

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

25.01.1980

Geschäftszahl

1361/78

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):

0176/80

1806/78

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Karlik, Dr. Simon, Dr. Kirschner und Dr. Schubert als Richter, im Beisein der Schriftführerin Kommissär Dr. Gancz, über die Beschwerde des WS in G, vertreten durch Dr. Josef Friedrich, Rechtsanwalt in Graz, Neutorgasse 50, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 24. April 1978, Zl. B 90/1-3/78, betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Säumniszuschlag für 1971 und 1972, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 2.980,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Anlässlich einer die Jahre 1971 und 1972 betreffenden Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, daß alle Jahresausgleichsanträge für 1972 nur mit ein und demselben Handzeichen unterschrieben waren. Die eigenhändige Unterschrift als Voraussetzung für die Durchführung des Jahresausgleiches sei damit nicht gegeben, die ausbezahlten Lohnsteuerbeträge seien rückzufordern. Für den Arbeitnehmer Prokurist D. habe der Arbeitgeber vierteljährlich die Lebensversicherungsprämie an die Versicherung einbezahlt. Diese Beträge stellten Zuwendungen an individuell bezeichnete Arbeitnehmer dar und seien als Vorteile aus dem Dienstverhältnis der Lohnsteuer und dem Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (im folgenden kurz "Dienstgeberbeitrag" genannt) zu unterwerfen. Weiters seien an drei Arbeitnehmerinnen laufend Beträge für die Reinigung der Betriebsräume ausbezahlt worden. Da es sich hierbei um eine wiederkehrende regelmäßige Tätigkeit gehandelt habe, sei § 64 EStG 1967 nicht anzuwenden.

Auf Grund dieser und weiterer, vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht mehr strittiger Feststellungen erließ das Finanzamt einen Haftungs- und Zahlungsbescheid, mit dem es für die Streitjahre Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag nachforderte und einen Säumniszuschlag vorschrieb. In der dagegen erhobenen Berufung wurde zu den vor dem Verwaltungsgerichtshof strittigen Punkten ausgeführt:

1. Jahresausgleiche 1972:

Der Wille der Arbeitnehmer, einen Jahresausgleich zu beantragen, sei bereits mit Abgabe der Anträge dokumentiert worden. Die Vorgangsweise der einheitlichen Abrechnung aller Jahresausgleiche sei im Unternehmen üblich gewesen. Gegen den Standpunkt des Finanzamtes spreche unter anderem auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. September 1975, Zl. 870/75, Slg. Nr. 4885/F.

2. Lebensversicherungsprämien Prokurist D.:

Nach der mündlich getroffenen Vereinbarung zwischen diesem Arbeitnehmer und dem Arbeitgeber sollte der Arbeitgeber Begünstigter aus der Lebensversicherung sein. Die Polizze sei aber, wie erst nach dem Ausscheiden des Prokuristen D. festgestellt worden sei, nicht in dieser Form ausgeschrieben worden. Die daher zu Unrecht über Aufwand der Firma verrechneten Versicherungsprämien seien im Zuge der Auseinandersetzung mit Prokurist D. zurückgefordert worden. Die Regelung sei im Rahmen eines Vergleiches erfolgt.

3. Reinigung von Betriebsräumen:

Die mit der Reinigung von Betriebsräumen befaßten drei Arbeitnehmerinnen seien ununterbrochen nie länger als eine Woche beschäftigt gewesen. Es sei daher die pauschale Lohnsteuer mit 3,33 % zu erheben. Daran ändere auch die wiederholte Aushilfstätigkeit nichts.

