



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatungskanzlei, 4030 Linz, Voest-Alpine-Straße 1, vom 19. Oktober 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 29. September 2000 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben beträgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
Lohnsteuer	1994 – 1999	154.981,--	11.262,91
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	1994 – 1999	21.090,--	1.532,67
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1994 – 1999	2.249,--	163,44

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Berufungserberin durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung über die Kalenderjahre 1994 bis 1999 wurde unter anderem die Feststellung getroffen, dass die Bezüge von allen Dienstnehmern, die im Ausland beschäftigt wurden, nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrags zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden, wobei auch keine Unterscheidung getroffen wurde, ob die Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfrei waren, ob die

Mitarbeiter nur zu Reparatur- und Servicearbeiten ins Ausland geschickt wurden o.ä. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass diese Bezüge beitragspflichtig seien, und errechnete auf Grund dieser Feststellung eine Nachforderung an Dienstgeberbeiträgen in Höhe von 4.562.239 ATS und an Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 486.639 ATS. Das Finanzamt schloss sich dieser Ansicht an und schrieb der Berufungswerberin wegen dieser sowie anderer Feststellungen mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 29.9.2000 insgesamt Lohnsteuer von 154.981 ATS, Dienstgeberbeitrag von 4.583.329 ATS und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von 488.888 ATS zur Nachentrichtung vor.

Gegen diesen Bescheid wurde ausschließlich wegen der Nachforderung des Dienstgeberbeitrags und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für die Bezüge der im Ausland beschäftigten Mitarbeiter Berufung erhoben, wobei die Berufungswerberin diese im Wesentlichen auf die Erklärung stützte, dass sie mit diesen Dienstnehmern Dienstverträge für den ausschließlichen Arbeitseinsatz im Ausland abgeschlossen hätte und in keinem Fall eine Entsendung ins Ausland vorgelegen wäre.

Mit Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 10.1.2006, RV/0383-L/04, wurde der Berufung in folgender Weise teilweise stattgegeben: Ausgeschieden wurden aus der Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zunächst die Arbeitslöhne derjenigen Arbeitnehmer, bei denen eine begünstigte Auslandstätigkeit im Sinn des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 vorlag. Weiters wurde festgestellt, dass hinsichtlich der übrigen Arbeitnehmer keine Entsendung ins Ausland vorgelegen sei, da die Dienstverhältnisse für den ausschließlichen Arbeitseinsatz im Ausland abgeschlossen wurden und auch die Anwendung inländischer Rechtsvorschriften auf die Arbeitsverhältnisse nicht vereinbart waren. Aufgrund dieser Feststellung wurden auch die Bezüge der Dienstnehmer, die nicht dem österreichischen Sozialrecht unterlegen sind, aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden. Ausgehend von der Annahme, dass der Dienstgeberbeitrag – wenn auch innerstaatlich als Steuer einzustufen – europarechtlich als Sozialbeitrag anzusehen ist, wurde jedoch aus den Bestimmungen der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates vom 14. Juni 1971 abgeleitet, dass für die im EWR-Raum beschäftigten Dienstnehmer, die auf Grund der Artikel 14 und 17 der VO weiterhin dem österreichischen Sozialrecht unterlegen sind, die Dienstgeberbeitragspflicht zu Recht angenommen wurde. Hinsichtlich des auf die Arbeitslöhne dieser Personen vorgeschriebenen Dienstgeberbeitrages wurde die Berufung abgewiesen. Der vorgeschriebene Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wurde jedoch zur Gänze gestrichen, da für diesen die Anknüpfung an die VO nicht gesehen wurde.

Mit Erkenntnis vom 19. März 2008, ZI. 2006/15/0115, hob der Verwaltungsgerichtshof diese Entscheidung wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts auf und begründete dies im Wesentlichen folgendermaßen: Die belangte Behörde habe für die nicht im EU/EWR-Raum tätigen

Dienstnehmer eine Beitragspflicht nach § 41 FLAG verneint, sie habe auch für sämtliche vom gegenständlichen Verfahren betroffenen Arbeitnehmer die Verpflichtung zur Entrichtung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag mit der Begründung verneint, dass keine Entsendung vorgelegen sei. Für die im EU/EWR-Raum tätigen Dienstnehmer hätte sie eine Beitragspflicht nur deshalb angenommen, da sich aus Artikel 14 und vor allem aus Artikel 17 der VO ergebe, dass diese Arbeitnehmer den Rechtsvorschriften Österreichs unterlägen. Damit hätte sie den normativen Inhalt der Verordnung verkannt. Zum Inhalt der Artikel 13ff der VO gehöre es, die Kumulierung von Rechtsvorschriften (mit der Wirkung mehrfacher Beitragsleistung) zu vermeiden. Die genannten Regelungen schaffen aber nicht für sich eine Abgabe- oder Beitragspflicht, die nach nationalem Recht nicht bestehe und nach nationalem Recht nicht Voraussetzung für einen Anspruch auf Familienleistungen (hier insbesondere Anspruch auf Familienbeihilfe) darstelle.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 41 Abs. 1 FLAG 1967 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.

