

TE Vwgh Erkenntnis 2006/9/13 2002/13/0228

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 13.09.2006

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §20;
BAO §293;
BAO §7;
BAO §93 Abs2;
BAO §96;
B-VG Art130 Abs2;
EStG 1988 §82;
EStG 1988 §85 Abs1;
VwGG §42 Abs2 Z2;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Novak und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Keidel LL.M., über die Beschwerde des Bundes, vertreten durch Hule & Heinke Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Goldschmiedgasse 5, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 8. Oktober 2002, Zl. RV/125-15/02, betreffend Haftung für Lohnsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde aufgehoben.
Das Kostenbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Mit Prüfungsauftrag vom 5. November 1998 wurde vom seinerzeitigen Finanzamt für Körperschaften eine Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 beim "Bundesministerium für Inneres" angeordnet, in deren Durchführung die lohnsteuerliche Behandlung verschiedener Bezugsteile unterschiedlicher

Gruppen von Bediensteten dieses Ressorts zur Sprache kam.

Nach Abschluss der Prüfung durch einen mit dem 4. April 2001 datierten Prüfungsbericht erließ das Finanzamt für den 23. Bezirk mit 18. April 2001 einen an das "Bundesministerium für Inneres" adressierten Haftungsbescheid "über den Prüfungszeitraum 1.1.1993 - 31.12.2000", mit welchem der Bescheidadressat unter Berufung auf § 82 EStG 1988 als Arbeitgeber für die Einhaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichteten Lohnsteuer im Ausmaß von S 90,701.435,- (EUR 6,591.530,34) in Anspruch genommen wurde. In dem zur Begründung angeschlossenen, als "Beilage 1 zum Lohnsteuerprüfungsbericht vom 4.4.2001" überschriebenen Beiblatt wurde dabei Folgendes ausgeführt:

Die im § 82 Gehaltsgesetz 1956 (im Folgenden: GehG) dem Beamten des Exekutivdienstes für besondere Gefährdung eingeräumte Vergütung und die im § 83 leg. cit. dem Beamten des Exekutivdienstes für wachespezifische Belastungen eingeräumte Vergütung seien allen exekutivdienstfähigen Beamten steuerfrei ausbezahlt worden. Die steuerfreie Auszahlung sei dabei auch an solche Beamte erfolgt, die keine unter besonderer Erschwernis oder Gefahr zu leistende Tätigkeit erbracht hätten. Die solchen Personen - im Regelfall Verwaltungsbeamte im Innendienst - gezahlten Zulagen seien keine steuerfreien Bezüge im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 und daher nachzuversteuern. Ebenso nachzuversteuern seien die während desurlaubes mit dem laufenden Urlaubsentgelt ausbezahlten Zulagen, weil während dieser Zeit Arbeitsleistungen mit den im Gesetz genannten Voraussetzungen nicht erbracht werden könnten. Dies gelte auch für eine zwölfmal jährlich zuerkannte Erhöhung der Gefahrenzulage in Ansehung des Urlaubsmonates. Die den Bediensteten in Telefonzentralen gewährte Telefondienstzulage sei nicht als steuerfrei im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 anzusehen und deshalb nachzuversteuern gewesen, was ebenso für jene Zulage gelte, die Bedienstete für "Zweisprachigkeit" steuerfrei ausbezahlt erhalten hätten. Ohne Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen nach § 26 EStG 1988 steuerfrei bezahlte "Reinigungspauschalien" seien nachzuversteuern gewesen, weil pauschale Auslagenersätze grundsätzlich steuerpflichtig seien, bei entsprechendem Nachweis aber Werbungskosten darstellen könnten. Die den Gendarmeriebeamten für die Reinigung der Dienstfahrzeuge gewährte Aufwandsentschädigung bis zu einem Höchstausmaß von S 200,- pro Monat stelle lohnsteuerpflichtige Einkünfte nach § 25 EStG 1988 dar und sei deshalb ebenfalls nachzuversteuern gewesen. Die Höhe der aus den einzelnen Beanstandungen resultierenden Bemessungsgrundlagen der Nachversteuerung und des jeweiligen Nachforderungsbetrages wurde bei den einzelnen Punkten angeführt.

Eine als "Beilage 2 zum Lohnsteuerprüfungsbericht vom 4.4.2001" überschriebene weitere Begründungsbeilage des Haftungsbescheides vom 18. April 2001 enthält eine tabellarische Darstellung der aus den einzelnen Beanstandungen resultierenden Nachforderungsbeträge in ihrer jeweiligen Aufgliederung auf die nachgeordneten Dienststellen des geprüften Ressorts.

