



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch XX, vom 19. Juli 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 14. Juni 2002 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer und Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Laut Bescheid	Laut Berufungsentscheidung
Lohnsteuer	
€ 15.635,92/S 215.155,00	€ 15.635,92/S 215.155,00
Dienstgeberbeitrag	
€ 9.871,59/S 135.836,00	€ 2.536,65/S 34.905,00

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (in Folge: Bw.) – einer Gemeinde - fand für den vorstehend angeführten Zeitraum eine Lohnsteuerprüfung statt. Dabei wurde vom Prüfungsorgan ua. festgestellt, dass die Bw. im Prüfungszeitraum für 14 Mitarbeiter des Bauhofes, welche zum

Teil auch für andere Einrichtungen der Gemeinde tätig geworden sind, den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (§ 41 Familienlastenausgleichsgesetz/FLAG 1967) nicht abgeführt hat. Aus den im Akt befindlichen Unterlagen geht hervor, dass für die Mitarbeiter des Bauhofes Arbeitsnachweise geführt worden sind. In den Arbeitsnachweisen sind die Stundenanzahl und die Bereiche (zB Straßen, Grünanlagenpflege, Wasserversorgung, Sammelzentrum, Gemeindeobjekte, Friedhof, Strandbad, Verschönerungsverein) für welche die Mitarbeiter des Bauhofes ihre Arbeitsleistung erbracht haben, angeführt. Der Prüfer ermittelte auf Grund dieser vorgelegten Arbeitsnachweise einen Anteil von 20% der Gesamtarbeitszeit der Bauhofmitarbeiter, der auf gewerbliche Tätigkeiten entfiel. Den Anteil von 80% an der Gesamtarbeitszeit ordnete der Prüfer für in den Hoheitsbereich fallende Tätigkeiten zu. Von der Summe der jährlichen Arbeitslöhne der Bauhofmitarbeiter wurden daher der 20% Anteil für die gewerbliche (betriebliche) Tätigkeit in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag miteinbezogen.

Außerdem wurde vom Prüfer noch festgestellt, dass ein Mitarbeiter der Bw. für Friedhofsarbeiten eingesetzt worden ist. Nach Auffassung des Prüfers wurde die Tätigkeit des Friedhofmitarbeiters für einen betrieblichen Bereich der Bw. ausgeführt. Die für den Friedhofarbeiter im Prüfungszeitraum ausbezahlten Bezüge wurden daher auch in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages miteinbezogen.

Das Finanzamt schloss sich den Prüfungsfeststellungen an und hat der Bw. mit Haftungs – und Abgabenbescheid ua. die Nachforderung an Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 9.871,59 (S 135.836,00) zur Zahlung vorgeschrieben.

Gegen diesen Bescheid wurde von der Bw. Berufung erhoben. In der Begründung führte die Bw. ua. an, dass nach dem Umsatzsteuergesetz Bauhöfe nicht zum Unternehmensbereich gerechnet werden, wenn sie ausschließlich der Eigenversorgung dienen (VwGH vom 28. Februar 1980, 520/79). Auch das Körperschaftssteuergesetz (vgl.

Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, § 2 Tz 33) führe an, dass ein Innenbetrieb – dazu zähle ein Bauhof - wenn er ausschließlich oder überwiegend dem Hoheitsbereich der Körperschaft diene, kein Betrieb gewerblicher Art sei. Der Bauhof sei nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Mai 1982, 82/14/0051, auch keine Anstalt im Sinne des § 42 Abs. 1 lit. a FLAG 1967. Außerdem werde in Achatz/Leitner, KöR, Seite 286, Kapitel VIII Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleich angeführt, dass es wesentlich sei, dass die Tätigkeit auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet sei (VwGH vom 29. September 1987, 87/14/0103).

Insgesamt bringt die Bw. durch Auflistung von weiteren Verwaltungsgerichtshoferkenntnissen zum Ausdruck, dass die Bezüge der im Bauhof tätigen Mitarbeiter der Bw. von der Leistung

des Dienstgeberbeitrages befreit seien, weil der Bauhof kein von der Gemeinde verwalteter Betrieb, Unternehmung, Anstalt, Stiftung oder Fonds sei. Ebenso sei der Friedhof mit einem Totengräber kein dienstgeberbeitragspflichtiger Betrieb.

