



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Hans Peter Huber, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 4020 Linz, Weißenwolffstraße 1, vom 8. Juni 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 6. Mai 2009 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Berufungswerberin über die Jahre 2004 bis 2008 durchgeführten Lohnabgabenprüfung wurde festgestellt, dass die Bezüge des zu 99% beteiligten Geschäftsführers N nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden, da beim Geschäftsführer eine Behinderung mit einem Behinderungsgrad von 50% vorlag. Die Prüferin vertrat die Ansicht, dass die Befreiung von der Dienstgeberbeitragspflicht für begünstigte Personen nur dann zur Anwendung komme, wenn ein Dienstverhältnis gemäß § 47 EStG 1988 vorliege.

Das Finanzamt schloss sich dieser Ansicht an und forderte mit den angefochtenen Bescheiden den auf die Bezüge entfallenden Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

In der gegen die Bescheide eingebrachten Berufung wurde sinngemäß ausgeführt: Die Einnahmen der Berufungswerberin würden im Wesentlichen aus Mieten und weiterverrechneten Aufwendungen für das betriebliche Anlagevermögen an einen gleichbleibenden Mieter bestehen, weiters würden lediglich Kapitalbeteiligungen gehalten. Neben dem Geschäftsführer sei für die Berufungswerberin keine Person tätig. Nach § 41 Abs. 3 FLAG würden Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 EStG dem Dienstgeberbeitrag unterliegen, ausgenommen die Arbeitslöhne würden an Dienstnehmer gewährt, die als begünstigte Personen nach den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes beschäftigt werden. Die Vergütung an den Geschäftsführer sei kein Entgelt für eine „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung“. Aufgrund des Beteiligungsverhältnisses sei eine Unterordnung unter den geschäftlichen Willen der Berufungswerberin nicht möglich. Es werde weder die Arbeitskraft geschuldet, noch liege Eingliederung in den geschäftlichen Organismus vor. Letzteres sei mangels betrieblicher Abläufe bzw. zeitlicher Gegebenheiten unmöglich. Da auch keine anderen Merkmale eines Dienstverhältnisses vorlägen, würde die Vergütung auch nicht dem Dienstgeberbeitrag unterliegen. Würde man jedoch dennoch ein Dienstverhältnis unterstellen, sei zu berücksichtigen, dass der Geschäftsführer eine Behinderung von 50% aufweise. Dienstnehmer mit einem Behinderungsgrad von 50% seien laut § 41 Abs. 4 FLAG vom Dienstgeberbeitrag befreit. Nach Ansicht der Finanzverwaltung stelle die Befreiungsbestimmung auf das Vorliegen einer Beschäftigung im Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit und damit auf ein Dienstverhältnis ab. Diese Einschränkung sei jedoch für die Anwendung der Befreiungsbestimmung nicht hinderlich, denn wenn keine Beschäftigung im Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit vorliege, liege auch keine Vergütung im Sinn des § 22 Z 2 EStG vor. Wenn keine solche Vergütung vorliege, gebe es auch keine Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag. Eine Auslegung der Befreiungsbestimmung des § 41 Abs. 4 FLAG in der Weise, dass davon alle, ausgenommen Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft, umfasst seien, sei eine dem Gleichheitsgrundsatz widersprechende verfassungswidrige Auslegung. Man unterwerfe die Vergütungen allen Abgaben, die für Dienstverhältnisse gegeben seien, streiche aber gleichzeitig alle für Dienstverhältnisse geltenden Befreiungen und Begünstigungen. Es werde daher beantragt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben.

Nach abweisender Berufungsvorentscheidung wurde in einem Vorlageantrag das bisherige Begehren weiterhin aufrecht erhalten und zunächst zur grundsätzlichen Dienstgeberbeitragspflicht eines wesentlich beteiligten Geschäftsführers unter auszugsweiser Zitierung der Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, angewendet, dass der Verfassungsgerichtshof nur einräume, dass bei wesentlich beteiligten Personen eine Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht gegeben sein könne, eine generelle

Dienstgeberbeitragspflicht könne hieraus jedoch nicht abgeleitet werden. Der Geschäftsführer sei zu 99% beteiligt, seine Geschäftstätigkeit beziehe sich nur auf das Halten von Beteiligungen und das – nicht kurzfristige – Vermieten von Anlagegütern. Auch letztere Tätigkeit werde nicht durch Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorgenommen, sondern nur durch Vermieten an eine Tochtergesellschaft.

