

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, über die Beschwerde vom 21.11.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 8/16/17 vom 03.11.2011, betreffend Haftung für Lohnsteuer gem. § 82 EStG 1988, Festsetzung Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag jeweils für die Jahre 2006 bis 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO hinsichtlich Haftung Lohnsteuer 2007 sowie hinsichtlich Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007 und 2010 teilweise Folge gegeben. Die entsprechenden Bescheide werden abgeändert.

Die Haftung für Lohnsteuer 2007 wird festgesetzt mit 586,14 €.

Der Dienstgeberbeitrag 2007 wird festgesetzt mit 2.645,81 €.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007 wird festgesetzt mit 235,16 €.

Der Dienstgeberbeitrag 2010 wird festgesetzt mit 3.068,02 €.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2010 wird festgesetzt mit 272,73 €.

Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Herr Bf. (Beschwerdeführer, Bf.) ist Immobilienreuhänder und wurde im November 2011 für den Zeitraum 2006 bis 2010 von der belangten Behörde (FA) einer gemeinsamen Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA) unterzogen. Mit Bescheid vom 3.11.2011 schrieb das FA folgende Beträge vor:

Jahr	L	DB	DZ	Summen
2006	79,56 €	52,97 €	11,27 €	143,80 €
2007	627,38 €	133,65 €	11,87 €	772,90 €
2008	67,73 €	47,73 €	4,24 €	119,70 €
2009	277,84 €	79,40 €	7,05 €	364,29 €
2010	978,84 €	158,99 €	14,13 €	1.151,96 €

Gesamt 2.031,35 € 472,74 € 48,56 € 2.552,65 €

Begründend führte da FA unter anderen – hier nicht strittigen Punkten - aus, dass Prämienzahlung für Urlaubsvertretungen an Frau DN im Jahr 2006 1.045,00 €, 2007 2.108,00 €, 2008 1.000,00 €, 2009 1.515,70 € und 2010 1.991,46 € abgabenfrei ausbezahlt worden wären. Soweit die sonstigen Bezüge das Jahressechstel übersteigen würden, seien sie als laufender Bezug im Auszahlungsmonat zu behandeln.

Die 2007 an Frau Ehegattin ausbezahlten 200,00 € seien als Zahlungen an Lagerarbeiter der Lohnsteuer sowie dem DB und DZ zu unterziehen.

Im Jahr 2010 seien bei Berechnung des Sachbezugswertes die ab 1.1.2009 geltenden Änderung zu berücksichtigen, was eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage von 256,08 € betreffend DB und DZ nach sich ziehe.

In der fristgerecht eingebrachten Berufung – nunmehr Beschwerde – wendet der Bf. ein, dass Frau DN als einfache Buchhalterin im Unternehmen mit der Verbuchung von Mieteingängen und Ausgaben befasst sei. Zudem sei sie für Post- und Bankwege zuständig und beantworte Fragen der Hausparteien in den verwalteten Häusern. Sie verfüge über einen Arbeitsplatz samt Computer und Telefon in den Betriebsräumen und führe ihre Tätigkeiten Montag bis Donnerstag von 7:30 bis 16:30, Freitag von 7:30 bis 14:00 aus.

Die Prämien in den Jahren 2006 bis 2010 wären dafür gezahlt worden, dass sie das Mobiltelefon des Bf. während seiner Abwesenheit für Fragen der Auftraggeber beantwortet habe. Diese Tätigkeit sei in keinem Zusammenhang mit ihrem Dienstverhältnis gestanden. Es wären keine fixen Dienstzeiten einzuhalten gewesen, sie habe keine Weisungen zu den einzelnen Arbeitsabschnitten erhalten und die Tätigkeit sei teilweise auch außerhalb der Büroräume verrichtet worden.

Frau Ehegattin sei die Ehefrau des Bf. und habe im Jahr 2007 alte Hausunterlagen, die der Bf. nicht mehr benötigt habe für ihn abtransportiert.

Hinsichtlich der Berechnung des Sachbezugswertes führt der Bf. aus, dass es sich dabei um eine unbrauchbare Substandardwohnung gehandelt habe. Die angestellte Berechnung sei fehlerhaft, da bei wesentlichen Abweichungen des Marktwertes er zu ermittelnde Sachbezugswert um 25% zu kürzen sei. Der Marktwert einer Kategorie „D“ Wohnung habe 2009 0,77€ je m2 betragen, unter Ansatz der 25% igen Kürzung ergebe sich für die 40m2 Wohnung ein Sachbezugswert von 23,20 €. Zudem sei die SachbezugswerteVO verfassungswidrig, weil nur der Richtwertmietzins als Basis herangezogen werde und nicht der noch immer voll gültige Substandardmietzins für unbrauchbare Dienstwohnungen. Außerdem sei die vergleichende Ermittlung des Mietzinses wie in der VO festgelegt von der Prüferin angewendet worden. Der Vergleichswert könne nur bei angemessen Mieten herangezogen werden, nicht aber beim Richtwertezins, schon gar nicht bei Kategorie „D“ Substandardwohnungen.