Das Finanzamt hat die Berufung der Bw. mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde hiezu im Wesentlichen ausgeführt, dass als Betrieb oder Unternehmung eine Einrichtung anzusehen sei, die eine bestimmte nachhaltige, über eine bloße Vermögensverwaltung hinausgehende wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen entfalte. Die Erzielung von Gewinnen oder auch nur die Möglichkeit, solche zu erzielen, sei nicht von Bedeutung. Dies sei zB im Falle des Friedhofs gegeben. Es werden durch Friedhofsgebühren Einnahmen erzielt. Seien Dienstnehmer einer Gebietskörperschaft sowohl in der Hoheitsverwaltung als auch ua. in einem Betrieb, einer Unternehmung oder Anstalt, die von dieser Gebietskörperschaft verwaltet werde, tätig, sei nicht der Gesamtbetrag der Einkünfte dieser Dienstnehmer zur Bemessung des Dienstgeberbeitrages heranzuziehen. Vielmehr sei eine Aufteilung der Bezüge vorzunehmen (vgl. VwGH vom 19. März 1971, 26/70 und 337/70 und vom 29. September 1987, 87/14/0103).

Der Bauhof einer Gemeinde werde als Mischbetrieb im Sinne des § 2 Abs. 4 KStG 1966 angesehen. Dies bedeute, dass vom Bauhof sowohl hoheitliche als auch gewerbliche Aufgaben wahrgenommen werden. Der Dienstgeberbeitrag sei daher für den betrieblich geleisteten Teil vorzuschreiben gewesen.

Daraufhin wurde von der Bw. ein Vorlageantrag gestellt. Ergänzend zum Berufungsvorbringen wurde ausgeführt, dass korrespondierend zur Befreiung von der Dienstgeberbeitragspflicht, § 46 FLAG 1967 festlege, dass der Bund, die Länder und Gemeinden, mit Ausnahme der von ihnen verwalteten Betrieben, Unternehmungen, Anstalten, Stiftungen und Fonds den Aufwand an Familienbeihilfe sowie von Ruhe – und Versorgungsgenüssen grundsätzlich aus eigenen Mitteln zu tragen habe. § 4 Abs. 2 des Art II BGBL 246/1993 normiere, dass das Wohnsitzfinanzamt über die Auszahlungsverpflichtung der Familienbeihilfe entscheide.

Das Finanzamt A habe für Dienstnehmer der Bw. - welche im Bauhof tätig seien - eine Bescheinigung zur Vorlage an den Selbstträger zur Auszahlung der Familienbeihilfe ausgestellt. Diese Bescheinigung stelle klar, dass die Dienstnehmer bei einem Selbstträger beschäftigt seien. Es stehe daher dem Finanzamt für den 23. Bezirk, eine Beurteilung, ob die Dienstnehmer der Bw. in einem von der Gemeinde verwalteten Betrieb, Unternehmung, Stiftung oder Fonds tätig seien, nicht zu. Es sei auch gesetzlich nicht vorgesehen, dass das Finanzamt nachprüfend über eine Entscheidung des Wohnsitzfinanzamtes entscheiden könne.

Auch seien die Bezüge des Friedhofmitarbeiters dem Dienstgeberbeitrag unterzogen worden. Dies stelle eine unrichtige rechtliche Beurteilung dar. Unter einer Unternehmung im Sinne des

§ 42 Abs. 1 lit. a FLAG 1967 sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 19. März 1971, 337/70 und vom 26. März 1974, 1890/73) eine nach außen in Erscheinung tretende wirtschaftliche Tätigkeit zu verstehen, die sich auf Vermögenswerte stützt und auf Einnahmenerzielung gerichtet sei. Wesentlich sei, dass es sich um eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr durch Verabreichungen von Leistungen gegen Entgelt handle. Diese Leistungen müssen nach ihrer Art auch von anderen – privaten – Betrieben erbracht werden. Nach § 30 Abs. 5 NÖ – Leichen und Bestattungsgesetz 1978 seien die Rechtsbeziehungen zwischen den Gemeinden und den Benutzern kommunaler Friedhöfe öffentlich – rechtlicher Natur. Weiters sei die Gemeinde nach § 26 Abs. 2 NÖ Leichen – und Bestattungsgesetz 1978 zur Errichtung eines Friedhofes verpflichtet. Bei der Bw. bestehe nur ein einziger Friedhof. Die Leistung Friedhof werde bei der Bw. von keinem anderen privaten Betreiber erbracht, sodass die Leistung im Hoheitsbereich erbracht werde, und deswegen kein Betrieb vorliegen könne, der Dienstgeberbeitragspflichtig sei.

