



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., H.,S-Gasse, vertreten durch Mag. Karl Brieber, Steuerberater, 1010 Wien, Seilerstraße 18-20/1, vom 11. Oktober 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 27. September 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben betragen:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	DB	DZ
1.3.1997-31.12.1997	38.447,85 € (529.054,00 S)	1.730,15 € (23.807,43 S)	203,77 € (2.803,99 S)
1.1.1998-31.12.1998	138.806,21 € (1.910.015,10 S)	6.246,28 € (85.950,68 S)	735,67 € (10.123,08 S)
1.1.1999-31.12.1999	153.391,63 € (2.110.714,90 S)	6.902,62 € (94.982,17 S)	812,98 € (11.186,79 S)
1.1.2000-31.12.2000	116.636,84 € (1.604.957,90 S)	5.248,66 € (72.223,11 S)	606,51 € (8.345,78 S)
1.1.2001-31.12.2001	113.630,09 € (1.563.584,10 S)	5.113,35 € (70.361,28 S)	579,51 € (7.974,28 S)

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Die Geschäftsführer, Herr Ing.S. und Herr R., waren ab März 1997 zu je 50% an der Bw. beteiligt.

In einer den Streitzeitraum umfassenden Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass für die Geschäftsführerbezüge Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht entsprechend der ab 1994 geänderten Rechtslage abgeführt worden waren. Es wurden daher für folgende Beträge die im Spruch des Bescheides genannten Abgaben nachgefordert:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	DB	DZ

1997	645.212,00 S	29.035,00 S	3.420,00 S
1998	2.022.279,00 S	91.003,00 S	10.718,00 S
1999	2.209.321,00 S	99.419,00 S	11.709,00 S
2000	1.693.814,00 S	76.222,00 S	8.808,00 S
2001	1.655.586,00 S	74.501,00 S	8.443,00 S

Die oben angeführten Bemessungsgrundlagen enthalten auch Beträge enthalten, die vom Prüfer für die Privatnutzung der "arbeitgebereigenen" Kraftfahrzeuge entsprechend der Verordnung BGBl 642/1992 in Ansatz gebracht wurden.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrags und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag sowohl der Höhe als auch dem Grunde nach bestritten. Es sei nicht gerechtfertigt, Sachbezüge für die Privatnutzung von Personenkraftwagen der Bemessungsgrundlage auf Grund der Verordnung BGBl 642/1992 zuzurechnen, da die Einkünfte der Gesellschafter-Geschäftsführer jedenfalls Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder Gewerbebetrieb seien. Darüber hinaus wurde angemerkt, die Gesellschafter-Geschäftsführer hätten ein Unternehmerwagnis zu tragen, da sie das Wagnis ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen, das Risiko nicht überwälzbarer Ausgaben zu tragen hätten und keine laufende Entlohnung erhielten. Die Geschäftsführer seien auch nicht in den betrieblichen Organismus eingegliedert, sie übten ihre Tätigkeit nach eigenem Gutdünken aus und hätten keine operativen Funktionen im Betrieb.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde die Bw. darauf hingewiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht vertrete, dass für die Ermittlung allfälliger geldwerter Vorteile als Betriebseinnahmen die Vorschriften der Sachbezugsverordnung nicht anwendbar und daher die entsprechenden Betriebseinnahmen nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO zu schätzen seien.

Die Bw. wurde daher um Vorlage entsprechender Aufzeichnungen ersucht, aus denen die Höhe der aus der Privatnutzung der Kraftfahrzeuge durch die Gesellschafter-Geschäftsführer resultierenden Betriebseinnahmen zu ersehen sei, andernfalls wurde darauf hingewiesen, dass bei Nichtvorlage dieser Unterlagen die Behörde beabsichtige, diese Betriebseinnahmen in Anlehnung an die im Zuge einer die Jahre 1998 bis 2000 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung zu schätzen.

In Entsprechung dieses Ersuchens legte der steuerliche Vertreter der Bw. Aufzeichnungen betreffend die Jahre 1997 und 2001 vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Herr Ing.S. und Herr R. waren ab März 1997 zu je 50% an der Bw. beteiligt und nahmen die Aufgaben der Geschäftsführung seit 29.1.1993 wahr.

Folgende Punkte der zwischen der Bw. und den Geschäftsführern am 3.3.1997 gleichlautend abgeschlossenen Vereinbarungen sind für die Entscheidung wesentlich:

- Gegenstand der Vereinbarung ist die Erfüllung der Organfunktion des handelsrechtlichen Geschäftsführers der Gesellschaft durch den geschäftsführenden Gesellschafter und die Vertretung der Gesellschaft im Innen- und Außenverhältnis.
- Der geschäftsführende Gesellschafter ist verpflichtet, seine Funktion mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes zu erfüllen.
- Der geschäftsführende Gesellschafter ist weisungsfrei gestellt.
- Der geschäftsführende Gesellschafter ist nicht in die Betriebsorganisation eingebunden und ist daher von Ort und Zeit der Erbringung seiner Leistung unabhängig.
- Der geschäftsführende Gesellschafter erhält eine erfolgsabhängige Leistungsvergütung.
- Der geschäftsführende Gesellschafter ist berechtigt, gesellschaftseigene Kraftfahrzeuge privat gegen Ersatz der Betriebskosten zu verwenden.
- Der geschäftsführende Gesellschafter hat keinen Anspruch auf Ersatz von Spesen, die ihm im Zusammenhang mit seiner Funktion erwachsen, mit Ausnahme der Aufwendungen für Fahrten und Reisen, für die Bewirtung von Geschäftsfreunden der Gesellschaft sowie der eigenen gesetzlichen Sozialversicherung.

