



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 26. September 2003 der Bw., vertreten durch Auditor Treuhand GmbH, in 1013 Wien, Renngasse 1, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien vom 25. Juli 2003 betreffend Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben gemäß § 201 BAO (Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen) für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 2001 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) handelt es sich um ein amerikanisches Luftfahrtunternehmen.

Im Dezember 2001 hat die Bw. beim Finanzamt – den berufungsgegenständlichen Zeitraum betreffend – einen Antrag auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag mit Null eingebracht und diesen Antrag wie folgt begründet: Gewinne eines amerikanischen Luftfahrtunternehmens dürfen in Österreich nicht besteuert werden. Dies gehe aus den Artikeln 3 und 5 des DBA Österreich-USA hervor. Das Abkommen sei gemäß Artikel 1 Abs. 2 auch auf jede andere ihrem Wesen nach ähnliche Einkommen- oder Gewinnsteuer anzuwenden, die nach Unterzeichnung des Abkommens von einem der Vertragsstaaten erhoben werde. Als Steuer vom Einkommen und Ertrag falle somit auch die Lohnsummensteuer in den Anwendungsbereich der zwischenstaatlichen Verträge, da sie einen Teil der Gewerbesteuer darstelle. Aufgrund der Tatsache, dass die Kommunalsteuer eine Nachfolgesteuer der Lohnsummensteuer ist – dies habe auch der Verwaltungsgerichtshof bestätigt - sei daher auch die Kommunalsteuer vom DBA eingeschlossen.

Der Dienstgeberbeitrag teile das Schicksal der Kommunalsteuer und könne als Steuer vom Einkommen im Sinne von Art. 2 Abs. 2 OECD-Musterabkommen angesehen werden. Jene Abkommen, welche für die Lohnsummensteuer und somit für die Kommunalsteuer gelten, würden daher auch den Dienstgeberbeitrag erfassen. Damit dürfe dieser nur erhoben werden, wenn das Abkommen Österreich das Besteuerungsrecht belasse (vgl. Züger, Kommunalsteuer, sonstige Lohnabgaben und Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2000, S. 164). Das sei aber bei der Bw. nicht der Fall.

Mit Bescheid vom 25. Juli 2003 hat das Finanzamt diesen Antrag im Wesentlichen mit der Begründung, dass das DBA Österreich-USA sich auf Steuern vom Einkommen und Ertrag beziehe, der Dienstgeberbeitrag jedoch keine Steuer vom Einkommen bzw. vom Ertrag darstelle, abgewiesen und darauf hingewiesen, dass sich auch jene Doppelbesteuerungsabkommen, die in ihrem sachlichen Anwendungsbereich die Gewerbesteuer mitumfassen – wozu das DBA-USA nicht zähle – auf Grund der jeweils enthaltenen Nachfolgeklausel nur auf die Kommunalsteuer als Nachfolgesteuer der früheren Lohnsummensteuer beziehen. Eine Geltung selbst dieser Doppelbesteuerungsabkommen auf den Dienstgeberbeitrag sei jedoch dadurch keineswegs gegeben: so sei Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zwar die Summe der Arbeitslöhne, doch stehe der Dienstgeberbeitrag in keinerlei Zusammenhang mit der früheren Gewerbesteuer. Weiters hat das Finanzamt die Bw. darauf hingewiesen, dass ein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht entrichtet worden sei.

Diesen Ausführungen ist die Bw. In der Berufung wie folgt entgegen getreten: die Lohnsummensteuer als Teil der Gewerbesteuer stelle sehr wohl eine Steuer vom Einkommen und Ertrag dar, was auch die explizite Aufnahme in viele der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen begründe. Schließlich gelte nach Artikel 2 Abs. 2 OECD-Musterabkommen als Steuer vom Einkommen und vom Vermögen, auf die das Abkommen anwendbar sein soll, ua. auch die Lohnsummensteuer. Deshalb seien nach dem OECD-Kommentar damit die Steuern vom Gesamtbetrag der von einem Unternehmen gezahlten Löhne oder Gehälter erfasst. Unwidersetzt sei jedoch, dass die Lohnsummensteuer im Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA nicht dezidiert aufgezählt sei.