Die namens des "Bundesministerium für Inneres" gegen den Haftungsbescheid erhobene Berufung wurde mit folgenden Ausführungen begründet:

Die Gefahren- und Erschwerniszulagen seien bei einem wesentlichen Teil der betroffenen Bediensteten wegen Überschreitung der Freigrenze bereits versteuert worden, was ihre erneute Besteuerung als unzulässig erweise. Der vom Finanzamt angewandte (fiktive) Steuertarif für das Jahr 2000 im Ausmaß von 42 % könne nicht nachvollzogen werden, er entspreche auch nicht der tatsächlichen durchschnittlichen Höhe der Einkommen der Bediensteten. Des Weiteren habe das Finanzamt nicht bedacht, dass vom Bruttobetrag der Gefahrenzulage zunächst der Pensionsbeitrag und der Sozialversicherungsbeitrag abzuziehen gewesen wäre. Die Anzahl der Bezieher einer Vergütung für besondere Gefährdung sei in den einzelnen Monaten durchaus unterschiedlich gewesen, was tabellarisch dargestellt wurde. Tatsächlich seien im Jahr 2000 insgesamt 54.543 Auszahlungsvorgänge der Gefahrenzulage festzustellen, während der Annahme des Finanzamtes, es hätten "im Prüfungszeitraum" 5.005 Bedienstete die Vergütung bezogen, eine Anzahl von 60.060 Auszahlungsvorgängen entsprechen würde, die mit den tatsächlich festzustellenden Auszahlungsvorgängen nicht übereinstimme. Zur Gefahrengeneigtheit der Tätigkeit von Exekutivbediensteten sei darauf hinzuweisen, dass eine solche eben nicht bloß für den Außendienst, sondern auch für andere Verwendungen bestehe. Jede Exekutivdienststelle sei wegen des hohen Konfliktpotenziales, das den dort durchgeführten Amtshandlungen innewohne, eine im besonderen Maße gefahrengeneigte Örtlichkeit; an die Ermordung eines Sicherheitswachebeamten in einem Wachzimmer im Jahre 1986 sei zu erinnern. Das erhöhte Konfliktpotenzial im Rahmen des Parteienverkehrs bei Exekutivdienststellen liege oft auch in davor gelegenen Amtshandlungen von Sicherheitswachebeamten begründet. Darüber hinaus seien Exekutivbeamte auch dann, wenn sie sich außer Dienst

befänden, gesetzlich dazu verpflichtet, sich in den Dienst zu stellen, wenn ein dienstliches Einschreiten erforderlich sei. Exekutivbeamte begäben sich damit auch in ihrer Freizeit in eine Situation, die durchaus als gefahrensgefährlich bezeichnet werden müsse. Den Erläuterungen zur Regierungsvorlage der Vorgängerbestimmung des nunmehrigen § 82 GehG sei eindeutig zu entnehmen, dass der Gesetzgeber allein auf die Zugehörigkeit zum Berufsstand des Exekutivbeamten abgestellt habe und allen Angehörigen dieses Berufsstandes diese Gefahrenzulage habe zuerkennen wollen, ohne auf einen bestimmten Prozentsatz an tatsächlich verrichtetem exekutiven Außendienst abzustellen. Nach der den gehaltsrechtlichen Bestimmungen zu Grunde liegenden, in den Gesetzesmaterialien explizit zum Ausdruck gebrachten Wertung des Gesetzgebers müsse dem im § 68 Abs. 5 EStG 1988 normierten Tatbestandsmerkmal des "Überwiegens" durch den Umstand der bloßen Zugehörigkeit zum Berufsstand der Exekutive bereits entsprochen sein. In der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes werde für die Steuerbegünstigung auch nicht zwingend auf die konkrete Dauer der betroffenen Tätigkeit, sondern darauf abgestellt, ob es sich um eine typische Berufsgefahr handle. Ferner habe das Bundesministerium für Finanzen dem Bundesministerium für Inneres im Jahre 1999 einen Nebengebührenkatalog übermittelt, welcher nach dem Begleitschreiben hiezu sämtliche nebengebührenrelevante Regelungen enthalten habe, womit das Bundesministerium für Inneres zu Recht davon habe ausgehen können, dass sämtlichen früheren Vorschriften derogiert worden sei. Für das hier relevante Jahr 2000 habe vom Bundesministerium für Inneres nur "auf Basis der in diesem Nebengebührenkatalog mitgeteilten Ziffernschlüssel angewiesen" werden können. Der mitgeteilte Ziffernschlüssel habe für die betroffene Vergütung für besondere Gefährdung durchgehend und unabhängig vom Ausmaß des Anteiles an exekutivem Außendienst die Zahl 9850 aufgewiesen, welche für lohnsteuerfreie Behandlung stehe. Der Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk stehe mit den dem Bundesministerium für Inneres vom Bundesministerium für Finanzen mitgeteilten Vorgangsweisen in diametralem Gegensatz. Die Nachversteuerung von Vergütungen für den Urlaubsmonat stehe mit näher angeführten Regelungen des GehG in Widerspruch und der Grund einer Nachversteuerung allein der Zulagenerhöhung sei nicht nachvollziehbar. Weshalb die Telefondienstzulage und die Zulage für die Zweisprachigkeit nicht unter die lohnsteuerrechtliche Begünstigung fallen sollten, werde vom Finanzamt nicht einsichtig begründet und die Ausführungen zur Erforderlichkeit des vorherigen Abzugs von Pensionsbeitrag und Sozialversicherungsbeiträgen träfen auch für die aus diesem Titel ermittelten Nachforderungsbeträge zu. Die für die Reinigungspauschalien ausgewiesene Summe der Lohnsteuernachzahlung könne nicht richtig sein, weil im Bereich der Gruppe Bundesgendarmerie über 200 Stundenhelferinnen auf Grund ihrer geringfügigen Beschäftigung nicht der Lohnsteuerpflicht unterlägen, während das Finanzamt "sämtliche Bedienstete unterschiedslos der Schätzung unterzogen" habe. Das Reinigen eines Dienstfahrzeuges schließlich sei als Nebentätigkeit einzustufen, die nicht in der Dienstzeit durchgeführt werden dürfe. Die dafür vom Bund gewährten Vergütungen unterlägen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zwar der Einkommensteuer, nicht jedoch der Lohnsteuer, was aus der Vorschrift des § 25 Abs. 1 Z. 4 lit. c EStG 1988 abzuleiten sei. Es werde deshalb insgesamt "namens der Republik Österreich - Bundesministerium für Inneres" der Antrag gestellt, die nachgeforderten Abgaben mangels lohnsteuerpflichtiger Tatbestände mit S 0,-- festzustellen.