Am 17. Februar 2006 wurde beim Unabhängigen Finanzsenat ein Erörterungsgespräch abgehalten. Im Zuge dieses Gespräches wurde festgestellt, dass eine Beurteilung ob eine Pflicht zur Abführung des Dienstgeberbeitrages für Mitarbeiter des Bauhofes bestehe oder nicht, nicht erfolgen kann, da Unterlagen betreffend der Einnahmenerzielung des Bauhofes nicht vorliegen. Die Bw. und das Finanzamt kamen überein, eine Überprüfung in Bezug auf die Einnahmen nachzuholen. Außerdem wurde eine neuerliche Prüfung des Anteils des Ausmaßes der Arbeitslöhne der Bauhofmitarbeiter, welche dem Dienstgeberbeitrag zu unterziehen sind, vereinbart.

Das Finanzamt hat am 10. März 2006 mit der Bw. und deren steuerlichen Vertreter eine Besprechung abgehalten. Das Ergebnis dieser Besprechung wurde in einem Aktenvermerk festgehalten. Aus diesem Aktenvermerk ist zu entnehmen, dass in die Jahresabschlüsse der Bw. Einsicht genommen und dabei festgestellt wurde, dass mit Ausnahme eines jährlichen Zinsenzuschusses vom Land Niederösterreich für das am Areal des Bauhofes befindliche Gebäude **keine** Einnahmen vom Bauhof erzielt worden sind. Weiters geht aus dem Aktenvermerk noch hervor, dass der Bademeister dem Bauhofleiter untersteht und nur Dienst im Bad verrichtet. Die Bezüge des Bademeisters und des Betreuers des Altstoffsammelzentrums wurden von der Bw. in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages miteinbezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Abschnitt III des Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 regelt die Aufbringung der Mittel. Im § 39 FLAG 1967 ist angeführt, dass der Aufwand für die nach diesem Bundesgesetz vorgesehenen Beihilfen und sonstigen Maßnahmen, soweit § 46 FLAG 1967 nicht etwas anderes

bestimmt, von dem Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen zu tragen ist, der vom Bundesminister für Umwelt, Jugend und Familie verwaltet wird. Dieser Fonds besitzt keine Rechtspersönlichkeit; er besteht aus der Sektion A und der Sektion B. Der Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe Sektion A, hat den Aufwand an Familienbeihilfe zu tragen, der gemäß § 22 FLAG 1967 den Dienstgebern und auszahlenden Stellen zu ersetzen ist. Die Mittel des Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe, Sektion A, werden durch Beiträge der Dienstgeber (Dienstgeberbeitrag) aufgebracht.

Nach § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (§ 41 Abs. 3 FLAG 1967, Beitragsgrundlage). Der Beitrag beträgt 4,5 v.H. der Beitragsgrundlage (§ 41 Abs. 5 FLAG 1967).

Gemäß § 42 Abs. 1 lit. a FLAG 1967 sind von der Leistung des Dienstgeberbeitrages befreit, der Bund, die Länder und die 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.

§ 46 Abs. 2 FLAG 1967 bestimmt, dass die Länder und die Gemeinden, mit Ausnahme der von ihnen verwalteten Betriebe, Unternehmungen, Anstalten, Stiftungen und Fonds, den Aufwand an Familienbeihilfe 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.