Materialkostenersatz sei nicht Bestandteil eines Entgelts, das müsse auch für den Arbeitslohn gelten.

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Frau DN stand jedenfalls von 2006 bis 2010 in einem aufrechten Dienstverhältnis zum Bf. Im Rahmen ihres Dienstverhältnisses erledigte sie diverse Büro- und Buchhaltungsarbeiten, beantwortet Anrufe und Wünsche der Mieter der vom Bf. verwalteten Häuser, erledigte Buchhaltungsarbeiten und Schriftverkehr sowie Post- und Bankwege. Dieser Arbeiten erledigte sie an ihrem vom Bf. in seinen Räumen zur Verfügung gestellten Arbeitsplatz regelmäßig von Montag bis Donnerstag von 7:30 bis 16:20 und Freitag von 7:30 bis 14:00. Sie war in das Unternehmen des Bf. eingegliedert und wie auch der Bf. selbst richtig erkannte im Rahmen dieser Tätigkeit als Dienstnehmerin einzustufen.

Wenn der Bf. urlaubsbedingt abwesend war, wurden ihr zusätzliche Aufgaben urlaubsvertretungsweise übertragen, nämlich jene Tätigkeit die ansonsten vom Bf. selbst im Rahmen der innerunternehmerischen Arbeitsteilung ausgeführt wurden. Dabei handelte es sich vornehmlich um das Kontakthalten mit den Auftraggebern des Unternehmens des Bf. via Mobiltelefon, wobei sie fallweise auch private Anrufe entgegen nahm und dies auch fallweise außerhalb der Büroräume. Für die Übernahme diese zusätzlichen Aufgaben erhielt die Dienstnehmerin Prämien in der vom FA festgestellten Höhe ausbezahlt. Dass die Dienstnehmerin dafür eigene Arbeitsmittel verwendet hätte, sich hätte vertreten lassen können oder auch nur in irgendeiner Weise Unternehmerrisiko getragen hätte ist nicht erkennbar und wird auch nicht behauptet. Ein gesonderter Vertrag mit einer eigenen Leistungsbeschreibung liegt ebensowenig vor wie von der Dienstnehmerin verfasste Rechnungen.

Daraus ist ersichtlich, dass für die erbrachten zusätzlichen Leistungen nicht im Rahmen einer neuen oder gesonderten Vertragsbeziehung entlohnt wurde, sondern Zusatzarbeiten die im Rahmen des bestehenden Dienstverhältnisses darstellten. Es ist im Berufsleben vor allem bei kleineren Betrieben üblich, dass in Urlaubsmonaten Mitarbeiter/innen Vertretungsleistungen übernehmen. Bei langjährigen und bewährten Mitarbeitern/innen - vor allem Sekretariats- und Assistentenmitarbeiter/innen - ist es gängige Praxis diesen bei Abwesenheit des Unternehmers die Entgegennahme der für den Unternehmer einlangenden Anrufe zu übertragen. Dabei ist es ebenfalls üblich, dass fallweise private Anrufe einlangen. Dass diesfalls keine Einzelweisungen betreffend die Erledigung der Anrufe erteilt werden versteht sich von selbst, ändert aber nichts an dem Umstand, dass grundsätzlich die Arbeitsleistung und keine Arbeitserfolg geschuldet wird. Diese zusätzliche Tätigkeit stellt daher kein neues Vertragsverhältnis dar, das einer gesonderten Beurteilung zugänglich wäre.

Die durch das FA errechneten Abgabebeträge, unter anderem auch die Berechnung des Jahressechstels sind unstrittig und werden daher dieser Entscheidung zugrunde gelegt.

Frau Ehegattin half dem Bf. im Jahr 2007 einmalig bei der Beseitigung von Altakten und erhielt dafür 200,00 €. Zu dieser Vertragsbeziehung gibt es weder einen Vertrag noch

konnte festgestellt werden, nach welchen Kriterien die Auszahlung bemessen wurde und was der genaue Inhalt der Tätigkeit war.

Frau HB bewohnte 2009 als Hausbesorgerin eine 40m² Dienstwohnung in der Straße. Dem diesbezüglich glaubwürdigen Vorbringen des Bf. ist zu entnehmen, dass es sich dabei um eine ansonsten nicht vermietbare Substandardwohnung gehandelt hat. Es erscheint zutreffend, dass die Hausbesorgerdienstwohnung nicht in einem vergleichbar guten Zustand war, wie die vermieteten Wohnungen im selben Haus die das FA als Vergleichsobjekte herangezogen hatte. Aufgrund des Umstandes, dass nunmehr 8 Jahre später nur mehr mit größtem Aufwand festgestellt werden könnte, welcher marktübliche Mittelpreis für diese Wohnung anzusetzen gewesen wäre, geht das Gericht aus verfahrensökonomischen Gründen davon aus, dass der Bf. den Wert in seiner Lohnverrechnung richtig berechnet hatte.