Einem als Mängelbeseitigungsauftrag formulierten Konkretisierungsersuchen des Finanzamtes entsprechend wurde für die berufungswerbende Partei mit einem Schriftsatz vom 28. Oktober 2001 weiteres Vorbringen erstattet. Nach Wiederholung des Vorbringens, dass der bekämpfte Bescheid des Finanzamtes schon wegen seines Widerspruches zu dem dem Bundesministerium für Inneres mitgeteilten Nebengebührenschlüssel für das Jahr 2000 rechtswidrig sei, wurde das Präzisierungsersuchen des Finanzamtes als Versuch kritisiert, die der Abgabenbehörde obliegende Beweislast auf die Partei zu überwälzen. Neben Ausführungen zu einzelnen Detailfragen wurde auch in diesem Schriftsatz am Berufungsbegehren auf "Nullstellung" festgehalten.

Über 20.000 Exekutivbedienstete erstatteten Beitrittserklärungen zur Berufung, in denen die Berufungsargumente aufgegriffen wurden und zusätzlich noch die Zuständigkeit des Finanzamtes für den 23. Bezirk zur Bescheiderlassung für sämtliche dienstbehördliche Bereiche des Bundesministeriums für Inneres in Zweifel gezogen wurde.

Einen mit Rücksicht auf dieses Vorbringen erlassenen Vorhalt des Finanzamtes zur Frage der Arbeitgebereigenschaft anderer Dienststellen als des Bundesministeriums für Inneres beantwortete das angesprochene Bundesministerium mit einem Schreiben vom 7. Mai 2000, in welchem es darauf hinwies, dass sich die Eigenständigkeit im Einzelnen angesprochener 33 Dienstbehörden oder Personalstellen schon aus der Dienstrechtsverfahrensverordnung 1981 und der Personalstellenverordnung 1999 ergebe. Die Kompetenz zur eigenständigen Vornahme von Personalmaßnahmen

sei im Katalog dieser Vorschriften aufgelistet. Den nachgeordneten Behörden komme in den betroffenen Angelegenheiten die volle Verantwortlichkeit eines Dienstgebers zu. Wenngleich sich Bescheide nicht an eine Behörde, sondern an den Rechtsträger zu richten hätten, sei mit der Zuordnung des Bescheides zum Adressaten "Bund" diesfalls aber nicht die Folge verbunden, dass die Zuständigkeit der bescheiderlassenden Behörde sich ausschließlich nach dem Umstand des Sitzes der obersten Dienststelle orientieren dürfe. Es werde deshalb auch vom Bundesministerium für Inneres die Auffassung vertreten, dass der Bescheid zwar gegenüber dem Rechtsträger "Bund" zu erlassen gewesen sei, dies jedoch gesondert für jeden dienstbehördlichen Bereich. Dass der Bescheid des Finanzamts "nicht gegenüber der Republik Österreich, sondern dem Bundesministerium für Inneres" erlassen worden sei, könnte ebenso "eine gewisse Rechtswidrigkeit" zur Folge haben. Angeschlossen waren diesem Schreiben des Bundesministeriums für Inneres eine Vielzahl dienstbehördlicher Erledigungen nachgeordneter Dienststellen aus dem betroffenen Ressort.

