



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Gemeinde A., vertreten durch B. vom 17. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 11. Dezember 2003, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben beträgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Lohnsteuer	1998 – 2002	2.110,20
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	1998 – 2002	957,17

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine Gemeinde. Ihre Einwohnerzahl übersteigt 2.000, weshalb sie grundsätzlich als Selbstträger im Sinne des § 42 Abs. 1 FLAG 1967 gilt. Bei der über den Zeitraum vom 1.1.1998 bis 31.12.2002 durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung stellte das Erhebungsorgan u.a. fest, dass bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag für Arbeiten, die durch den Bauhof außerhalb des hoheitlichen Bereiches durchgeführt, diverse DB-pflichtige Tätigkeiten nicht einberechnet worden seien. Würden Mitarbeiter des Bauhofes für Tätigkeiten (wenn auch nur zum Teil) bei anderen Betrieben, Unternehmungen, Anstalten, Stiftungen und Fonds der Gemeinde (z.B. Müllabfuhr, Kanalbau,

Friedhofsverwaltung, etc.) also bei Tätigkeiten, die als Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr anzusehen seien, eingesetzt, so seien zumindest jene Bezugsteile, die anteilmäßig auf derartige Arbeiten entfallen würden und auf die entsprechenden Kostenstellen aufgeteilt würden, der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zuzurechnen (§ 42 Abs. 1 lit. a FLAG). Das Erhebungsorgan errechnete diesbezüglich eine Nachforderung von € 11.063,71 an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen.

Das Finanzamt schloss sich dieser Rechtsmeinung an und schrieb der Berufungswerberin wegen dieser und einer anderen Feststellung mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 11. Dezember 2003 insgesamt € 2.110,20 an Lohnsteuer und € 12.020,88 an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen zur Nachentrichtung vor.

Dagegen wurde durch die bevollmächtigte Vertreterin fristgerecht berufen. Die Einbeziehung der Bauhofmitarbeiter in die DB-Bemessungsgrundlage sei aus folgenden Gründen gesetzlich nicht gedeckt. Eine DB-Pflicht von Arbeitslöhnen, die an in Gemeindebauhöfen beschäftigte Dienstnehmer bezahlt würden, bestehet nur dann, wenn ein Bauhof entweder einen von der Gemeinde verwalteten Betrieb, eine Unternehmung, eine Anstalt, eine Stiftung oder einen Fonds im Sinne des § 42 Abs. 1 lit. a FLAG darstelle. Das Gesetz selbst enthalte keine Definition der maßgeblichen Begriffe. Dass ein Gemeindebauhof weder „Stiftung“ noch „Fonds“ sei, stehe wohl außer Streit. Auch der Subsumtion eines Bauhofes unter den Begriff „Anstalt“ habe der VwGH eine klare Absage erteilt (Erk. 4.5.1982, 82/14/0051,0128). Weiters habe er in den Erkenntnissen vom 30.3.1977, 2189/74 und vom 4.5.1982, 82/14/0051, 0128 zum Ausdruck gebracht, dass er die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht, wonach ein Bauhof weder „Betrieb“ noch „Unternehmung“ sei, teile. Unzweifelhaft könne aus dem letztgenannten Erkenntnis abgeleitet werden, dass der Bauhof eine für Zwecke der DB-Entrichtung eigenständig zu betrachtende organisatorische Einheit darstelle, welcher die Bauhofmitarbeiter zuzurechnen seien. Eine Aufteilung der Bauhofmitarbeiter auf den Unternehmungs-, Betriebs- und Anstaltenbereich einerseits und dem übrigen „Hoheitsbereich“ andererseits verbiete sich schon auf Grund der 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. Der Argumentation des Prüfers könne entgegengehalten werden, dass die mittelbare Förderung der Unternehmungen, Betriebe und Anstalten durch das Tätigwerden der Bauhofmitarbeiter nicht ausreichend sei, um die DB-Pflicht der an die Bauhofmitarbeiter ausbezahlten Löhne dem Grunde nach zu begründen. Dies ergebe sich im Umkehrschluss aus den Erkenntnissen vom 29.9.1987, 87/14/0103 und vom 26.3.1974, 1980/73, in denen der VwGH die an Dienstnehmer von mittelbar einem Hoheitsbetrieb dienenden Hilfsbetrieben bezahlten Löhne als beitragspflichtig erklärt habe, da der Hilfsbetrieb selbst Leistungen erbracht habe, die sich

als Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr dargestellt hätten und in diesem Hilfsbetrieb Einnahmen erzielt worden seien. Im Umkehrschluss ergebe sich, dass ein Hilfsbetrieb, der keine Entgelte erzielt (und somit keine Betriebs- bzw. Unternehmungseigenschaft aufweise) auch dann nicht die an seine Mitarbeiter ausbezahlten Löhne dem DB zu unterwerfen habe, wenn er mittelbar dem Betriebs-, Unternehmungs- und Anstaltenbereich diene.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. September 2004 wies das Finanzamt das Rechtsmittel ab.

