



Außenstelle Linz
Senat 2

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

GZ. RV/0190-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , vertreten durch Dr. Georg Stein, gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Gmunden hat mit Bescheid vom 24. Juli 1997 den Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Höhe von ATS 1.632,00 in Anspruch genommen sowie den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von ATS 76.184,00 und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von ATS 7.665,00 nachgefordert.

Dagegen wurde eine Berufung eingebracht. Strittig ist, ob die in den Kalenderjahren 1994 bis 1996 an die wesentlich beteiligte Geschäftsführerin gewährten Vergütungen in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind (§ 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967). Weiters richtet sich die Berufung auch gegen die Einbeziehung des entsprechenden Sachbezugwertes des der Gesellschaft gehörenden Kraftfahrzeuges durch die Geschäftsführerin in diese Beitragsgrundlage.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 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 Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die Bestimmung des § 41 FLAG 1967 definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist bei den beitragspflichtigen Bezügen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

1. Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
2. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd. § 22 Z. 2 EStG 1988, die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z. 2 EStG

1988 in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen richteten, abgelehnt (vgl. VfGH vom 9. Juni 1998, B 286/98 und vom 24. Juni 1988, B 998/98 und B 999/98) und 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.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes v. 1.3.2001, G 109/00, wurde unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis sind, im Fall der – auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden – Weisungsgebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem Folgende:

fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits-Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten

(vgl. dazu insbesondere die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes v. 23.4.2001, Zi. 2001/14/0052, Zi. 2001/14/0054, und v. 10.5.2001, Zi. 2001/15/0061).

Der Umstand, dass sich ein wesentlich Beteiligter vertreten lassen kann, schließt die grundsätzliche Verpflichtung zur persönlichen Arbeitsleistung nicht aus (VwGH-Erkenntnis v. 18.2.1999, Zi. 97/15/0175).

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses – abgesehen vom hinzudenkendem Merkmal der Weisungsgebundenheit – vor allem auf die Kriterien der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung. Eine laufende Entlohnung liegt auch dann vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird. Ausgehend von diesen Kriterien ist bei Anwendung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2

leg.cit. zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers 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.

Auf Grund der von der Geschäftsführerin kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung kann nicht bestritten werden, dass dies eine faktische Eingliederung in den betrieblichen Ablauf fordert und zwar in zeitlicher, örtlicher und organisatorischer Hinsicht.

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Auch hier kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich - in seiner Stellung als Geschäftsführer - das Wagnis ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen aus nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Im gegebenem Fall erhielt die Geschäftsführerin folgendes Entgelt (incl. Sachbezug):

1994: ATS 520.000,00, 1995: ATS 450.000,00, 1996: ATS 450.000,00,

Die Auszahlung erfolgte in monatlichen Beträgen.

Dem stehen nachstehende Gewinne des Unternehmens gegenüber:

1994: ATS 2.042.101,00, 1995: ATS 700.383,00, 1996: ATS 122.353,00,

Die Entlohnung zeigt somit keinen direkten Bezug zur Ertragslage des Unternehmens, zumal trotz des geringeren Gewinnes im Jahr 1996 die Vergütung in gleicher Höhe wie im Jahr davor ausbezahlt wurde.

Ausgabenseitige Wagnisse sind ebenfalls nicht ersichtlich und wurden auch von der Bw. nicht angeführt. Zudem ist die GmbH entsprechend § 1014 ABGB verpflichtet, dem Geschäftsführer seine Barauslagen zu ersetzen (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht 2/100).

Dieser Sachverhalt lässt somit kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis bei der Geschäftsführerin erkennen.

Es ergibt sich deshalb, dass die Tätigkeit der wesentlich Beteiligten - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, sodass die von der Berufungswerberin bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinne des § 22 Z. 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Weiters richtet sich die Berufung, die auch einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beinhaltet, gegen die grundsätzliche Heranziehung des Sachbezuges für das Fahrzeug der Gesellschaft für die Jahre 1994 bis 1996, weil ein privates Kraftfahrzeug der Geschäftsführerin seit 1993 vorhanden sei und das arbeitgebereigene Fahrzeug nur für betriebliche Fahrten verwendet worden sei.

Entsprechend dem Erkenntnis des VwGH v. 22.3.2000, Zl. 99/13/0164, gebietet die Lebenserfahrung nicht zwingend, aus der bloßen Existenz eines Privatfahrzeuges eines Geschäftsführers auf das Unterbleiben jeglicher privater Nutzung des der Gesellschaft gehörenden Fahrzeuges zu schließen. Der im Privatleben erfahrungsgemäß gelegentlich auftretende Bedarf nach einem Zweitfahrzeug kann eine Nutzung des arbeitgebereigenen Fahrzeuges durch den Geschäftsführer für einen privaten Zweck fallweise durchaus geboten haben.

Konkrete Gründe, aus denen auf einen Ausschluss jeder privaten Nutzung des arbeitgebereigenen Fahrzeuges durch die Geschäftsführerin geschlossen werden könnte, wurden aber nicht vorgebracht. Auch gegen die Höhe des herangezogenen Sachbezugswertes wurden keine konkreten Einwände angeführt. In freier Beweiswürdigung ist deshalb von einer privaten Nutzung des arbeitgebereigenen Fahrzeuges auszugehen, zumal unbestritten weder ein Fahrtenbuch geführt wurde noch andere entsprechende Unterlagen vorgelegt wurden, die eine derartige Nutzung ausschließen würden.

Somit ist aber auch der entsprechende Sachbezug in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.