien diese erst ab dem Programmstand 1998 am Jahreslohnkonto mit DB-Bemessung angezeigt.

Mit Schriftstück vom 14.11.2007 wurde der Berufungswerberin vom Finanzamt dessen Rechtsansicht mitgeteilt.

Demnach seien die Tätigkeiten der Bauhofmitarbeiter zumindest im Bereich der Müllabfuhr (im Jahr 1998 ca. 3.300 erbrachte Stunden) bzw. der Essenstransport vom Krankenhaus zum Kindergarten bzw. Hort (im Jahr 1998 ca. 400 erbrachte Stunden) nicht als bauhoftypische Arbeiten anzusehen und damit die darauf anteilmäßig entfallenden Bezüge der Bauhofmitarbeiter in die DB-Grundlage für den Familienlastenausgleichsfonds einzubeziehen.

Auf Grund der von der Stadtgemeinde zur Verfügung gestellten Unterlagen würden sich folgende Beitragsgrundlagen ergeben:

1997: Müllabfuhr: ATS 396.664.-

Essenstransport: ATS 64.414.-

1998: Müllabfuhr: ATS 518.957.-

Essenstransport: ATS 60.785.-

1999: Müllabfuhr: ATS 492.196.-

Essenstransport: ATS 66.740.-

2000: Müllabfuhr: ATS 607.755.-

Essenstransport: ATS 69.705.-

Gesamt: ATS 2.277.216.-

davon 4,5 % = ATS 102.475.- DB

In den Monaten, in denen Bauhofmitarbeiter (es handle sich um die Herren x bzw. y) in diesen beiden Bereichen überwiegend (mehr als 50 %) tätig waren und Familienbeihilfenbezieher waren, wäre die von der Stadtgemeinde ausbezahlte Familienbeihilfe mangels Selbstträgerschaft gegenzurechnen.

Bei Herrn x trifft dies auf die Zeiträume 3/6/7/8/11/1997, 6/7/12/1998, 1/3/6/7/8/11/1999 und 1-8 bzw. 10/2000 sowie bei Herrn y auf 9/1999 und 7/2000 zu. Daraus resultiert eine gegenzurechnende FB in Höhe von insgesamt ATS 35.375.-. Verbliebe im Prüfungszeitraum somit ein nachzuverrechender Dienstgeberbeitrag (DB) von insgesamt ATS 67.100.- = € 4.876,28 anstatt bisher ATS 401.928.-.

Von der Berufungswerberin wurde am 26.11.2007 mitgeteilt, dass das dargestellte Ergebnis nicht akzeptabel sei. Zum einen wäre die dargestellte Berechnungsweise nur mit einem

unverhältnismäßig hohen Aufwand verbunden, da sie nur mit einer manuellen Auswertung der Tätigkeitsaufzeichnungen bewerkstelligbar sei. Darüber hinaus werde auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 23.1.2007 verwiesen (RV/1150-L/04), wonach zum Tätigkeitsbericht eines Bauhofes vor allem die Straßenerhaltung, Straßenreinigung, Schneeräumung, Müllabfuhr, Straßenmarkierung, das Aufstellen von Verkehrszeichen, der Bau kleinerer Straßen, die Durchführung von Asphaltierungen, die Herstellung von Einrichtungsgegenständen (Möbel) für Schule, die Instandhaltung und Instandsetzung dieser Einrichtungsgegenstände, die Durchführung von Umbauten und Reparaturen von Gebäuden, die Durchführung interner Transporte, die Reparatur und Pflege des Fuhrparks und die Instandhaltung der öffentlichen Anlagen gehören.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag 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.

Von der Leistung des Dienstgeberbeitrages sind nach § 42 Abs. 1 lit. a FLAG der Bund, die Länder und die Gemeinden mit Ausnahme der von diesen Gebietskörperschaften verwalteten Betriebe, Unternehmungen, Anstalten, Stiftungen und Fonds befreit, die Gemeinden jedoch nur dann, wenn ihre Einwohnerzahl 2.000 übersteigt.

§ 46 Abs. 2 FLAG bestimmt, dass die Länder und die Gemeinden, mit Ausnahme der von ihnen verwalteten Betriebe, Unternehmungen, Anstalten, Stiftungen und Fonds, den Aufwand an Familienbeihilfen sowie den Aufwand für den Mutter-Kind-Pass-Bonus für ihre Empfänger von Dienstbezügen sowie von Ruhe- und Versorgungsgenüssen aus eigenen Mitteln zu tragen haben (Selbstträger). Die Gemeinden jedoch nur, wenn ihre Einwohnerzahl 2.000 übersteigt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 21.12.2005, Zl. 2004/14/0107, einen Bauhof betreffend, ausgeführt hat, ist unter einer Unternehmung oder einem Betrieb im Sinne des § 42 Abs. 1 lit. a FLAG (eine Anstalt, Stiftung oder ein Fonds liegt ohnehin nicht vor) eine in einer bestimmten Organisationsform in Erscheinung tretende wirtschaftliche Tätigkeit zu verstehen, die sich auf Vermögenswerte stützt und mit Einnahmen und Ausgaben verbunden ist.

