



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, vertreten durch Ernst & Young, Steuerberatungs - und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m. b.H., 1220 Wien, Wagramerstraße 19, IZD - Tower, vom 9. November 2005 gegen die Haftungs – und Abgabenbescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 21. Oktober 2005 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2000 bis 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Bei dem Berufungswerber (in Folge: Bw.) fand für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2004 eine GPLA – Prüfung statt. Im Bericht gemäß § 150 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 vom 19. Oktober 2005 wurde vom Prüfungsorgan festgestellt, dass im Prüfungszeitraum an Frau NB Entgelte für die Büroreinigung zur Auszahlung gelangten. Vom Prüfungsorgan wurde die Auffassung vertreten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Entgelte für Reinigungsarbeiten im Rahmen eines Dienstverhältnisses zufließen, weshalb die Entgeltzahlungen für die Reinigungsarbeiten in die Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag miteinzubeziehen sind. Die ziffernmäßige Darstellung der Nachverrechnung ist im Bericht angeführt. Außerdem wurde im Bericht vom Prüfungsorgan festgehalten, dass sich hinsichtlich der Lohnsteuer auf Grund der Höhe der Entgelte keine Auswirkungen ergeben.

Das Finanzamt hat sich den Prüfungsfeststellungen angeschlossen und dem Bw. mit Haftungs – und Abgabenbescheiden (Formularvordruck L 20) die jeweiligen Nachforderungsbeträge an Dienstgeberbeitrag zur Zahlung vorgeschrieben. Als Begründung wurde auf den Bericht vom 19. Oktober 2005 verwiesen.

Gegen die Bescheide hat der steuerliche Vertreter des Bw. Berufung erhoben. In der Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass Frau NB die rund 230 m<sup>2</sup> großen Kanzleiräumlichkeiten des Bw. reinige. Sie habe einen eigenen Schlüssel und führe die Arbeiten selbstständig – ohne Aufsicht und Anweisungen – durch, wobei sie sich auch von ihren erwachsenen Kindern helfen bzw. vertreten lasse. Sie könne die Arbeitszeit frei einteilen, meist vor 9:00 Uhr in der Früh, das Material werde von ihr beigebracht, fallweise würden ihr die Kosten ersetzt werden. Es werde weder Urlaubs – noch Weihnachtsgeld bezahlt. Die Tätigkeit von Frau NB stelle, da sie keinen Gewerbeschein besitze, eine solche als Neuer Selbständiger gemäß § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG dar. Wenn die Behörde zu dem Schluss komme, dass es sich um einen Dienstvertrag handle, so liege keinesfalls ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor, sondern allenfalls ein freier Dienstvertrag, für den keine Pflicht zur Berechnung und Abfuhr von Dienstgeberbeiträgen bestehe. Bei der Tätigkeit von Frau NB bestehe keine Weisungsgebundenheit. Der Bw. habe die Reinigung der Büroräumlichkeiten vereinbart. Dies weise eher auf das Herbeiführen eines Erfolges hin als auf die auf Dauer angelegte Leistung (nicht die Dauer der Reinigungstätigkeit sei ausschlaggebend, sondern der Erfolg). Es werden auch keine Zeitaufzeichnungen geführt und es werde in keiner Form die Arbeitszeit überprüft. Für den Bw. sei nur maßgeblich, dass die Räumlichkeiten gereinigt seien.

Vom Finanzamt wurde nachfolgender Fragenvorhalt an den Bw. gerichtet:

*An welchen Wochentagen werden die Reinigungsarbeiten in den Kanzleiräumlichkeiten durchgeführt?*

*Wie hoch ist etwa der tägliche Zeitaufwand für die Reinigungsarbeiten?*

*Wie hoch ist in etwa der jährliche Betrag den Frau NB für Putzmittel hinsichtlich der Reinigungsarbeiten aufwendet?*

*Von wem werden andere Arbeitsmittel außer dem Putzmittel (Staubsauger, Wischtücher) für die Reinigung der Kanzleiräumlichkeiten bereitgestellt?*

Im Antwortschreiben wurde Folgendes mitgeteilt:

Die Reinigungsarbeiten werden überwiegend täglich von Montag bis Freitag durchgeführt.

Der tägliche Zeitaufwand liegt bei ca 2 Stunden, manchmal länger, wenn Sonderarbeiten durchgeführt werden, wie Fenster putzen, Bibliothek abstauben.

Es werden jährlich etwa € 250,00 für Putzmittel aufgewendet.

Da es sich durchgehend um Parkettböden handelt und auch (außer im Chefzimmer und in einem zweiten Raum) keine Teppiche aufliegen, wird nicht gesaugt, sondern mit Flusenmopp und Feuchtmopp gewischt. Diese Geräte bringt Frau NB bei. Um den Teppich im Chefzimmer zu saugen, wird ein Staubsauger des Bw. genutzt. Dies ist jedoch (gemessen am Gesamtaufwand) von untergeordneter Bedeutung.

Das Finanzamt hat die Berufung mit Berufungsentscheidung als unbegründet abgewiesen.