Das Finanzamt erließ über die Berufung eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung, die jedoch auf Grund eines rechtzeitigen Antrages auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ihre Wirksamkeit verlor. Im Vorlageantrag wurde zur Frage der Jahresausgleiche für 1972 ausgeführt, der Verwaltungsgerichtshof sei im Erkenntnis Slg. Nr. 4885/F von seiner bisherigen Rechtsauslegung, die Jahresausgleichsanträge erforderten die Unterschrift der Arbeitnehmer, abgegangen. Wesentlich sei hingegen nach Meinung des Verwaltungsgerichtshofes, daß der Antragswille des Arbeitnehmers eindeutig zum Ausdruck komme und eine einwandfreie Überprüfung möglich sei. Die Abgabenbehörde vermeine, den Antragswillen verneinen zu können, da die Jahresausgleichsanträge von der damaligen Buchhalterin und Lohnverrechnerin ausgefüllt und abgezeichnet worden wären. Hierbei übersehe die Behörde aber, daß der Arbeitgeber im Jahre 1972 63 Personen beschäftigt habe, wovon 22 den Antrag auf Jahresausgleich gestellt hätten. Da es den betreffenden Arbeitnehmern (Metallhilfsarbeiter und Schlosser) an der Kenntnis zur Ausfüllung des Antragsformulars gefehlt habe, hätte dies die Buchhalterin über Anweisung der Firmenleitung übernommen. Aus diesem Grund wären die Jahresausgleichsanträge von der Buchhalterin ausgefüllt und abgezeichnet. Daß seitens der einzelnen Dienstnehmer der Antragswille bestanden habe, gehe allein daraus hervor, daß sie die am 15. Februar 1973 gemeinsam mit den Löhnen ausbezahlten Jahresausgleichsbeträge in Empfang genommen und deren Richtigkeit auf den Lohnbelegen mit Unterschrift bestätigt hätten. Es könne nicht mangelnder Antragswille unterstellt werden, wenn der Arbeitnehmer den von der Firmenleitung für ihn errechneten Jahresausgleichsbetrag als richtig berechnet quittiere und die Durchführung in der vorliegenden Art nur deshalb erfolgt sei, da die Einbringung der Anträge durch die einzelnen Arbeitnehmer als zu umständlicher Verwaltungsaufwand erkannt worden sei. Ein weiteres Moment, welches die Abgabenbehörde bei ihrer Entscheidung nicht berücksichtigt habe, sei die Überprüfung dahin gehend, ob die damalige Buchhalterin nicht von den einzelnen Dienstnehmern ermächtigt und bevollmächtigt gewesen sei, die Anträge zu stellen bzw. die Richtigkeit der Durchführung zu überprüfen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung in den drei Beschwerdepunkten keine Folge. Zur Begründung führte die belangte Behörde aus:

1. Jahresausgleich 1972:

Der Verwaltungsgerichtshof fordere in seinem Erkenntnis Sig. Nr. 4885/F zwar keine Unterschrift, aber doch einen eindeutig erkennbaren und einwandfreien überprüfbareren Antragswillen der Arbeitnehmer. Dem Arbeitgeber sei dieses Erkenntnis bei Abfassung der Berufung bekannt gewesen, sodaß er Gelegenheit gehabt hätte, eine entsprechende Antragstellung der Arbeitnehmer im Rechtsmittelverfahren nachzuweisen, nachdem dem Prüfer gegenüber ein solcher Nachweis nicht gelungen sei. Die belangte Behörde vermöge weder in der Ausfüllung der Antragsdrucksorten durch die Firmenbeauftragte noch in der Entgegennahme der zurückgezahlten Lohnsteuer eine Antragstellung der Arbeitnehmer zu erblicken. Selbst die Berufung führe aus, daß der Auftrag zur Ausfüllung der Anträge von der Firmenleitung erteilt worden sei. Der Auftrag der Firmenleitung könne nicht als Antrag der Arbeitnehmer gelten. Außerdem widerspreche die Behauptung, daß die Arbeitnehmer (Metallhilfsarbeiter und Schlosser) nicht in der Lage gewesen seien, den Jahresausgleichsantrag selbst auszufüllen, den Erfahrungen des täglichen Lebens, da gerade das für die Antragstellung beim Arbeitgeber vorgesehene Antragsformular keinerlei fachliche Anforderungen stelle. Auch die Entgegennahme der zurückgezahlten Lohnsteuer stelle keinen Antrag der Arbeitnehmer auf Durchführung des Jahresausgleiches dar. Wolle man der Ansicht des Arbeitgebers folgen, daß seine Arbeitnehmer zur Ausfüllung der Antragsvordrucke nicht in der Lage gewesen wären, dann könne ihnen auch kein Vorwurf gemacht werden, wenn sie die vom Arbeitgeber zurückgezahlte Lohnsteuer entgegennähmen, ohne zu prüfen, aus welchem Grunde die Zurückzahlung erfolgt sei.

2. Lebensversicherungsprämien Prokurist D.:

Der Arbeitgeber hatte zugunsten dieses Arbeitnehmers eine Lebensversicherung abgeschlossen und die Bezahlung der Prämie für den Begünstigten, das sei der Prokurist, übernommen. Die Polizze sei dem Arbeitnehmer anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses ausgehändigt worden. Die Versicherungssumme werde im Jahre 1978 fällig und dem Begünstigten von der Versicherung ausgezahlt werden. Die Prämienleistung des Arbeitgebers stelle für den Arbeitnehmer einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar. Die Voraussetzungen des § 3 Z. 20 EStG 1972 für eine lohnsteuer- und dienstgeberbeitragsfreie Behandlung seien nicht erfüllt, weil die Versicherung nur für einen Arbeitnehmer abgeschlossen worden sei. Das Finanzamt habe daher von den Prämien zu Recht Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträge gefordert. Die Verpflichtung zur Entrichtung dieser

Abgaben werde auch durch das Vorbringen nicht berührt, Prokurist D. sei unrichtigerweise Begünstigter aus der Lebensversicherung.