Bezüglich der Befreiung wegen Behinderung wurde sinngemäß ausgeführt: Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer gewährt werden, die als begünstigte Personen nach den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes beschäftigt werden, sind vom Dienstgeberbeitrag befreit. Begünstigte Behinderte im Sinn des Behinderteneinstellungsgesetzes sind österreichische Staatsbürger mit einem Grad der Behinderung von mindestens 50%. Weitere Bedingungen seien an das Vorliegen der Dienstnehmereigenschaft nicht geknüpft. Dies sei im vorliegenden Fall gegeben. Nach der Entscheidung des Finanzamtes solle die Befreiungsbestimmung des § 41 Abs. 4 FLAG hier nicht zur Anwendung kommen, weil dem Behinderteneinstellungsgesetz zu entnehmen sei, dass als Dienstnehmer nur Personen anzusehen seien, die in einem Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt beschäftigt werden. Nach § 4 Behinderteneinstellungsgesetz beziehe sich diese Bestimmung jedoch nur auf die Berechnung der Pflichtzahl, nicht auf die Beurteilung, wer als Dienstnehmer nach diesem Gesetz gelte. Würde man die Befreiungsbestimmung des FLAG für Behinderte derartig wörtlich auslegen, würde die Befreiung nur für die Arbeitslöhne jener Bediensteten gelten, zu deren Einstellung der Arbeitgeber laut Behinderteneinstellungsgesetz verpflichtet wäre, nicht für solche, die er ohne Verpflichtung einstellt. Diese Auslegung sei jedoch nicht im Sinn des Gesetzes. Es sei auch anzuführen, dass eine persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit einem Dienstverhältnis immanent sei. Wenn dem Dienstgeberbeitrag nur jene Vergütungen unterliegen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden, liege bei Verneinung der wirtschaftlichen Abhängigkeit weder eine Vergütung im Sinn des § 22 Z 2 EStG noch eine Dienstgeberbeitragspflicht vor. Eine Gleichstellung von Vergütungen an wesentlich Beteiligte einer Kapitalgesellschaft mit Arbeitslöhnen von nicht beteiligten Personen bei gleichzeitigem Ausschluss von Befreiungsbestimmungen, die für Vergütungen an nicht beteiligte Arbeitnehmer gelten, sei gleichheitswidrig. Da nach der Gesetzeslage auch eine nicht dem Gleichheitsgrundsatz widersprechende Auslegung möglich sei, sei dieser Auslegung der Vorzug zu geben. Es werde daher ersucht, der Berufung stattzugeben.

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 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung 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 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.

Nach Absatz 4 lit.e der zitierten Gesetzesstelle gehören nicht zur Beitragsgrundlage: Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer gewährt werden, die als begünstigte Personen gemäß den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes beschäftigt werden.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Für die Frage, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" gegeben sind, ist eine auf Grund des Beteiligungsverhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit fiktiv hinzuzudenken und sodann nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen, ob die Voraussetzungen eines steuerlichen Dienstverhältnisses gegeben sind. Hierbei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse, nicht auf die vom Steuerpflichtigen gewählte Form der Bezeichnung an.

Zur Einbeziehung dieser Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG liegt eine umfangreiche Judikatur der Höchstgerichte vor. Unter anderem hat der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass im Fall der auf die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zurückzuführenden Weisungsungebundenheit verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses ihre Indizwirkung für die Lösung der Frage verlieren, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sind. Dies trifft vor allem auf folgende zu: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der

Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation bestimmter Arbeiten etc.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach zahlreichen Entscheidungen zu dieser Problematik in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in einem nach § 13 Abs.1 Z 1 VwGG gebildeten Senat die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 gestützt. Da in dieser Legaldefinition das steuerrechtliche Dienstverhältnis lediglich durch zwei Merkmale, nämlich die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes andererseits umschrieben ist, kommt es nach Ausklammerung der Weisungsgebundenheit nur mehr darauf an, ob diese Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben ist. Anderen Merkmalen kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen die Eingliederung nicht klar zu erkennen wäre. Gleichzeitig führt der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur aus, dass von einer Eingliederung in aller Regel auszugehen sein wird, da dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung.

