



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stockhammer & Stellnberger, Steuerberatungsgesellschaft, 4400 Steyr, L.-Werndl-Straße 9, vom 18. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 23. März 2005 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin über die Jahre 2000 bis 2004 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde unter anderem festgestellt, dass im Jahr 2001 für die Geschäftsführerbezüge des zu 25% beteiligten und mit Sperrminorität ausgestatteten Geschäftsführers M kein Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abgeführt wurde. Es wurde daher der auf die Geschäftsführerbezüge des Jahres 2001 entfallende Dienstgeberbeitrag mit 1.145 € und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit 109 € nachverrechnet. Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung an und forderte mit Bescheid diese errechneten Beträge nach.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde sinngemäß Folgendes ausgeführt: Im Zuge der Prüfung seien die Abgaben für das gesamte Jahr 2001 nachverrechnet worden. Die Nachverrechnung für diesen gesamten Zeitraum widerspreche dem damals geltenden Recht.

Auf Grund eines Redaktionsfehlers im Budgetbegleitgesetz 2001, welcher mit 9.5.2001 bereinigt wurde, bestehe für den Zeitraum 1.1.2001 bis 9.5.2001 für diese Geschäftsführerbezüge keine Verpflichtung zur Abfuhr des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag. Die Nachzahlung wäre daher nur aus den Geschäftsführerbezügen vom 9.5.2001 bis 31.12.2001 zu errechnen und es würde der Dienstgeberbeitrag 795,77 € und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 76,04 € betragen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn 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 Dienstgeber 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.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Ein Dienstverhältnis ist weiters anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinn des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit.b vorliegen.

In § 25 Abs. 1 Z 1 lit.b EStG 1988 wird bestimmt, dass zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge und Vorteile von Personen gehören, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinn des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen fehlt.

Mit Budgetbegleitgesetz 2001 sollte der oben zitierten Definition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ein weiterer Satz angefügt werden, wobei jedoch auf Grund eines Redaktionsversehens der bis dahin letzte Satz „Ein Dienstverhältnis ist weiters anzunehmen, wenn bei einer Person, die

an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinn des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit.b vorliegen“ ausgeschieden wurde. Dieser Fehler wurde mit Wirkung ab 9. Mai 2001 wieder saniert. Im Zeitraum vom 1. Jänner 2001 bis 8. Mai 2001 war dieser Satz somit nicht im Rechtsbestand.

Die Berufungswerberin vermeint, dass auf Grund dieses Versehens die für diesen Zeitraum an den nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer geleisteten Bezüge auch nicht der Dienstgeberbeitragspflicht unterliegen, da der Geschäftsführer auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen nicht weisungsgebunden ist und für diesen Zeitraum daher auch kein Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorlag.

Der auf Grund des Redaktionsversehens im streitgegenständlichen Zeitpunkt fehlende Satz wurde durch das AbgÄG 1994, BGBl 680/1994, eingefügt. Bis dahin enthielt das Einkommensteuergesetz 1988 (im Gegensatz zum Einkommensteuergesetz 1972) keine Bestimmung, wonach die Bezüge von bis zu 25% an einer Kapitalgesellschaft beteiligten Personen trotz Fehlens von Weisungsgebundenheit Bezüge aus einem Dienstverhältnis wären. Allerdings waren derartige Bezüge als eigene Gruppe von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit unter § 25 Abs. 1 Z 1 lit.b erfasst.

Zu dieser Rechtslage hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 8.6.1995, 95/14/0040, betreffend die Frage der Dienstgeberbeitragspflicht derartiger Bezüge folgende Feststellungen getroffen: *Dass aber vom Dienstgeberbeitrag auch die unter diese Bestimmung des EStG 1988 fallenden Tätigkeitsvergütungen des mit Sperrminorität ausgestatteten Gesellschafters gehören sollen, wurde vom Gesetzgeber durch die ausdrückliche Erwähnung der lit.b des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 in § 41 Abs. 3 FLAG idF 733/1988 zum Ausdruck gebracht. Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu BGBl 733/1988 habe die andersartige Gliederung des EStG 1988 gegenüber dem EStG 1972 eine Neufassung der Abs. 2 bis 4 des § 41 FLAG bedingt; es seien vor allem die beitragspflichtigen Arbeitslöhne zu definieren und zu den beitragsfreien Bezügen genau abzugrenzen gewesen, damit keine materielle Änderung eintrete. Weil die durch lit.b des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG erfassten Einkünfte bereits unter lit.a fielen, wenn nicht „die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen“ fehlte, kann der Anführung der lit.b in der Regelung betreffend die Bemessungsgrundlage in § 41 Abs. 3 FLAG nur das Verständnis beigelegt werden, dass die Bezüge eines mit Sperrminorität ausgestatteten Geschäftsführers, wenn die übrigen sich aus § 47 Abs. 2 EStG 1988 ergebenden Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sind, dem Dienstgeberbeitrag unterliegen.*

Im streitgegenständlichen Zeitraum liegt jedoch wiederum diese Rechtslage vor. Wenn auch infolge des Redaktionsfehlers die Bestimmung, wonach ein Dienstverhältnis anzunehmen ist,

wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit.b vorliegen, fehlt, so gilt dennoch auch für diesen Zeitraum, dass nach § 41 Abs. 3 FLAG 1967 zur Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag auch die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit.b EStG 1988 gehören. Es besteht keine Veranlassung, dieser Bestimmung eine andere Bedeutung beizulegen, als dies zur Rechtslage vor 1994 zu erfolgen hatte.

Im Übrigen wurde auch bei Einführung des hier strittigen Satzes durch das AbgÄG 1994 in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ausgeführt, dass mit dieser Bestimmung klargestellt werden sollte, dass Gesellschafter-Geschäftsführer mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit jedenfalls auch als in einem Dienstverhältnis stehend anzusehen seien. Auch dies lässt den Schluss zu, dass die Dienstgeberbeitragspflicht bereits auf Grund der Erwähnung der Bezüge in § 41 FLAG – unabhängig von dieser Bestimmung – gegeben war.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 4. Juli 2007