Mit Schriftsatz vom 11. Dezember 2003 hat die Bw. ihre Berufung noch wie folgt ergänzt: Im Erkenntnis vom 27. März 2003, Zl. 2002/15/0061, habe der Verwaltungsgerichtshof klargestellt, dass es sich bei der Kommunalsteuer um eine Steuer von der Lohnsumme im Sinne des Art. 29 der Salinenkonvention vom 25. März 1957, BGBl. Nr. 197/1958, handle. Nach Artikel 29 Abs. 1 der Salinenkonvention sei der Freistaat Bayern ua. "von den Steuern vom Einkommen, Ertrag (Lohnsumme)" befreit. Die Angabe der Lohnsumme im Klammerausdruck stelle klar, dass der Gesetzgeber die Besteuerung der Lohnsumme eindeutig als Besteuerung des Ertrages zum Ausdruck gebracht habe. Bei anderslautender Intention wäre im Sinne der Begriffsjurisprudenz sowie der Auslegungslehre (vgl. Larenz: Methodenlehre der Rechtswissenschaft [1979], S. 128ff) die Lohnsumme als eigener Begriff in das Gesetz eingefügt worden.

Dadurch werde der Gesetzgeber auch der Tatsache gerecht, dass der OECD-Musterkommentar die Lohnsummensteuer als Steuer vom Einkommen ausdrücklich anführe. Nachdem das Doppelbesteuerungsabkommen die Besteuerung des Ertrages ausschließe, bestehe somit auch am Ausschluss von der Besteuerung der Lohnsumme kein Zweifel.

In diesem Schriftsatz hat die Bw. weiters beantragt, im Falle der Abweisung ihrer Berufung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO eine mündliche Verhandlung vor der Behörde zweiter Instanz durchzuführen und darüber hinaus gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO gegebenenfalls eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Unstrittig ist, dass die Bw. nach dieser Gesetzbestimmung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages verpflichtet ist.

Strittig ist, ob – die Kalenderjahre 1996-2001 betreffend – der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen vom sachlichen Anwendungsbereich des zwischen den Vereinigten Staaten von Amerika und Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens erfasst ist. Bejahendenfalls bestünde keine Verpflichtung der Bw. zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages.

Artikel I des Abkommens vom 25. Oktober 1956, BGBl. Nr. 232/1957 (AÖFV. Nr. 262/1957), zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (in der Folge kurz: DBA-USA 1956) lautet wie folgt:

(1) Die Steuern, auf die sich dieses Abkommen bezieht, sind:

a) auf Seiten der Vereinigten Staaten von Amerika:

die Bundeseinkommensteuern (federal income taxes) einschließlich der Zusatzsteuern (surtaxes),

b) auf Seiten der Republik Österreich:

die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer und der Beitrag vom Einkommen zur Förderung des Wohnbaues und für Zwecke des Familienlastenausgleiches.

(2) Das vorliegende Abkommen ist auch auf jede andere ihrem Wesen nach ähnliche Einkommen- oder Gewinnsteuer anzuwenden, die nach Unterzeichnung dieses Abkommens von einem der Vertragsstaaten erhoben wird.

Das DBA-USA 1956 wurde abgelöst vom Abkommen vom 31. Mai 1996, BGBl III Nr. 6/1998 (AÖFV. Nr. 46/1998), zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (in der Folge kurz: DBA-USA 1996), dessen Artikel 2 wie folgt lautet:

(1) Dieses Abkommen gilt für Steuern vom Einkommen, die für Rechnung eines Vertragsstaates erhoben werden.

(2) Zu den bestehenden Steuern, für die das Abkommen gilt, gehören

a) in den Vereinigten Staaten:

die auf Grund des Internal Revenue Code erhobenen Bundeseinkommensteuern (federal income taxes), mit Ausnahme der Sozialversicherungsabgaben;

b) in Österreich:

i) die Einkommensteuer;

ii) die Körperschaftsteuer.

(3) Das Abkommen gilt auch für alle Steuern gleicher oder im wesentlichen ähnlicher Art, die von einem Vertragsstaat nach der Unterzeichnung dieses Abkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden.

Sowohl Artikel I Abs. 1 DBA-USA 1956 als auch Artikel 2 Abs. 2 DBA-USA 1996 enthält eine taxative Aufzählung jener Steuern, die im Zeitpunkt des Abschlusses von der Vertragsstaaten erhoben wurden und in den sachlichen Anwendungsbereich der Abkommen fallen. Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen fällt – wie auch die Bw. zugesteht - nicht darunter. Auf Grund des eindeutigen Inhaltes dieser Abkommensbestimmungen bleibt nach Auffassung der Berufungsbehörde auch kein Interpretationsspielraum offen.

