



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der a, vertreten durch Dipl.Bw. (FH) Josef Erath, Erath & Partner, Wirtschaftstreuhand- & Steuerberatungs GmbH, 6870 Bezau, Bahnhof 740, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 9. Juni 2009 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2004 bis 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Bericht gemäß § 150 Bundesabgabenordnung (BAO) vom 9. Juni 2009 betreffend die über den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2007 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurden die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers der Berufungswerberin (Bw.) auch hinsichtlich der Auslandstätigkeit gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) dem Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) unterworfen. Der Lohnsteuerprüfer des Finanzamtes Bregenz stellte hiezu fest, dass die Bestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 10 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) für einen mehrheitsbeteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer nicht anzuwenden sind. Diese Feststellung führte für das Jahr 2004 zu einer Nachforderung an DB von € 576,00 und DZ von € 49,92, für das Jahr 2005 zu einer Nachforderung an DB von € 1.008,00 und DZ an € 87,36, für das Jahr 2006 zu einer Nachforderung an DB von € 2.315,52 und DZ an

€ 200,68 sowie für das Jahr 2007 zu einer Nachforderung an DB von € 432,00 und DZ von € 37,44.

In den gegen die Bescheide vom 9. Juni 2009 erhobenen Berufungen wird durch den steuerlichen Vertreter im Wesentlichen vorgebracht, dass laut § 41 Abs. 4 lit. c FLAG die im § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 13 bis 21 des EStG 1988 genannten Bezüge von der Beitragsgrundlage ausgenommen seien. Die im Familienlastenausgleichsgesetz verwendete Formulierung und Anknüpfung an das Einkommensteuergesetz könne nur eine sinngemäße Anknüpfung darstellen und setze nicht auch voraus, dass tatsächlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen müssten. Ansonsten würde diese Formulierung klar gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen und wäre somit gleichheits- und verfassungswidrig. Auf Grund der sonst entstehenden Ungleichbehandlung von Dienstnehmer und Gesellschafter-Geschäftsführer im FLAG müsse davon ausgegangen werden, dass diese Befreiungsbestimmung auch für Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer Beteiligung von über 50 % gelten würde. Da im FLAG gemäß § 41 Abs. 2 der Dienstnehmerbegriff um den Gesellschafter-Geschäftsführer erweitert werde, werde aus Sicht der Bw. auch bei den Befreiungsbestimmungen auf diese erweiterte Begriffsbestimmung zurückgegriffen werden müssen, sodass beim Verweis auf den § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nur auf die Auslandstätigkeit verwiesen werde und für die Anwendung der erweiterte Begriff des Dienstnehmers im FLAG 1967 angewendet werden könne. Es werde daher beantragt, den 100 % Gesellschafter-Geschäftsführer für die Zeit der Auslandstätigkeit von der DB- und DZ-Pflicht auszunehmen. Es werde beabsichtigt, diese Ungleichbehandlung bis zum Verfassungsgerichtshof durchzufechten.

Das Finanzamt hat die Berufungen als unbegründet abgewiesen, worauf die Bw. unter Hinweis auf das Berufungsvorbringen einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob sich der Verweis in § 41 Abs. 4 lit. c FLAG auf § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nur auf Auslandstätigkeiten bezieht und der erweiterte Begriff des Dienstnehmers im FLAG angewendet werden kann.

Gemäß § 41 Abs. 1 des FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Dienstnehmer sind gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der hier maßgeblichen Fassung alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach Absatz 3 der zitierten Gesetzesstelle ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 leg.cit.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung des Zuschlages zum DB findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt, sind § 41 Abs. 2 und 3 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung betrifft.

Gemäß § 47 Abs. 1 2. Satz EStG 1988 ist ein Arbeitnehmer eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht.

Die Arbeitnehmereigenschaft ergibt sich also ausschließlich aus dem Bezug von Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988. Die in anderen Rechtsgebieten verwendeten Begriffe (Arbeitnehmer nach Arbeitsrecht, Sozialrecht, bürgerlichem Recht) sind für das Einkommensteuerrecht grundsätzlich nicht maßgebend.

Die Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen hat.

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, durch einen verstärkten Senat ausgesprochen,

dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der wesentlich beteiligte Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre. Vom Fehlen einer solchen Eingliederung ist aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen.