Mit dem an die "Republik Österreich, vertreten durch den Bundesminister für Inneres z.H. Finanzprokuratur" adressierten Bescheid gab die belangte Behörde der "der Republik Österreich" zugerechneten Berufung, welcher die in einer Beilage angeführten Arbeitnehmer beigetreten seien (diese Beilage sei Bestandteil der vorliegenden Berufungsentscheidung), teilweise Folge, indem sie den bekämpften Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien dahin abänderte, dass die Lohnsteuernachforderung mit einem Betrag von EUR 2,892.187,74 anstatt bisher EUR 6,591.530,34 festgesetzt wurde.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides traf die belangte Behörde nach Wiedergabe des Verfahrensganges zunächst Ausführungen zum Bescheidadressaten und zur Zuständigkeit. Das Bundesministerium für Inneres, das vom Finanzamt als Bescheidadressat gewählt worden sei, sei nicht Träger von Rechten und Pflichten. Der Bescheid wäre deshalb richtigerweise an "den Bund (Republik Österreich)" zu richten gewesen. Diesem Mangel der Bescheidadressierung durch das Finanzamt sei jedoch lediglich der Charakter eines solchen Fehlers in der Bezeichnung des Bescheidadressaten beizumessen, der dem "richtigen Bescheidverständnis" nicht im Wege stehe (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 25. Mai 1992, 91/15/0085, Slg. N.F. Nr. 6.675/F). Dem Einwand einer Unzuständigkeit des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien sei entgegenzuhalten, dass Bescheidadressat derjenige sei, an den das Leistungsgebot gerichtet sei, was nach § 82 EStG 1988 im vorliegenden Fall der Arbeitgeber habe sein müssen. Da nach § 85 Abs. 1 EStG 1988 die Körperschaften des öffentlichen Rechts die Lohnsteuer wie alle sonstigen Arbeitgeber einzubehalten hätten, komme den dem Bundesministerium für Inneres nachgeordneten Dienststellen die Eigenschaft eines Arbeitgebers im Sinne der §§ 82 und 85 EStG 1988 nicht zu. Arbeitgeber im Sinne der abgabenrechtlichen Bestimmungen sei auch für die bei den dem Bundesministerium für Inneres nachgeordneten Dienststellen beschäftigten Bediensteten der Bund. Die Zuständigkeit des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien zur Erlassung eines Haftungsbescheides gegenüber dem Bund ergebe sich aus § 8 Abs. 1 AVOG.

Zu den einzelnen Berufungspunkten traf die belangte Behörde in der Bescheidbegründung sodann folgende Ausführungen:

Der Rechtsauffassung, schon aus der Zugehörigkeit zum Berufsstand allein resultiere ein Gefahrenmoment, welches das Tatbestandselement einer überwiegenden Gefährdung im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 verwirkliche, könne sich die belangte Behörde nicht anschließen. Die angesprochene Steuerbefreiung setze nämlich voraus, dass der einzelne Arbeitnehmer die von ihm zu leistenden Arbeiten tatsächlich überwiegend unter den im Gesetz genannten gefährdenden Umständen erbringe, während die bloße Möglichkeit des Auftretens einer gefahrenspezifischen Situation bei Ausübung der Tätigkeit, also die bloße Gefahreneigenschaft der Tätigkeit, den Befreiungstatbestand noch nicht erfülle. Dass die betroffenen Arbeitnehmer ihre Tätigkeit tatsächlich überwiegend unter den im § 68 Abs. 5 EStG 1988 angeführten Umständen ausgeübt hätten, werde nicht behauptet und ergebe sich auch nicht aus dem Akteninhalt, sodass den Vergütungen nach den §§ 82 Abs. 1 und 83 Abs. 1 GehG die Steuerbefreiung nach § 68 EStG 1988 zu Recht versagt worden sei. Dem Vorbringen der berufungswerbenden Partei über die Anzahl der Bezieher der in Rede stehenden Vergütung schließe sich die belangte Behörde an. In der strittigen Frage der Versteuerung der in Rede stehenden Vergütungen für den Urlaubsmonat sei der Berufung ebenso Folge zu geben. Anderes habe für die Telefondienstzulage zu gelten, deren Steuerfreiheit zu verneinen sei, weil der Umstand, dass es für Bedienstete an Fernsprech-Nebenstellenanlagen zu gewissen Spitzen kommen könne, noch nicht als außerordentliche Erschwernis im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 gewertet werden könne. Gleiches gelte für die Vergütung nach § 20d GehG, weil in dem Umstand, dass jemand bei Ausübung seiner Tätigkeit eine Sprache verwende, die er beherrsche, was