Daraufhin wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw. ein Vorlageantrag eingebracht.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Auf Grund der vorliegenden Unterlagen wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

Vom Prüfungsorgan wurde festgestellt, dass für die Reinigung der Kanzleiräume regelmäßig Zahlungen an Frau NB erfolgt sind und für diese Entgeltzahlungen kein Dienstgeberbeitrag vom Bw. geleistet worden ist. Die errechneten Nachforderungsbeträge wurden dem Bw. mit Haftungs – Abgabenbescheiden unter Verwendung des Bescheidvordruckes L 20 vorgeschrieben. In den Formularen blieb im Feld „Bemessungsgrundlage“, „Dienstgeberbeitrag“ und „für den obigen Zeitraum bereits gebucht“, die ziffernmäßige Angabe unausgefüllt. Lediglich die Zeile „somit verbleiben zur Nachzahlung“ wurde durch Anfügung eines Betrages ergänzt. Im Prüfungszeitraum waren beim Bw. noch andere Dienstnehmer beschäftigt, für welche der Dienstgeberbeitrag abgeführt wurde. Dies ist durch eine vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeföhrte Abfrage in der Datenbank belegt.

Der Dienstgeberbeitrag stellt gemäß § 41 Abs. 3 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 eine einheitliche Abgabe dar, die von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind. Der Dienstgeberbeitrag ist eine Selbstbemessungsabgabe, die der Abgabepflichtige (Abgabenschuldner im engeren, materiell – rechtlichen Sinn) oder ein (für diese Abgabe) Haftender (Haftungspflichtiger) selbst zu berechnen und aus eigenem, ohne besonderen Bescheid, abzuführen hat (vgl. Stoll, BAO Kommentar, 2120).

§ 201 BAO in der bis 2002 geltenden Fassung lautet:

*"Wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, ist ein Abgabenbescheid nur zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterlässt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die*

*Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."*

§ 201 BAO in der ab dem Jahr 2003 geltenden Fassung lautet:

*"(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist*

*(2) Die Festsetzung kann erfolgen,*

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden, oder*
- 4. wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist.*

*(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,*

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist, oder*
- 2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden*

*(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."*

Erweist sich die Selbstberechnung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für

Familienbeihilfen im Zuge einer Lohnabgabenprüfung als unvollständig oder unrichtig, so liegen die Voraussetzungen zur Erlassung eines Abgabenbescheides vor.

Die bescheidmäßige Festsetzung einer Selbstbemessungsabgabe hat sich dabei nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auf die gesamte im Bemessungszeitraum zu entrichtende Abgabe und nicht bloß auf eine restliche und nur bestimmte Sachverhalte in Betracht zu ziehende Beitragsgrundlagenhinzurechnung bzw. Abgabennachforderung zu erstrecken (vgl. VwGH vom 28. Mai 2008, Zi. 2008/15/0136, vom 4. Juni 2009, Zi. 2006/13/0076).

Kommt es daher zu Abgabenfestsetzungen, sind nicht die Nachforderungsbeträge vorzuschreiben, sondern die Abgaben als solche, also die Abgaben, die für einen gesetzlich vorgesehenen Zeitraum insgesamt zu erheben sind. Erweist sich die Selbstberechnung als unvollständig oder unrichtig, ist nicht nur der vom festgestellten Mangel erfasste Teil der Abgabe, sondern die Abgabe insgesamt festzusetzen (vgl. Stoll, BAO, Kommentar, 2124; Ritz, BAO, 3. Auflage, § 201 Tz. 42; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, 3. Auflage, § 201 E 19, E 21 f.).

Gemäß § 198 Abs. 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten.

Die in Berufung gezogenen Abgabenbescheide enthalten im Spruch jedoch weder die auf die gesamte im Bemessungszeitraum zu entrichtende Abgabe noch die Grundlagen der jährlichen Abgabenfestsetzung, also auch keine Bemessungsgrundlagen, die von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen sind, sondern lediglich den Nachforderungsbetrag des Dienstgeberbeitrages, resultierend aus einer Beitragsgrundlagenhinzurechnung (Dienstverhältnis einer Reinigungskraft). Daraus ergibt sich, dass das Finanzamt seiner Pflicht zur einheitlichen Lohnabgabenfestsetzung bezüglich des Dienstgeberbeitrages für die Kalenderjahre 2000 bis 2004 nicht nachgekommen ist und somit der Bescheidspruch inhaltlich rechtswidrig ist.

Wenngleich die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen kann, ist ihre Änderungsbefugnis durch die Sache, also jene Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat, begrenzt. Daher darf eine Berufungsentscheidung etwa nicht eine Abgabe erstmals vorschreiben oder eine andere Abgabe als durch den erstinstanzlichen Bescheid vorschreiben (vgl. Ritz, BAO, 3. Auflage, § 289 Tz. 38 f. m.w.N.). Die Berufungsbehörde kann daher nicht anstelle des Finanzamtes die angefochtenen Bescheide dahingehend abändern, als der mit den angefochtenen Bescheiden festgesetzte Bruchteil der betroffenen Abgaben auf den gesamten Jahresbetrag abgeändert wird. Die angefochtenen Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe der Kalenderjahre 2000 bis 2004 werden daher gemäß § 289 Abs. 2 BAO aufgehoben.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. September 2009