3. Reinigungskosten:

Zur Reinigung der Geschäftsräume würden laufend drei Arbeitnehmerinnen beschäftigt und wöchentlich entlohnt. Diese Arbeitnehmerinnen übten ihre Tätigkeit im Betrieb zwar tageweise, jedoch laufend und regelmäßig aus. Es liege im Wesen der von den Arbeitnehmerinnen zu leistenden Arbeiten (Reinhaltung der Geschäftsräume), daß es sich bei dieser Tätigkeit um eine kontinuierliche Beschäftigung handle. Die Arbeitnehmerinnen würden auch regelmäßig, und zwar wöchentlich, entlohnt. Damit stünden diese Arbeitnehmerinnen in einem andauernden Dienstverhältnis, was die Anwendung des § 69 EStG 1972 ausschließe.

Die vorliegende Beschwerde macht sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Jahresausgleiche 1972:

Das von beiden Teilen des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zitierte hg. Erkenntnis Slg. Nr. 4885/F, demzufolge die Unterschrift des Arbeitnehmers kein unabdingbares Erfordernis des Jahresausgleichsantrages ist, erging ausdrücklich zu einem Beschwerdefall, der "ausschließlich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1972 zu beurteilen und zu lösen" war. Diese Voraussetzung trifft auf den vorliegenden Beschwerdefall nicht zu. Nach der zu den Bestimmungen des EStG 1967 ergangenen Rechtsprechung des Gerichtshofes bedarf der Jahresausgleichsantrag der Unterschrift des Arbeitnehmers (siehe die - auch im Erkenntnis Slg. Nr. 4885/F erwähnten - hg. Erkenntnisse vom 24. November 1964, Zl. 1373/64, Slg. Nr. 3185/F, und vom 29. Oktober 1970, Zl. 1705/68).

2. Lebensversicherungsprämien Prokurist D.:

Nach dem Parteienvorbringen im Verwaltungsverfahren, den Sachverhaltsfeststellungen des angefochtenen Bescheides und den Beschwerdeausführungen ist davon auszugehen, daß zugunsten des eben genannten Arbeitnehmers eine Lebensversicherung abgeschlossen und zu Lasten des Arbeitgebers die Prämien gezahlt wurden. Der Beschwerdeführer bestreitet - zu Recht (vgl. z. B. das hg. Erkenntnis vom 5. Juni 1963, Zl. 1046/61) - die grundsätzliche Lohnsteuerpflicht derartiger Prämienzahlungen nicht und behauptet auch nicht, daß die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z. 25 EStG 1967 vorliegen. Vielmehr wurde in der Berufung (und, wenn auch weniger deutlich, in der Beschwerde) im wesentlichen eingewendet, Prokurist D. wäre in der Polizze gegen den Willen des Arbeitgebers als Begünstigter angeführt, Begünstigter aus der Lebensversicherung hätte der Arbeitgeber sein sollen; die Versicherungsprämien waren vom Prokuristen D. zurückgefordert worden.

Die belangte Behörde vertrat im angefochtenen Bescheid, ohne sich mit diesem Vorbringen sachverhältnismäßig auseinanderzusetzen, die Auffassung, die Verpflichtung zur Entrichtung von Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag werde dadurch nicht berührt, daß der Arbeitnehmer angeblich nur versehentlich (?) als Begünstigter bestimmt worden sei und die vom Arbeitgeber gezahlten Prämien nach Beendigung des Dienstverhältnisses als Forderung gegenüber dem Arbeitnehmer bezeichnet worden seien. Nach den tatsächlichen Verhältnissen sei der Arbeitgeber zum Zeitpunkt der Zahlung der Prämien zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer und auch zur Entrichtung der Dienstgeberbeiträge verpflichtet gewesen.

Dieser Standpunkt der belangten Behörde läuft darauf hinaus, daß der Arbeitgeber auch von Vorteilen aus dem Dienstverhältnis Lohnsteuer einzubehalten und den Dienstgeberbeitrag abzuführen hätte, die sich der Arbeitnehmer selbst gegen den Willen des Arbeitgebers zukommen läßt. Diese Auffassung vermag der Verwaltungsgerichtshof nicht zu teilen.

Der Steuerabzug vom Arbeitslohn beruht auf dem Gedanken, daß der Arbeitgeber von dem, was er an den Arbeitnehmer an Arbeitslohn ausbezahlt, die Einkommensteuer des Arbeitnehmers (Lohnsteuer) einbehält (siehe § 36 EStG 1967, insbesondere dessen Abs. 1 und dort den letzten Satz). Der Steuerabzug vom Arbeitslohn knüpft sohin nach seiner Konzeption an Zuwendungen ("Auszahlung" von Bezügen im Sinne des § 19 EStG 1967) des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses an. Darunter fallen allenfalls noch Vorteile aus dem Dienstverhältnis, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer stillschweigend überläßt, nicht mehr aber Vorteile, die sich der Arbeitnehmer selbst gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft. Derartige Vorteile mögen der Einkommensteuerveranlagung unterliegen (Schubert-Pokorny-Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Seite 715), dem Lohnsteuerabzug und dem Dienstgeberbeitrag, der den gleichen Grundsätzen wie die Lohnsteuer folgt (siehe § 41 Abs. 2 und § 43 Abs. 2 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967), unterliegen sie nicht.