Voraussetzung dieser Vergütung sei, keine außerordentliche Erschwernis im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 erblickt werden könne. Die Bezeichnung dieser Vergütung als Erschwerniszulage durch den Dienstgeber sei ohne Bedeutung, weil die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung nach § 68 EStG 1988 nur von der Abgabenbehörde zu beurteilen seien. Hinsichtlich der Reinigungspauschalien werde, dem Berufungsvorbringen folgend, ein Betrag in Höhe von S 12.464,40 aus der bisherigen Bemessungsgrundlage ausgeschieden. Dem Vorbringen, dass es sich bei der Reinigung der Dienstkraftfahrzeuge um eine Nebentätigkeit handle, deren Vergütung nicht lohnsteuerpflichtig sei, müsse entgegengehalten werden, dass es wohl zutreffe, dass durch das Budgetbegleitgesetz 2001 u.a. auch Bezüge aus einer Nebentätigkeit im Sinne des § 37 BDG 1979 ausdrücklich in den Kreis der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aufgenommen worden seien (§ 25 Abs. 1 Z. 4 lit. c EStG 1988), dass aber der in der Berufung daraus gezogene Umkehrschluss, vor dem Kalenderjahr 2001 wären solche Bezüge den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzuordnen gewesen, nicht zutreffe. Die nunmehrige ausdrückliche Anführung im Einkommensteuergesetz schließe nämlich nicht aus, dass diesen Bezügen eine die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Tätigkeit zu Grunde liege und dass sich die Zuordnung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit daher schon aus § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 ergebe. Auf einen Gendarmeriebeamten, der verpflichtet sei, das Dienstfahrzeug selbst zu reinigen, treffe dies zu. Merkmale gegen die Annahme einer nichtselbständigen Tätigkeit, wie insbesondere ein einnahmen- oder ausgabenseitiges Unternehmerrisiko, lägen nicht vor. Es erhalte ein Gendarmeriebeamter für das Reinigen des Dienstfahrzeuges maximal S 200,- pro Monat. In Anbetracht des engen Zusammenhanges zu der zweifelsfrei nichtselbständigen Haupttätigkeit, der Geringfügigkeit dieser Nebentätigkeit und des Umstandes, dass Merkmale für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit nicht vorlägen, könne von einer Selbständigkeit dieser Nebentätigkeit nicht mehr gesprochen werden, weshalb das Finanzamt die Entschädigung für das Reinigen der Dienstfahrzeuge zutreffend den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet und die diesbezügliche Nachversteuerung vorgenommen habe. Dem Berufungsvorbringen entsprechend werde jedoch ein Betrag in Höhe von S 307.700,- aus der bisherigen Bemessungsgrundlage ausgeschieden. Dem weiteren Einwand, es habe das Finanzamt zu Unrecht den vollen Bruttobetrag ohne vorherigen Abzug der Pensionsbeiträge unterzogen, müsse entgegengehalten werden, dass die Pensionsbeiträge (Sozialversicherungsbeiträge) ohnehin schon bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt worden seien, was die belangte Behörde sodann anhand eines konkreten Beispiels darstellte. Es seien die Pensionsbeiträge und die Sozialversicherungsbeiträge auch im Umfang ihres Entfallens auf die gegenständliche Nachforderung schon zuvor ausgeschieden worden, sodass eine Nachversteuerung auf Basis der um diese Beiträge verminderten Bemessungsgrundlage zur doppelten Berücksichtigung dieser Beiträge führen würde. Zum Steuersatz sei zu bemerken, dass der Einkommensteuertarif des § 33 EStG 1988 ein progressiver Staffeltarif sei. Jede Änderung der Bemessungsgrundlage wirke sich damit nicht im prozentuellen Ausmaß der Durchschnittssteuerbelastung, wie vom Beschwerdeführer begehrt, sondern in jenem des Spitzensteuersatzes aus, wozu noch komme, dass der Spitzensteuersatz im Kalenderjahr 2000 nicht nur von den Tarifstufen, sondern auch von den Einschleifregelungen der Absetzbeträge bestimmt worden sei. Dieser Umstand müsse auch bei einer pauschalen Nachforderung nach § 86 Abs. 2 EStG 1988 berücksichtigt werden. Von dieser Bestimmung habe das Finanzamt im vorliegenden Fall in Anbetracht der Anzahl der von der Nachforderung erfassten Arbeitnehmer zu Recht Gebrauch gemacht. Es sei dem bekämpften Bescheid allerdings keine Begründung der vom Finanzamt herangezogenen Steuersätze zu entnehmen und der vom Beschwerdeführer angeregte Modus der Errechnung eines Durchschnittssteuersatzes trage der Bestimmung des § 86 Abs. 2 EStG 1988 auch nicht Rechnung. Grundsätzlich sei auch bei einer Außenprüfung die auf den einzelnen Arbeitnehmer infolge der Nachforderung entfallende Lohnsteuer genau zu ermitteln. Ziel der pauschalen Nachforderung im Sinne des § 86 Abs. 2 EStG 1988 müsse es sein, ein Ergebnis zu erreichen, welches dem Grundsatz der genauen Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer entfallenden Lohnsteuer am nächsten komme. Diesem Ziel werde von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid dadurch Rechnung getragen, dass zur Ermittlung eines durchschnittlichen Arbeitslohnes nach dem Zufallsprinzip aus dem Kreis der Bezieher einer Telefondienstzulage 20 Bedienstete und aus dem Kreis der Bezieher von Auslagenersätzen nach § 26 Z. 4 EStG 1988 (Reinigungspauschalien) 50 Bedienstete herausgegriffen worden und die Bezieher einer Vergütung nach § 20d GehG zur Gänze erfasst worden seien. Bei den Beziehern einer Vergütung nach §§ 82 Abs. 1 und 83 Abs. 1 GehG sei an Hand der Beitrittserklärungen zunächst eine Gewichtung der Geburtsjahre vorgenommen und seien aus dem Kreis der Bezieher einer solchen Vergütung nach dem Zufallsprinzip 100 Bedienstete, nach "Geburtsjahr gewichtet", herausgegriffen worden. An Hand des von diesen Bediensteten im Kalenderjahr 2000 bezogenen Einkommens sei der auf die von der Nachversteuerung umfassten Bezugssteile entfallende Steuersatz in rechnerisch näher dargestellter

Weise berechnet worden. Die für die Nachversteuerung der in Rede stehenden Bezugsteile anzuwendenden Pauschalsteuersätze werden in der Bescheidebegründung sodann tabellarisch dargestellt und ergeben in ihrer Zusammenstellung den Betrag der Lohnsteuernachforderung. Die dem angefochtenen Bescheid angeschlossene Beilage enthält auf 366 Seiten die Liste der nach Vor- und Familiennamen und Sozialversicherungsnummer angeführten, der Berufung beigetretenen Arbeitnehmer.