Unter Bezugnahme auf Art. 2 Abs. 2 OECD-Musterabkommen und den diesbezüglichen Ausführungen im OECD-Musterkommentar vertritt die Bw. – zusammengefasst - nun die Auffassung, dass die Lohnsummensteuer als (Teil der) Steuer vom Einkommen und Ertrag im Sinne dieser Abkommensbestimmung anzusehen sei. Art. 2 Abs. 2 OECD-Musterabkommen lautet wie folgt:

Als Steuern vom Einkommen und vom Vermögen gelten alle Steuern, die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden, einschließlich der Steuern vom Gewinn aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens, der Lohnsummensteuer sowie der Steuern vom Vermögenszuwachs.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind zur Interpretation eines Doppelbesteuerungsabkommens einzelne Vorschriften des OECD-Musterabkommens und der OECD-Musterkommentar nur insoweit heranzuziehen, als der Text des OECD-Musterabkommens in ein Doppelbesteuerungsabkommen übernommen wird (VwGH vom 31. Juli 1996, Zl. 92/13/0172). Das DBA-USA 1956 konnte keinem OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung folgen, da ein solches zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht existierte (das erste OECD-Musterabkommen stammt aus dem Jahre 1963; Univ.-Prof. Dr. Michael Lang, Wer hat das Sagen im Steuerrecht?, ÖStZ 2006/370, 203). Ein Vergleich von Artikel 2 des DBA-USA 1996 mit Art. 2 Abs. 2 OECD-Musterabkommen ergibt, dass Art. 2 Abs. 2 OECD-Musterabkommen nicht in das DBA-USA 1996 aufgenommen worden ist. Selbst wenn man das Vorliegen eines Interpretationsspielraumes bejahen würde, wäre daher eine Auslegung nach dem OECD-Musterabkommen und dem OECD-Musterkommentar zu verneinen, da das DBA-USA nicht dem Text des OECD-Musterabkommens gefolgt ist. Ob es sich beim Dienstgeberbeitrag um eine Steuer vom Einkommen und Ertrag im Sinne des Art. 2 Abs. 2 OECD-Musterabkommen handelt, kann daher dahingestellt bleiben.

Da der sachliche Anwendungsbereich (Artikel I Abs. 1) des DBA-USA 1956 – im Gegensatz zum DBA-USA 1996 – auch den „Beitrag vom Einkommen zur Förderung des Wohnbaues und für Zwecke des Familienlastenausgleiches“ umfasst, ist auch noch zu prüfen, ob es sich beim Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen um eine dem genannten Beitrag ähnliche Steuer im Sinne der Anpassungsklausel des Art. 1 Abs. 2 DBA-USA 1956 handelt.

Der „Beitrag vom Einkommen zur Förderung des Wohnbaus und für Zwecke des Familienlastenausgleiches“ wurde mit dem „Bundesgesetz vom 7. Juli 1954, betreffend die Aufhebung der Besatzungskostenbeiträge und betreffend die Erhebung eines Beitrages vom Einkommen zur Förderung des Wohnbaus und für Zwecke des Familienlastenausgleiches“, BGBl. Nr. 152/1954, eingeführt. Die in diesem Zusammenhang maßgeblichen Bestimmungen lauten wie folgt:

Artikel II.

§ 2. (1) Zur Erhöhung der Mittel, die dem durch das Bundesgesetz vom 16. Juni 1948, BGBl. Nr. 130, errichteten Wohnhaus-Wiederaufbaufonds zufließen, zur Förderung der Errichtung von Klein- und Mittelwohnungen gemäß Bundesgesetz vom 7. Juli 1954, BGBl. Nr. 153, und zur Familienförderung (Familienlastenausgleich) wird ein Beitrag vom Einkommen erhoben.

(2) Den Beitrag vom Einkommen haben alle natürlichen und juristischen Personen zu entrichten, die der Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) unterliegen.

§ 3 (1) Der Beitrag vom Einkommen beträgt:

- 1. Für natürliche Personen 18 v.H. der veranlagten oder im Abzugswege eingehobenen Einkommensteuer;*
- 2. für juristische Personen 18 v.H. der Körperschaftsteuer.*

(2) Der Beitrag vom Einkommen wird im Steuerbescheid über die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) für das jeweilige Kalenderjahr, erstmalig für das Kalenderjahr 1955, festgesetzt.

...

§ 5. Der Beitrag vom Einkommen wird für die im § 2 Abs. 1 genannten Zwecke von den Finanzämtern erhoben. Zehn Achtzehntel der eingehobenen Beiträge sind jeweils vierteljährlich an den Wohnhaus-Wiederaufbaufonds abzuführen; fünf Achtzehntel sind gemäß den Bestimmungen des Wohnbauförderungsgesetzes vom 7. Juli 1954, BGBl. Nr. 153, und drei Achtzehntel zur Familienförderung (Familienlastenausgleich) zu verwenden. Die näheren Bestimmungen über die Verwendung des Anteiles am Beitrag für Zwecke der Familienförderung werden durch Bundesgesetz getroffen.