Der angefochtene Bescheid erweist sich somit in diesem Punkt als inhaltlich rechtswidrig. Die ergänzenden Sachverhaltsangaben in der Gegenschrift, mit denen die belangte Behörde darzulegen versucht, daß die Prämienzahlungen für Prokurist D. nicht entgegen dem Willen des Arbeitgebers erfolgt seien, vermögen die Aufhebung des angefochtenen Bescheides nicht zu hindern, weil diesem entsprechende Feststellungen nicht

zugrunde liegen und aus der Aktenlage zudem nicht zu ersehen ist, daß der Beschwerdeführer hiezu gehört worden wäre.

3. Reinigungskosten:

Gemäß § 64 EStG 1967 kann das Bundesministerium für Finanzen bestimmte Gruppen von ausschließlich körperlich tätigen Arbeitnehmern, die ununterbrochen nicht länger als eine Woche beschäftigt werden, von der Pflicht zur Vorlage einer Lohnsteuerkarte befreien und die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer mit einem Pauschbetrag gestatten.

In Streit steht hier allein das eben hervorgehobene Tatbestandsmerkmal. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt hiezu im Einklang mit dem Schrifttum die Auffassung, daß auch eine nur an einem Tag der Woche (stundenweise) ausgeübte Tätigkeit eine ununterbrochen länger als eine Woche währende Beschäftigung darstellt, wenn sie im Rahmen eines einheitlichen, fortlaufenden Dienstverhältnisses verrichtet wird. Dies wieder ist jedenfalls anzunehmen, wenn die Tätigkeit durch mehrere Wochen hintereinander regelmäßig (allwöchentlich) erfolgt (siehe auch Werner-Schuch, Kommentar zur Lohnsteuer, Abschnitt 15, Tz 22, Schubert-Pokorny-Schuch, a. a. O., Seite 1065, und Schuch, Pauschbesteuerung von vorübergehend beschäftigten Arbeitnehmern, Österreichische Steuer- und Wirtschaftskartei 1977, AI Seite 2 ff). Bei diesem Rechtsstandpunkt sprechen die Sachverhaltfeststellungen im angefochtenen Bescheid, die fraglichen Arbeitnehmerinnen hätten ihre Tätigkeit im Unternehmen des Beschwerdeführers zwar tageweise, jedoch laufend und regelmäßig ausgeübt, es handle sich um eine kontinuierliche Beschäftigung, gegen die vom Beschwerdeführer begehrte Pauschbesteuerung im Sinne des § 64 EStG 1967. Die Beschwerdeausführungen vermögen in diesem Punkt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Der auf das hg. Erkenntnis vom 23. Jänner 1974, Zl. 1690/73, Sig. Nr. 4636/F, gegründete Einwand, es sei keine Pauschalentlohnung gewährt worden, vermag nicht durchzuschlagen. Zwar wird die Pauschalentlohnung für einen längeren als wöchentlichen Zeitraum regelmäßig die Annahme eines einheitlichen Dienstverhältnisses über diesen längeren Zeitraum rechtfertigen. Das heißt aber nicht, daß nicht auch ohne Pauschalentlohnung eine Beschäftigung von länger als einer Woche gegeben ist, wenn die aufgezeigten Kriterien zutreffen. Die Behauptung des Beschwerdeführers, die belangte Behörde habe ihre Entscheidung damit begründet, daß die Dienstnehmerinnen mehrmals im Laufe des Jahres zu Arbeiten aufgenommen worden seien, ist aktenwidrig. Die Berechnung in der Beschwerde über den pro Monat auf eine Arbeitnehmerin entfallenden Zeitaufwand kann allein eine geringfügige Beschäftigung der drei Arbeitnehmerinnen aufzeigen, entkräftet aber nicht die Annahme der belangten Behörde über eine laufende, regelmäßige Beschäftigung.

Zusammenfassend erweist sich der angefochtene Bescheid aus den in Punkt 2 angeführten Gründen inhaltlich als rechtswidrig, weshalb er gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 aufzuheben war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 31. Oktober 1977, BGBl. Nr. 542. Stempelgebührenersatz konnte nur entsprechend der Zahl der Beilagen und ihrer Bogen zuerkannt werden.

Wien, am 25. Jänner 1980

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:1980:1978001361.X00