Nach Absatz 3 dieser Gesetzesstelle ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die in Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Nach Absatz 4 gehören jedoch unter anderem nicht zur Beitragsgrundlage: lit.c) die im § 3 Abs. 1 Z 10, 11, 13 bis 21 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge.

In diesem Sinn kann zunächst als unbestritten angesehen werden, dass die Arbeitslöhne derjenigen Arbeitnehmer, bei denen eine begünstigte Auslandstätigkeit im Sinn des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 vorgelegen ist, nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen waren.

Da nach der hier maßgeblichen Gesetzesstelle Dienstnehmer, die zur Dienstleistung ins Ausland entsendet wurden, den im Bundesgebiet beschäftigten Dienstnehmern gleichgestellt sind, war hinsichtlich der übrigen Arbeitnehmer zu klären, ob in diesen Fällen eine „Entsendung“ ins Ausland vorgelegen ist. Nach den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (549 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates XI. GP) wird ein Dienstnehmer dann als zur Dienstleistung ins Ausland entsendet gelten, wenn das Dienstverhältnis im Inland eingegangen worden ist und darauf inländische Rechtsvorschriften anwendbar sind. Die Löhne, die an nur kurzfristig im Inland beschäftigte,

jedoch im Ausland ansässige Dienstnehmer gezahlt werden, sollen dagegen nicht der Beitragspflicht unterworfen werden. Aus diesen Gesetzesmaterialien ist abzuleiten, dass dann, wenn ein Dienstverhältnis ausschließlich für eine Tätigkeit im Ausland eingegangen worden ist und darauf ausländisches Recht anzuwenden ist, keine Beitragspflicht besteht.

Die Frage, welche Rechtsordnung auf ein Arbeitsverhältnis anzuwenden ist, regelt bis 30.11.1998 das Gesetz über das Internationale Privatrecht. Danach sind Arbeitsverträge nach dem Recht des Staates zu beurteilen, in dem der Arbeitnehmer seine Arbeit gewöhnlich verrichtet. Dieses Recht bleibt auch maßgebend, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend an einen Arbeitsort in einem anderen Staat entsandt wird. Davon kann durch Vereinbarung (=Rechtswahl) in eingeschränktem Ausmaß abgegangen werden. Eine derartige Rechtswahl muss jedoch ausdrücklich getroffen werden. Für nach dem 30.11.1998 geschlossene Arbeitsverhältnisse gilt das „Übereinkommen über das auf vertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht“ (EVÜ). Auch danach ist – bei Fehlen einer ausdrücklichen Rechtswahl – für Arbeitsverhältnisse das Recht des Staates maßgeblich, in dem der Arbeitnehmer gewöhnlich seine Arbeit verrichtet, selbst wenn er vorübergehend in einen anderen Staat entsandt ist. Eine vorübergehende Entsendung liegt vor, wenn eine beiderseitige Rückkehrabsicht besteht. Der gewöhnliche Arbeitsort stellt auf den faktischen örtlichen Schwerpunkt der Tätigkeitsverrichtung ab.

Wie bereits im Berufungsverfahren zu RV/0383-L/04 zu Recht festgestellt wurde, geht aus den streitgegenständlichen Dienstverträgen hervor, dass diese für den ausschließlichen Auslandsarbeitseinsatz abgeschlossen wurden. Eine ausdrückliche Vereinbarung über die Anwendung österreichischen Rechts liegt nicht vor. Damit bestand jedoch nach den oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen des FLAG keine Verpflichtung, von den auf diese Personen entfallenden Arbeitslöhnen den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuführen.

Da im Sinn des Verwaltungsgerichtshoferkennnisses vom 19. März 2008, 2006/15/0115, auch die Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates vom 14. Juni 1971 keine Abgabe- oder Beitragspflicht schafft, die nach nationalem Recht nicht besteht, wurde der Dienstgeberbeitrag auch für die im EU-/EWR-Raum tätigen Dienstnehmer zu Unrecht vorgeschrieben. Die im angefochtenen Bescheid zur Nachentrichtung geforderten Dienstgeberbeiträge waren daher um 4.562.239 ATS (331.550,84 €) zu vermindern, die Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag um 486.639 ATS (35.365,44 €).

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 29. Dezember 2008