In diesem Sinn liegt jedoch auch im gegenständlichen Fall eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus vor. Wenn die gesamte Geschäftstätigkeit der Berufungswerberin und damit der Unternehmenszweck lediglich im Halten von Beteiligungen bzw. im Vermieten von Anlagegütern an eine Tochtergesellschaft besteht, so ist der Geschäftsführer jedenfalls in dieses rechtliche Gefüge eingebunden, zumal er als einzige natürliche Person für jeden rechtlichen Vorgang zur Verfügung stehen muss.

Damit handelt es sich bei den strittigen Bezügen jedenfalls um Einkünfte im Sinn des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, die grundsätzlich zur Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag gehören.

Wenn die Berufungswerberin jedoch vermeint, dass für diese Bezüge die Befreiungsbestimmung des oben zitierten § 41 Abs. 4 lit.e FLAG zur Anwendung kommt, so ist hiezu festzuhalten: Der Verwaltungsgerichtshof hat sich mit dieser Problematik ebenfalls in Zusammenhang

mit den Bezügen eines wesentlich beteiligten Geschäftsführers im Erkenntnis vom 18.7.2001, 2001/13/0089, auseinandergesetzt und folgende Feststellung getroffen: Die genannte Befreiungsbestimmung spricht in ihrem einschränkenden Nebensatz „die als begünstigte Personen gemäß den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes beschäftigt werden“ nur den Personenkreis an, der nach den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes beschäftigt wird. Das Behinderteneinstellungsgesetz hat das Erwerbsleben in unselbständiger Beschäftigung (im Verhältnis Arbeitgeber – Arbeitnehmer) zum Regelungsinhalt. Wie dem § 4 Abs. 1 lit.a BEinstG zu entnehmen ist, stellt das Behinderteneinstellungsgesetz so wie das ASVG, dem diese Bestimmung nachgebildet ist, auf das Vorliegen einer Beschäftigung im Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt ab. Ein solches sozialversicherungsrechtliches Dienstverhältnis lag in diesem Fall nicht vor, weshalb die Befreiungsbestimmung nicht zur Anwendung kam.

Diese Aussage trifft auch auf den gegenständlichen Fall zu, der Geschäftsführer steht unbestreitbar nicht in einem sozialversicherungsrechtlichen Dienstverhältnis, ebenso wie die Bezüge auch nicht solche aus einem steuerrechtlichen Dienstverhältnis im Sinn des § 47 EStG 1988 sind. Wenn die Berufungswerberin vermeint, dass dann, wenn keine persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit vorliege, auch keine Vergütung im Sinn des § 22 Z 2 EStG vorliegen könne, so übersieht sie dabei, dass die hierfür wesentliche Feststellung, ob „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ gegeben seien, unter Ausklammerung der Weisungsgebundenheit (und damit der persönlichen bzw. wirtschaftlichen Abhängigkeit) zu treffen ist, da diese bei den Vergütungen im Sinn des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG aufgrund des Beteiligungsverhältnisses ausgeschlossen ist.

Bezüglich der eingewendeten Bedenken einer verfassungswidrigen Auslegung ist darauf hinzuweisen, dass der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 15.3.2000, B 1821/99, eine Beschwerde in Zusammenhang mit dieser Problematik abgelehnt hat und in diesem Beschluss unter anderem ausgeführt hat, dass das Beschwerdevorbringen schon im Hinblick auf die Beschränkung der Einstellungspflicht auf den im Behinderteneinstellungsgesetz umschriebenen Personenkreis die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung eines anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm als so wenig wahrscheinlich erkennen lasse, dass die Beschwerde keine hinreichende Aussicht auf Erfolg habe.

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 10. November 2010