Die gegen diesen Bescheid von dem als "Republik Österreich, vertreten durch Bundesminister für Inneres" auftretenden Bund an den Verfassungsgerichtshof erhobene Beschwerde wurde nach Ablehnung ihrer Behandlung durch den Verfassungsgerichtshof mit dessen Beschluss vom 12. Dezember 2002, B 1709/02, dem Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG abgetreten. Über diese Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 VwGG hat der Verwaltungsgerichtshof den angefochtenen Bescheid auf Grund des von der belangten Behörde angenommenen Sachverhaltes im Rahmen der geltend gemachten Beschwerdepunkte zu überprüfen, soweit er nicht Rechtswidrigkeit wegen Unzuständigkeit der belangten Behörde oder wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften gegeben findet (§ 42 Abs. 2 Z. 2 und 3) und nicht § 38 Abs. 2 anwendbar ist. Leidet ein angefochtener Bescheid an Rechtswidrigkeit wegen Unzuständigkeit der belangten Behörde, dann ist er ohne weitere Prüfung seiner inhaltlichen Übereinstimmung mit dem Gesetz schon nach § 42 Abs. 2 Z. 2 VwGG aufzuheben.

Der als Adressat des angefochtenen Bescheides ungeachtet der verfehlten Bezeichnung als "Republik Österreich" erkennbar angesprochene und mit derselben verfehlten Bezeichnung ebenso erkennbar als Beschwerdeführer auftretende Bund macht den Aufhebungsgrund der Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde geltend, indem er unter Hinweis auf die schon im Berufungsverfahren ins Treffen geführten Bestimmungen des Dienstverfahrensrechtes vorträgt, dass die Lohnverrechnung und die Arbeitgeberfunktion für Bedienstete im Bereich des Bundesministeriums für Inneres auch durch zahlreiche nachgeordnete Dienststellen besorgt würden, für die eine Zuständigkeit des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien und "in weiterer Folge" der belangten Behörde nicht gegeben gewesen sei, sodass der angefochtene Bescheid "ebenso wie der erstinstanzliche Bescheid" durch eine unzuständige Behörde erlassen worden sei.

Dieses Vorbringen zeigt den geltend gemachten Aufhebungsgrund insoweit nicht erfolgreich auf, als die belangte Behörde zur Entscheidung über die Berufung gegen einen vom Finanzamt für den

23. Bezirk in Wien erlassenen Bescheid im Grunde der zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides noch in Geltung gestandenen Vorschrift des § 74 BAO jedenfalls zuständig war. Dass der angefochtene Bescheid an Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde tatsächlich leidet, hat seinen Grund vielmehr darin, dass die belangte Behörde mit ihrem Berufungsbescheid zur Haftung für Lohnsteuer ein Rechtssubjekt herangezogen hat, welches zufolge rechtlicher Verschiedenheit vom erstinstanzlich in Anspruch genommenen Rechtsträger mit dem vor der belangten Behörde bekämpften erstinstanzlichen Bescheid nicht angesprochen worden war und dem die gegen den Haftungsbescheid erhobene Berufung auch nicht zugerechnet werden durfte.

Adressat des erstinstanzlichen Haftungsbescheides war das "Bundesministerium für Inneres", namens dessen gegen den erstinstanzlichen Haftungsbescheid auch berufen wurde. Die belangte Behörde erblickte in dieser Adressierung des erstinstanzlichen Bescheides durch das Finanzamt und der dieser Adressierung folgenden Benennung der berufungswerbenden Partei ein Vergreifen im Ausdruck, welches nach Maßgabe des Erkenntnisses des verstärkten Senates vom 25. Mai 1992, 91/15/0085, Slg. N.F. Nr. 6.675/F, dem "richtigen Bescheidverständnis" nicht im Wege stehe, weil unter Berücksichtigung der objektiven Rechtslage und der Begründung des Bescheides nicht zweifelhaft sein könne, dass die Verwaltungsbehörde trotz unrichtiger Anführung eines prozessual nicht rechtsfähigen Organes eines Rechtsträgers an Stelle des Organträgers selbst die bescheidmäßige Erledigung gegenüber dem Rechtsträger habe treffen wollen und getroffen habe. Aus dieser Überlegung heraus sei, weil das "Bundesministerium für Inneres" nur ein nicht rechtsfähiges Organ sei, richtigerweise der (als "Republik Österreich" bezeichnete) Bund als rechtlich gewollter und getroffener Adressat des erstinstanzlichen Haftungsbescheides zu erkennen, welchem deshalb auch die Berufung zuzurechnen sei.