In dem fristgerecht gestellten Vorlageantrag, womit die Berufung wiederum als unerledigt gilt, führte die bevollmächtigte Vertreterin ergänzend aus, dass die von der Behörde angewandte Aufteilungsregel beim Bauhof der Berufungswerberin nicht zur Anwendung kommen dürfe, da ein Bauhof nach den dargelegten Rechtsgrundsätzen eine auch für Zwecke der DB-Entrichtung eigenständig zu betrachtende organisatorische Einheit darstelle, welcher die Bauhofmitarbeiter zuzurechnen seien, die aber mangels Einnahmenerzielung keinen Betrieb bzw. keine Unternehmung einer Gebietskörperschaft im Sinne des § 42 Abs. 1 lit. a FLAG darstellen würde. Bei der Berufungswerberin seien die Mitarbeiter des Bauhofs ausschließlich im Bauhof beschäftigt.

Das Finanzamt hat dazu in einem Telefonat mit der Berufungswerberin am 15.12.2006 noch folgenden Sachverhalt festgestellt: Die Rechtsmittelwerberin betreibe einen Bauhof mit einigen Mitarbeitern. Befragt zu den im Arbeitsbogen aufliegenden Unterlagen, im speziellen zu den vorgenommenen Aufteilungen nach Kostenstellen ergebe sich folgender Sachverhalt: Generell seien die Mitarbeiter mit den üblichen in der Gemeinde anfallenden Tätigkeiten wie Straßendienst, Ortsbildpflege, Wartung der Fahrzeuge bzw. Maschinen beschäftigt. Diese Arbeiten würden im überwiegenden Ausmaß anfallen. Die speziellen Arbeiten, für die ein Kostenfaktor errechnet und den entsprechenden Kostenstellen (Volksschule, Museum, Klamm, Fremdenverkehr, Sperrmüll, Friedhof, Hallenbad, Wohngebäude, Wasserleitung, Abwasserbeseitigung) zugeordnet worden sei, beinhalte in etwa folgende Tätigkeiten:

Volksschule: Mithilfe bei Veranstaltungen bzw. bei der Grundreinigung in den jeweiligen Ferien.

Museum: Hier handle es sich um ein Museum, das sich im Kloster befindet und von einem Verein geführt werde. Die Bauhofmitarbeiter würden bei anfallenden Arbeiten wie Umstellen bzw. Aufstellung von Felsenbildern mithelfen.

Klamm: Die Arbeiten in der Klamm würden grundsätzlich von den Mitgliedern der örtlichen Bergrettung durchgeführt. Die Bauhofmitarbeiter würden Mitarbeit in Form von anzulieferndem Holz, notwendigem Material etc. leisten.

Fremdenverkehr: Das Gemeindegebiet umfasste ca. 110 km². Die vorhandenen Wanderwege würden betreut bzw. gepflegt bzw. Bänke repariert.

Sperrmüll: Übernahme der angelieferten Sperrmüllmenge.

Friedhof: Entleerung der Container, Rasenpflege.

Hallenbad: Rasenpflege, Liegewiese, sonstige kleine anfallenden Arbeiten, keine Badewärtertätigkeit.

Wohngebäude: Es gebe zwei gemeindeeigene Gebäude, die teilweise vermietet seien.

Anfallende Arbeiten seien kleine Reparaturen, eventuell das Ausmalen bzw. einmal auch größere Umbauarbeiten.

Wasserleitung: Grundsätzlich gebe es einen eigenen Wasserwart, Mithilfe nur bei größeren Arbeiten (Grabungsarbeiten, Künnetten), Anschlüsse.

Abwasserbeseitigung: Es komme nur Instandhaltung in Frage, da Neuanschlüsse an Fremdfirmen vergeben würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Abschnitt III des Familienlastenausgleichsgesetzes (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 Familienbeihilfen Sektion A, hat den Aufwand an Familienbeihilfen zu tragen, der gemäß § 22 FLAG 1967 den Dienstgebern und auszahlenden Stellen zu ersetzen ist. Die Mittel des Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Sektion A, werden durch Beiträge der Dienstgeber (Dienstgeberbeitrag) aufgebracht.

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:

- a) 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.

Zum Tätigkeitsbereich eines Bauhofes gehören 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 (vgl. VwGH-Erk. v. 4.5.1982, 82/14/0051, 0128).

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 verrichteten die strittigen Dienstnehmer ausschließlich bauhoftypische Arbeiten, wie die Mithilfe bei Veranstaltungen in der Schule, das Umstellen von Bildern, das Herrichten von Holz, damit die Bergrettung den Klammsteig reparieren konnte, die Betreuung von Wanderwegen, die Reparatur von Bänken, die Übernahme der angelieferten Sperrmüllmenge, die Entleerung von Containern im Friedhof, die Rasenpflege, kleinere und größere Umbauarbeiten an gemeindeeigenen Gebäuden und kleinere Reparaturarbeiten bei der Wasser- und Abwasserversorgung. Somit können im Prüfungszeitraum die Löhne der Bauhofmitarbeiter nicht in den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen einbezogen werden. Folglich vermindert sich die Nachforderung an Dienstgeberbeitrag von € 12.020,88 um € 11.063,71 auf den beantragten Betrag von € 957,17.

Der Berufung war Erfolg beschieden.

Linz, am 23. Jänner 2007