Das für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als *lex specialis* gegenüber anderen Einkünftebestandteilen diese nämlich - wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem Erkenntnis vom 26.11. 2003, 2001/13/0219, so entschieden hat - durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist. (vgl. VfGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Eine Person ist wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt (§ 22 Z 2 EStG 1988).

Es ist unbestritten und mit der Aktenlage übereinstimmend, dass es sich bei den Einkünften des 100 % Gesellschafter-Geschäftsführers um Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 handelt.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (VfGH 9.6.1998, B 286/98 und vom 24.6.1998, B 998/98 und B 999/98). Er hat weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1. März 2001, G 109/00 und vom 7. März 2001, G 110/00 abgewiesen.

§ 41 Abs. 4 lit. c FLAG besagt nunmehr, dass die im § 3 Abs. 1 Z 10 (11, und 13 bis 21) des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge nicht zur Beitragsgrundlage gehören.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung sind Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe für eine begünstigte Auslandstätigkeit von ihren Arbeitgebern beziehen, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht, von der Einkommensteuer befreit.

Auch wenn in § 41 Abs. 2 FLAG der Dienstnehmerbegriff um an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für Zwecke der Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag erweitert wird, ändert dies nichts daran, dass solche Personen aus einkommensteuerlicher Sicht nicht als Arbeitnehmer nach § 47 Abs. 1 EStG 1988 anzusehen sind. § 41 Abs. 4 lit. c FLAG verweist eindeutig auf die in § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 genannten Bezüge und bei solchen Bezügen handelt es eben um begünstigte ausländische Einkünfte von Arbeitnehmern.

Einkünfte eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers aus selbständiger Arbeit sind daher nicht unter § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu subsumieren, weshalb diese Einkünfte hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zu berücksichtigen sind.

Wenn die Berufungswerberin anführt, dass die im FLAG verwendete Formulierung und Anknüpfung an das Einkommensteuergesetz nur eine sinngemäße Anknüpfung darstellen könne und nicht voraussetze, dass tatsächlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen müssten, ansonsten diese Formulierung gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen und somit gleichheits- und verfassungswidrig sei, so verweist der Unabhängige Finanzsenat auf die o.a. Gesetzestexte und führt hiezu weiters aus:

Gemäß Art. 18 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) darf die gesamte staatliche Verfassung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden (Legalitätsprinzip).

Die Verwaltungsbehörden sind demnach verpflichtet, ihre Entscheidungen nur auf Grundlage der geltenden Gesetze und Verordnungen zu treffen.

Sowohl die Finanzämter als auch der Unabhängige Finanzsenat haben als solche Verwaltungs- (Abgaben-)behörden des Bundes die Bestimmungen des – im gegenständlichen Fall – Einkommensteuergesetzes und Familienlastenausgleichsgesetzes in den jeweils geltenden Fassungen so lange anzuwenden, als sie dem Rechtsbestand angehören.

Dem Unabhängigen Finanzsenat steht daher auf Grund des erwähnten Legalitätsprinzipes eine Überprüfung von Gesetzen bzw. gesetzlichen Bestimmungen auf ihre Verfassungskonformität nicht zu. Es ist ihm auch verwehrt, bei Anwendung einer Gesetzesbestimmung rechtspolitische oder kritische Aspekte, die im Wortlaut der anzuwendenden Bestimmung keine Deckung mehr finden, zu berücksichtigen (SWK 1/2005, S 41).

Es obliegt somit das alleinige Recht auf die Überprüfung von Gesetzen auf ihre Verfassungskonformität unter Bedachtnahme auf Art. 144 Abs. 1 B-VG dem Verfassungsgerichtshof.

Da in § 41 Abs. 4 lit. c FLAG die in § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 genannten Bezüge angeführt sind und diese sich auf begünstigte ausländische Einkünfte von Arbeitnehmern beziehen, welcher Begriff an den Bezug von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gebunden ist (siehe hiezu die oben zitierten Gesetze), konnte dem Berufungsbegehren auf Grund der eindeutigen Gesetzesformulierungen, welche keinen Interpretationsspielraum übrig lassen, aus den hinreichend angeführten Gründen nicht statt gegeben werden bzw. waren die Berufungen als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 30. Mai 2011