Der Anwendbarkeit dieser von der belangten Behörde aus dem hg. Erkenntnis vom 25. Mai 1992, 91/15/0085, Slg. N.F. Nr. 6.675/F, abgeleiteten Überlegungen auf die hier vorliegende (rechtlich besonders gelagerte)

Fallkonstellation stand allerdings die Gesetzesvorschrift des § 85 EStG 1988 entgegen, deren rechtliche Bedeutung von der belangten Behörde nicht erkannt worden ist.

Nach § 85 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988 haben Körperschaften des öffentlichen Rechts die Lohnsteuer nach diesem Bundesgesetz wie alle sonstigen Arbeitgeber einzubehalten.

Würde sich der Wortlaut dieser Vorschrift auf diesen ihren ersten Satz beschränken, dann wäre den dargestellten Erwägungen der belangten Behörde zur Frage des Bescheidadressaten gewiss beizupflichten. Die Bestimmung des § 85 EStG 1988 endet aber nicht mit der Statuierung der Pflichten der Körperschaften des öffentlichen Rechts, sondern trifft im zweiten Satz ihres ersten Absatzes folgende weitere Anordnung:

"Öffentliche Kassen haben bei Auszahlung des Arbeitslohnes die Rechte und Pflichten des Arbeitgebers im Sinne dieses Bundesgesetzes."

Im § 85 Abs. 2 EStG 1988 werden für den Fall eines Wechsels der Dienststelle durch den Arbeitnehmer Regelungen über die Pflichten der "früher zuständigen Kasse" und der "nunmehr zuständigen Kasse" getroffen.

Obwohl die Gesetzesbestimmung des § 85 nur mit "Körperschaften des öffentlichen Rechts" überschrieben ist, richtet sie sich nicht nur an diese als Normadressaten, sondern auch an die "öffentlichen Kassen", denen in dieser Vorschrift ausdrücklich Rechte und Pflichten zugeschrieben werden und die damit den Körperschaften öffentlichen Rechts und allen anderen Arbeitgebern gleichgestellt werden (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 85 Rz 1, ebenso wie Doralt, EStG4, § 85 Tz 8). Öffentliche Kassen sind nur jene der Gebietskörperschaften (siehe die hg. Erkenntnisse vom 28. September 1959, 1963/56, vom 17. Dezember 1962, 1990/60, vom 19. Dezember 1978, 1419/75, vom 20. September 1983, 83/14/0002, 0010 und 0011, und vom 26. April 1994, 93/14/0043) und treten in der Rechtsfolge der ihnen durch die Sondervorschrift des § 85 Abs. 1 Satz 2 EStG 1988 steuerrechtlich verliehenen Rechtssubjektivität als Arbeitgeber in diesem Umfang an die Stelle der Gebietskörperschaft, für die sie tätig werden. Mehrere voneinander verschiedene öffentliche Kassen derselben Gebietskörperschaft gelten als mehrere Arbeitgeber, wobei als öffentliche Kasse, die die Bezüge auszahlt, jene Kasse anzusehen ist, die die Bezüge anweist, verrechnet und die gesetzlichen Abzüge vornimmt (siehe die hg. Erkenntnisse vom 14. Mai 1980, 3145/79, und vom 29. März 1989, 87/13/0156, ebenso wie Hofstätter/Reichel, a.a.O., Doralt, a.a.O., Tz 9f, sowie Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 85 Tz 1).

Da durch die Bestimmung des § 85 EStG 1988 die Gebietskörperschaft als Arbeitgeber steuerrechtlich durch ihre öffentlichen Kassen verdrängt wird, erweist sich die rechtliche Beurteilung der belangten Behörde, als nach § 82 EStG 1988 haftender Arbeitgeber komme nur die Gebietskörperschaft ("Bund") selbst in Betracht, weil es dem "Bundesministerium für Inneres" an der Rechtssubjektivität fehle, als rechtsirrig. Der in seiner steuerrechtlichen Arbeitgeber-eigenschaft durch seine öffentlichen Kassen verdrängte Bund kam als Arbeitgeber gerade nicht in Betracht und dem "Bundesministerium für Inneres" kam steuerliche Rechtssubjektivität als Arbeitgeber insoweit zu, als es als öffentliche Kasse anzusehen war. Als öffentliche Kasse war das "Bundesministerium für Inneres" nach der bereits angeführten Judikatur anzusehen, wenn es Bezüge von Arbeitnehmern anwies, verrechnete und die gesetzlichen Abzüge vornahm.