In diesem Zusammenhang sind drei Fallgestaltungen zu unterscheiden:

- Eine organisatorische Einrichtung einer Gebietskörperschaft stellt keinen Betrieb, keine Unternehmung, keine Anstalt, keine Stiftung und keinen Fonds dar. Die Arbeitslöhne der ausschließlich in seiner solchen Einrichtung tätigen Dienstnehmer unterliegen nicht dem Dienstgeberbeitrag.

- b) Eine organisatorische Einrichtung stellt einen Betrieb, eine Unternehmung, eine Anstalt, eine Stiftung oder einen Fonds dar. Die Arbeitslöhne der ausschließlich in einer solchen Einrichtung tätigen Dienstnehmer unterliegen zur Gänze dem Dienstgeberbeitrag.
- c) Dienstnehmer der Gebietskörperschaften sind teilweise in organisatorischen Einrichtungen tätig, die Betriebe, Unternehmungen, Anstalten, Stiftungen bzw. Fonds darstellen. Ihre Arbeitslöhne werden mit dem entsprechenden Anteil in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einbezogen.

Zu beachten ist, dass mit der Befreiung vom Dienstgeberbeitrag die Verpflichtung zur Selbsttragung der Familienbeihilfe nach § 46 FLAG korrespondiert. Ist ein Arbeitnehmer überwiegend in DB-befreiten Einrichtungen tätig, hat die Gebietskörperschaft den Aufwand für die Familienbeihilfe zur Gänze selbst zu tragen.

Einem Bauhof einer Gemeinde kommt somit nicht die Eigenschaft eines Betriebes oder einer Unternehmung zu, wenn zu seinen Aufgaben - wie im vorliegenden Fall - nicht die Erzielung von Einnahmen gehört. Nach dem zitierten VwGH-Erk. v. 21.12.2005 folgt daraus, dass die Löhne jener in der Organisationseinheit Bauhof beschäftigten Dienstnehmer, die ausschließlich bauhoftypische Leistungen - die also zum normalen Betriebsgeschehen des Bauhofes gehören - erbracht haben, nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen einzubeziehen sind. Eine bloß mittelbare Förderung anderer nicht hoheitlicher Bereiche ist nicht ausreichend um eine teilweise Dienstgeberbeitragspflicht der an die Bauhofmitarbeiter ausbezahlten Löhne zu begründen. Anderes würde dann gelten, wenn nicht mehr bauhoftypische Leistungen erbracht würden, weil z.B. ein Bauhofmitarbeiter als Bademeister im Schwimmbad arbeiten würde.

Im vorliegenden Fall ist dem Finanzamt darin zuzustimmen, dass die Tätigkeiten der Bauhofsmitarbeiter im Bereich der Müllabfuhr und dem Essenstransport vom Krankenhaus zum Kindergarten bzw. Hort nicht als bauhofstypische Arbeiten anzusehen sind.

Am 17.9.2007 teilte die Berufungswerberin dem Finanzamt mit, dass die Aufstellungen der Bezüge jener Bauhofmitarbeiter, die auf den Kostenstellen im Bereich Müllabfuhr und Essenstransport im Prüfungszeitraum 1997 – 2000 tätig waren, übermittelt würden. Es handle sich hier um Mitarbeiter, die nicht fix der Müllbeseitigung zuzuordnen wären (zB Urlaubs-, - und Krankenstandsvertretungen). Für diejenigen Mitarbeiter, die fix auf den Kostenstellen Müllbeseitigung zuzurechnen wären, würden mit gleicher Post die Jahreslohnkonten übersandt, aus denen ersichtlich sei, dass DB-Beiträge errechnet worden seien. Die Kostenstelle Müllbeseitigung sei auch im Jahr 1997 pflichtig geführt, jedoch seien diese erst ab dem Programmstand 1998 am Jahreslohnkonto mit DB-Bemessung angezeigt.

Die auf diese Tätigkeiten entfallenden Bezüge der Bauhofsmitarbeiter sind daher in den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen einzubeziehen.

Auf Grund der von der Berufungswerberin zur Verfügung gestellten Unterlagen ergeben sich folgende Beitragsgrundlagen:

1997: Müllabfuhr: ATS 396.664.-

Essentransport: ATS 64.414.-

1998: Müllabfuhr: ATS 518.957.-

Essentransport: ATS 60.785.-

1999: Müllabfuhr: ATS 492.196.-

Essentransport: ATS 66.740.-

2000: Müllabfuhr: ATS 607.755.-

Essentransport: ATS 69.705.-

Gesamt: ATS 2.277.216.-

davon 4,5 % = ATS 102.475.- DB

In den Monaten, in denen Bauhofmitarbeiter in diesen beiden Bereichen überwiegend (mehr als 50 %) tätig waren und Familienbeihilfenbezieher waren, ist die von der Berufungswerberin ausbezahlte Familienbeihilfe mangels Selbstträgerschaft gegenzurechnen.

Bei Herrn x trifft dies auf die Zeiträume 3/6/7/8/11/1997, 6/7/12/1998, 1/3/6/7/8/11/1999 und 1-8 bzw. 10/2000 sowie bei Herrn y auf 9/1999 und 7/2000 zu. Daraus resultiert eine gegenzurechnende FB in Höhe von insgesamt ATS 35.375.-.

Somit vermindert sich die Nachforderung an Dienstgeberbeitrag von bisher ATS 401.928.- (€ 29.209,25) auf insgesamt ATS 67.100.- (€ 4.876,28)

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 23. März 2009