Materialkostenersätze wurden, wie aus dem Arbeitsbogen und dem Bericht ersichtlich, weder der Lohnsteuer noch DB oder DZ unterzogen. Sie wurden als Teil der Bemessungsgrundlage für die Sozialversicherungsbeiträge, welche nicht Gegenstand dieses Verfahrens sind, herangezogen.

Rechtlich folgt daraus:

1. Prämien für Urlaubsvertretung an Frau DN

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) alle Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Zu den Bezügen und Vorteilen gehören alle Einnahmen („Geld oder geldwerte Vorteile“) iSd § 15 Abs 1 EStG 1988. Die Einnahmen müssen dem Empfänger deshalb zugute kommen, weil er in einem Dienstverhältnis steht (VwGH 16.3.1989, 89/14/0056) wobei ein enger Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis erforderlich ist (VwGH 16.1.1991, 90/13/0285). Die Einkünfte müssen somit ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben (VwGH 21.11.1991, 91/13/0183). Da es sich hierbei um einen objektiven Veranlassungszusammenhang handelt, liegt Arbeitslohn auch dann vor, wenn der Arbeitgeber ohne Rechtsgrund leistet, zB. zur Belohnung von besonderem Fleiß oder Einsatz oder wie hier für die Übernahme zusätzlicher Aufgaben. Die hier streitgegenständlichen Prämien stellen daher einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar.

Nach § 47 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt. Da wie oben dargestellt die Prämien als Vorteil aus dem Dienstverhältnis einen Arbeitslohn darstellen, unterliegen sie im gegebenen Fall dem Lohnsteuerabzug.

Nach § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach Abs. 2 sind Dienstnehmer

Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 idgF.

Die an Frau DN ausbezahlten Prämien sind daher auch dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterziehen

2. Entlohnung von Hilfstätigkeit der Ehegattin

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB.: VwGH 22.2.2000, 99/14/0082) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Diesen Voraussetzungen genügt die hier vorliegende "Vertragsbeziehung" nicht. Die Tätigkeit der Ehegattin erfolgte daher ausschließlich im Rahmen der familienhaften Beistandspflicht als Ehegatte und wäre daher bei der Gewinnermittlung iSd § 4 EStG iZm § 20 EStG nicht abzugsfähig. Der ausbezahlte Betrag stellt eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung des Bf. dar, was für das gegenständliche Verfahren aber ohne Bedeutung bleibt.

Der Umstand der familienhaften Mithilfe vermag jedoch unter lohnsteuerrechtlichen Aspekten kein Dienstverhältnis zu begründen, weshalb die streitgegenständlichen 200,00 € auch nicht als steuerpflichtiger Arbeitslohn einzustufen sind.

Der Beschwerde ist daher in diesem Punkt stattzugeben.

3. Wohnraumbewertung

Wie oben dargestellt, ist davon auszugehen, dass die Bewertung des Wohnraumes durch den Bf. unter Anwendung der Vergleichsrechnung im Rahmen der Lohnverrechnung zutreffend erfolgte, weshalb der Beschwerde auch in diesem Punkt stattzugeben ist.

Sohin ergibt sich folgende Berechnung

LSt 2007 lt. GPLA	627,38 €
abzüglich	-41,24 €
LSt 2007 lt. Erkenntnis	586,14 €
DB 2007 lt. GPLA	2.654,81 €
abzüglich	-9,00 €
DB 2007 lt. Erkenntnis	2.645,81 €
DZ 2007 lt. GPLA	235,96 €
abzüglich	-0,80 €

DZ 2007 lt. Erkenntnis	235,16 €
DB 2010 lt. GPLA	3.068,79 €
abzüglich	-0,77 €
DB 2010 lt. Erkenntnis	3.068,02 €
DZ 2010 lt. GPLA	272,80 €
abzüglich	-0,07 €
DZ 2010 lt. Erkenntnis	272,73 €

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine derartige Rechtsfrage liegt nicht vor, da das Erkenntnis im Punkt der Prämien und der Mithilfe der Ehegattin der dort zitierten Judikatur des VwGH folgt. Betreffend die Wohnraumbewertung liegt keine Rechtsfrage sondern eine Sachverhaltsfrage vor, welche grundsätzlich keinen Revisionsgrund bildet.

Wien, am 4. August 2017