In welchem Umfang das "Bundesministerium für Inneres" als öffentliche Kasse im Sinne des § 85 Abs. 1 Satz 2 EStG 1988 angesehen werden durfte, bedarf aus Anlass der Erledigung der vorliegenden Beschwerde keiner abschließenden Beurteilung, weil jedenfalls feststeht, dass die belangte Behörde mit der Heranziehung der als "Republik Österreich" bezeichneten Gebietskörperschaft Bund ein anderes als jenes Rechtssubjekt in Anspruch genommen hat, dem gegenüber das Finanzamt die vor der belangten Behörde bekämpfte bescheidmäßige Erledigung getroffen hatte. Kam nach der durch die Sondervorschrift des § 85 Abs. 1 Satz 2 EStG 1988 gestalteten rechtlichen Konstellation das (ansonsten nicht rechtsfähige) Organ "Bundesministerium für Inneres" zufolge (gesondert und ausnahmsweise) verliehener Rechtsfähigkeit an Stelle der Gebietskörperschaft als rechtlich tauglicher Bescheidadressat im Sinne seiner Eigenschaft als öffentliche Kasse in Betracht, dann war damit der von der belangten Behörde aus dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 25. Mai 1992, 91/15/0085, Slg. N.F. Nr. 6.675/F, abgeleitete Weg der "Deutung" des Bescheidadressaten verschlossen. Der Austausch eines denkmöglich in Betracht kommenden Adressaten durch einen anderen Adressaten stellte nämlich einen auch im mehrfach zitierten Erkenntnis des verstärkten Senates vom 25. Mai 1992 als unzulässig bewerteten Akt des "Umdeutens" dar.

Mit der im angefochtenen Bescheid somit erstmals erfolgten Heranziehung des beschwerdeführenden Bundes zur

Haftung für Lohnsteuer hat die belangte Behörde, der nach § 260 Abs. 1 BAO in der zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides geltenden Fassung die Entscheidung über Berufungen oblag, demnach eine Zuständigkeit wahrgenommen, die ihr nach dem Gesetz nicht zukam (siehe die hg. Erkenntnisse vom 29. März 2006, 2001/14/0210, vom 26. Jänner 2006, 2004/15/0064, vom 27. Jänner 2005, 2004/16/0140, vom 18. November 2003, 2000/14/0036, vom 28. März 2001, 2000/13/0066, vom 25. Juni 1998, 97/15/0218, und vom 13. März 1997, 96/15/0118).

Im Hinblick auf die nach dem Gesagten noch ausstehende Erledigung der unverändert anhängigen Berufung des "Bundesministeriums für Inneres" gegen den erstinstanzlichen Haftungsbescheid durch die zur Berufungserledigung nunmehr zuständige Behörde sieht sich der Gerichtshof aus verwaltungsökonomischen Überlegungen zu dem Hinweis veranlasst, dass er die Heranziehung des Arbeitgebers zur Haftung nach § 82 EStG 1988 als einen Rechtsakt ansieht, dessen Setzung im Ermessen der Abgabenbehörde liegt (siehe die hg. Erkenntnisse vom 3. August 2004, 2000/13/0046, und vom 25. April 2002, 2001/15/0152, Slg. N.F. Nr. 7.713/F, ebenso wie Ritz, BAO3, § 7 Tz 5 mit den dort angeführten weiteren Nachweisen), wobei er die von Quantschnigg/Schuch (Einkommensteuer-Handbuch, § 82 Tz 5) vertretene gegenteilige Auffassung nicht teilt.

Sollte die zur Erledigung der Berufung des "Bundesministeriums für Inneres" und der dieser Berufung (gegebenenfalls wirksam) beigetretenen Arbeitnehmer nunmehr zuständige Berufungsbehörde nach Klärung der Frage, welche Dienststelle die Bezüge der betroffenen Arbeitnehmer im Jahr 2000 angewiesen, verrechnet und die gesetzlichen Abzüge vorgenommen hat, zum Ergebnis kommen, dass das Bundesministerium für Inneres (für alle Arbeitnehmer) diese Dienststelle und damit die alleinige öffentliche Kasse war, dann würde eine Abweisung der anhängigen Berufung jedenfalls auch eine Begründung der dahin getroffenen Ermessensübung erfordern. Sollte das Bundesministerium für Inneres aber nicht für alle betroffenen Arbeitnehmer im Bundesgebiet die Bezüge im Jahr 2000 angewiesen, verrechnet und die gesetzlichen Abzüge vorgenommen haben, worauf das im Verwaltungsverfahren unter Hinweis auf die Regelungen des Dienstrechtsverfahrensrechtes erstattete Vorbringen hindeutet, dann wird sich die Behebung des erstinstanzlichen Haftungsbescheides durch die Berufungsbehörde als unvermeidlich erweisen. Eine die Arbeitgeberhaftung geltend machende Ermessensübung wäre diesfalls von jenen Finanzämtern zu begründen, die sich dazu entschließen wollten, die in ihren örtlichen Zuständigkeitsbereich fallenden öffentlichen Kassen aus den im Beschwerdefall gesehenen Gründen zur Haftung heranzuziehen.

Aus den zuvor dargelegten Erwägungen aber war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 2 VwGG aufzuheben.

Die Abweisung des Kostenbegehrens gründet sich auf die Identität des Beschwerdeführers mit dem Rechtsträger der belangten Behörde (siehe die hg. Erkenntnisse vom 13. Juni 2005, 2005/04/0048, vom 20. Februar 2002, 97/08/0442, und vom 10. November 1998, 98/11/0163).

Wien, am 13. September 2006

Schlagworte

Individuelle Normen und Parteienrechte Auslegung von Bescheiden und von Parteierklärungen VwRallg9/1

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2002130228.X00

Im RIS seit

23.10.2006

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>