Die Pflicht zur Leistung des Dienstgeberbeitrages ist für eine Gemeinde nach der gesetzlichen Bestimmung des § 42 Abs. 1 lit. a FLAG 1967 nur dann gegeben, wenn ein von der Gemeinde verwalteter Betrieb, Unternehmung, Anstalt, Stiftung oder Fonds vorhanden ist bzw. geführt wird. Nach der zu dieser Bestimmung ergangenen Rechtsprechung darf bei der Auslegung der Begriffe Betrieb, Unternehmung und Anstalt nicht ausschließlich von den Begriffen der Betriebswirtschaftslehre ausgegangen werden. Vielmehr liegt, da der Dienstgeberbeitrag eine Abgabe ist, der Vergleich mit ähnlichen Bestimmungen des Abgabenrechtes näher (vgl. VwGH vom 17. April 1962, 1941/60). Für den vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob der Bauhof ein von der Gemeinde verwalteter Betrieb oder Unternehmung ist. Dass der Bauhof keine Anstalt ist, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 4. Mai 1982, 82/14/0051 ausgeführt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 29. September 1987, 87/14/0103 betreffend der Frage, ob das Verkehrsamt ein von der Gemeinde verwalteter Betrieb (eine von der Gemeinde verwaltete Unternehmung) im Sinne des § 42 Abs. 1 lit. a FLAG 1967 darstellt und ob für die Summe der Arbeitslöhne der beim Verkehrsamt beschäftigten Arbeitnehmer eine Pflicht zur Leistung des Dienstgeberbeitrages besteht, Stellung genommen. In diesem Erkenntnis wird ausgeführt, dass unter einer Unternehmung (einem Betrieb) im Sinne des Familienlastenausgleichsgesetzes, eine in einer bestimmten Organisationsform in Erscheinung tretende wirtschaftliche Tätigkeit zu verstehen ist, die sich auf Vermögenswerte stützt und mit Einnahmen und Ausgaben verbunden ist. Unmaßgeblich ist, in welcher Organisationsform die Unternehmung oder Betrieb auftritt, ob die Unternehmung Rechtspersönlichkeit besitzt und ob die Tätigkeit auf Gewinn gerichtet ist. Die Erbringung von Leistungen gegen Entgelt ist auch dann unternehmerische Tätigkeit, wenn die erzielten Entgelte nicht kostendeckend sind. Auch Hoheitsbetriebe einer Gemeinde können beitragspflichtig sein, wenn sich ihre Tätigkeit als Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Wesentlich ist, dass die Tätigkeit auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet ist.

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt durch nachträgliche Ermittlungen festgestellt, dass mit Ausnahme eines jährlichen Zinsenzuschusses vom Land Niederösterreich für ein am Areal des Bauhofes befindliches Gebäude, der Bauhof **keine** Einnahmen erzielt. Nachdem die Tätigkeit des Bauhofes der Bw. nicht auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet ist, kann der Bauhof im vorliegenden Fall nicht als ein von der Gemeinde verwalteter Betrieb oder Unternehmung angesehen werden. Auch wenn die dem Bauhof zugeteilten Mitarbeiter für andere Bereiche der Gemeinde Leistungen erbracht haben, sind die Mitarbeiter lediglich in ihrer Eigenschaft als Bauhofmitarbeiter tätig geworden. Diese mittelbare Förderung anderer nicht hoheitlicher Bereiche ist aber nicht ausreichend um eine teilweise Dienstgeberbeitragspflicht der an die Bauhofmitarbeiter ausbezahlten Löhne zu begründen (vgl. VwGH vom 21. Dezember 2005, 2004/14/0107). Der Berufung war daher in diesem Punkt statt zugeben.

Auf die im Vorlageantrag angeführte Frage, ob das Betriebsstättenfinanzamt berechtigt sei, eine vom Wohnsitzfinanzamt ausgestellte Bestätigung für die Auszahlung der Familienbeihilfe zu überprüfen, kommt im vorliegenden Fall keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu, sodass auf dieses Vorbringen der Bw. im Rahmen der Berufungsentscheidung nicht einzugehen war.

Betreffend der Beitragspflicht für den Friedhofmitarbeiter wird ausgeführt, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch Hoheitsbetriebe einer Gemeinde beitragspflichtig sein können. Wie aus den Ausführungen im Vorlageantrag zu entnehmen ist, wird die Leistung Friedhof von keinem anderen privaten Betreiber erbracht. Nach § 37 des NÖ Leichen

– und Bestattungsgesetzes 1978 wurde das Friedhofsbenützungs –und gebührengesetz 1961, LGBL. Nr. 373 nicht aufgehoben. Daraus ist zu schließen, dass Gebühren für die Benützung des Friedhofes von der Bw. eingehoben werden. Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, dass durch Friedhofsgebühren Einnahmen erzielt werden. Diesen Ausführungen ist die Bw. im Verfahren konkret nicht entgegengetreten, sodass davon auszugehen ist, dass durch die Friedhofsgebühren Einnahmen erzielt werden. Auch wenn der Betrieb des Friedhofes im vorliegenden Fall in den hoheitlichen Aufgabenbereich der Bw. fällt, schließt dies dennoch nicht die Dienstgeberbeitragspflicht für den Arbeitslohn des Friedhofmitarbeiters aus, da durch die Gebühreneinhebung die Tätigkeit auf Erzielung von Einnahmen gerichtet ist.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 24. Oktober 2006