Bei der Beurteilung der Gleichartigkeit im Sinne einer doppelbesteuerungsrechtlichen Anpassungsklausel sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die wesentlichen Merkmale der zu vergleichenden Abgaben heranzuziehen und ist insbesondere auf den Besteuerungsgegenstand und den Kreis der Abgabepflichtigen abzustellen (VwGH vom 15. Dezember 1999, ZI. 98/13/0021, und vom 3. August 2000, ZI. 99/15/0265). Die „Beiträge vom Einkommen“ im Sinne des BG Nr. 152/54 vom 7. Juli 1954 waren ein Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, und zwar in Höhe von 18% der veranlagten oder im Abzugswege eingehobenen Einkommensteuer bzw. der Körperschaftsteuer (§ 3 Abs. 1 leg. cit.), der Dienstgeberbeitrag hingegen ist von der Summe der in einem Kalendermonat gewährten Arbeitslöhne zu entrichten (§ 41 Abs. 3 FLAG). Während den „Beitrag vom Einkommen“ im Sinne des BG Nr. 152/54 vom 7. Juli 1954 alle natürlichen und juristischen Personen, die der Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) unterliegen, zu entrichten hatten

(§ 2 Abs. 2 leg. cit.), ist der Dienstgeberbeitrag (nur) von den Arbeitgebern zu entrichten (§ 41 Abs. 1 FLAG). Und während der „Beitrag vom Einkommen“ im Sinne des BG Nr. 152/54 vom 7. Juli 1954 an die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerpflicht anknüpfte (§ 2 Abs. 2 leg. cit.), besteht die Verpflichtung zur Entrichtung eines Dienstgeberbeitrages auch dann, wenn der Arbeitslohn nicht der Einkommensteuer unterliegt (§ 41 Abs. 3 FLAG). Zweck der Einhebung eines „Beitrages vom Einkommen“ im Sinne des BG Nr. 152/54 vom 7. Juli 1954 war vorwiegend die Aufbringung von Mittel zum Wohnhaus-Wiederaufbau (§ 2 Abs. 1 leg. cit.); für diese Zweck wurden fünfzehn Achtzehntel des „Beitrages vom Einkommen“ im Sinne des BG Nr. 152/54 vom 7. Juli 1954 verwendet, während zur Familienförderung nur drei Achtzehntel verwendet wurden (§ 5 leg. cit.). Die aus den Dienstgeberbeiträgen resultierenden Mittel hingegen fließen (zweckgebunden; § 39 Abs. 7 FLAG) in den Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Sektion A, der den Aufwand an Familienbeihilfen zu tragen hat (§ 39 Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 4 FLAG).

Da der „Beitrag vom Einkommen“ im Sinne des BG Nr. 152/54 vom 7. Juli 1954 zum weitaus überwiegenden Teil anderen Zwecke diente als der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen im Sinne des FLAG 1967, der Besteuerungsgegenstand beider Abgaben keinerlei Ähnlichkeiten aufweist und auch der Kreis der Abgabepflichtigen ein anderer geworden ist, kann man nach Auffassung der Berufungsbehörde selbst dann, wenn man an eine Ähnlichkeitsprüfung bloß geringe Ansprüche stellt, nur zu dem Schluss gelangen, dass es sich beim Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen im Sinne des FLAG 1967 nicht um eine dem „Beitrag vom Einkommen“ im Sinne des BG Nr. 152/54 vom 7. Juli 1954 ähnlich Steuer im Sinne der Anpassungsklausel des Art. 1 Abs. 2 DBA-USA 1956 handelt (so auch: Züger, Kommunalsteuer, sonstige Lohnabgaben und Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2000, S. 167ff).

Zusammenfassend lässt sich daher sagen, dass der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen im Sinne des FLAG 1967 nicht vom sachlichen Anwendungsbereich der DBA-USA umfasst ist, der Dienstgeberbeitrag auch nicht als Nachfolgesteuer des „Beitrages vom Einkommen“ im Sinne des BG Nr. 152/54 anzusehen ist, sodass das Finanzamt den Antrag der Bw., die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen mit Null festzusetzen, zu Recht abgewiesen hat.

Gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3), außer in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs.1) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungsenat beantragt. Gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1)

beantragt wird. Anträge, die – wie im gegenständlichen Fall – (nachträglich) in einem die Berufung ergänzenden Schriftsatz gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat bzw. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung (so auch: Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar³, Tz 4 zu § 282 und Tz 2 zu § 284).

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 24. Jänner 2007