Die Gesellschafter-Geschäftsführer erhielten folgende Bezüge (alle Beträge in ATS):

	1997	1998	1999	2000	2001
Ing.S.	120.000,00	713.953,00	902.867,00	661.974,00	600.000,00
R.	120.000,00	713.953,00	902.867,00	661.974,00	600.000,00

Die Bw. leistete für die geschäftsführenden Gesellschafter folgende Beiträge zu gewerblichen Sozialversicherung (alle Beträge in ATS):

	1997	1998	1999	2000	2001
Ing.S.	139.012,00	274.726,00	125.775,00	80.419,00	150.828,00
R.	102.328,00	155.775,00	125.775,00	143.779,00	159.090,00

Den Gesellschafter-Geschäftsführern flossen geldwerte Vorteile aus der Privatnutzung der gesellschaftseigenen Kraftfahrzeuge in folgender Höhe zu (alle Beträge in ATS):

1997	1998	1999	2000	2001
47.714,00	51.608,10	53.430,90	56.811,90	53.666,10

Begründung der Höhe der Schätzung:

Die Behörde schätzte jene Betriebseinnahmen, die auf die Privatnutzung der gesellschaftseigenen Kraftfahrzeuge entfielen, in Anlehnung an die unbekämpft gebliebene Feststellung im Rahmen einer die Jahre 1998 bis 2000 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung. Für die Jahre 1998 bis 2000 wurden diese Beiträge unverändert übernommen. Da laut Berufungsvorbringen das Ausmaß der Privatnutzung in den übrigen Streitjahren (1997 und 2001) unverändert war, waren die von der Bw. bekannt gegebenen Beiträge (ebenfalls in Anlehnung an die von der Betriebsprüfung vorgenommene Schätzung) um insgesamt ATS 40.000,- zu erhöhen und daher die oben dargestellten Beiträge der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen.

Die in dieser Weise beabsichtigte Schätzung war der Bw. mit der Möglichkeit zur Stellungnahme zur Kenntnis gebracht worden.

Die von der Behörde gemäß § 184 BAO ermittelten Beiträge entsprechen erfahrungsgemäß den durchschnittlichen Kosten eines privat genutzten Pkws und war daher – mangels eines davon abweichenden begründeten Vorbringens – die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag um diese Beiträge zu erhöhen.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen, die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens und war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

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

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBI. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis i.S.d. § 47 Abs.

2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus 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 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

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

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich für die Jahre 1997 und 1998 in § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergegesetzes (HKG), ab dem Jahr 1999 in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergegesetzes 1998 (WKG).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerwagnisses 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.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des 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 die Eingliederung (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052). Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Entsprechend dem der Behörde vorliegenden Firmenbuchauszug übten Herr Ing.S. und Herr R. die Geschäftsführung seit 29.1.1993 aus.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (VwGH v. 23.11.2004, 2004/15/0068).

Der Bestimmung in den Vereinbarungen vom 3.3.1997, wonach die geschäftsführenden Gesellschafter nicht in die Betriebsorganisation eingebunden sind und daher von Ort und Zeit der Erbringung ihrer Leistungen unabhängig seien, kommt in Anbetracht des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen Begriffsverständnisses ebensowenig Bedeutung zu wie dem Vorbringen, die Geschäftsführer übten keine operativen Funktionen im Betrieb aus.

Dass die beiden Geschäftsführer die Geschäftsführeragenden wahrnehmen, wurde nicht bestritten und ist in Anbetracht der oben zitierten Judikatur ausreichend für die Bejahung der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw..

Die Berufungsausführungen zum Unternehmerrisiko und zur Entlohnung gehen mangels rechtlicher Relevanz daher ins Leere.

Hinsichtlich des Vorbringens, die Bemessungsgrundlage sei um die vom Prüfer für die Privatnutzung der gesellschaftseigenen Kraftfahrzeuge durch die Geschäftsführer in Ansatz gebrachten Beträge zu kürzen, ist anzumerken:

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt diesbezüglich die Ansicht, dass für die Ermittlung allfälliger geldwerter Vorteile als Betriebseinnahmen die Vorschriften der Sachbezugsverordnung BGBI 942/1992 nicht anwendbar sind, sondern dass die entsprechenden Betriebseinnahmen nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO zu schätzen sind (vgl. VwGH v. 13.4.2005, 2003/13/0014). In Anlehnung an die Judikatur ermittelte die Behörde unter Mitwirkung der Bw. und Heranziehung der Feststellungen einer die Jahre 1998 bis 2000 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung die auf die Privatnutzung der Kraftfahrzeuge entfallenden Beträge wie oben dargestellt.

Der Berufung war daher teilweise stattzugeben.

Wien, am 26. Juni 2006