



GZ. RV/1445-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Dr. Jakob Schmalzl gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck/Leitha betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1996 sowie 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 1999 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Für die Jahre 1994 bis 1996 wird der DB mit 5.337,09 € (= 73.440 S) und der DZ mit 580,95 € (= 7.994 S) und für die Jahre 1997 bis 1999 wird der DB mit 5.506,64 € (= 75.773 S) und der DZ mit 648,02 € (= 8.917 S) festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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 Verwaltungs- 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

Strittig ist, ob die Bw. für die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers DB und DZ zu entrichten habe, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen.

Geschäftsführer (GF) war in den Streitjahren Herr A, der einen Anteil von 100 % am Stammkapital hielt.

Bei der Bw. fand für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1996 sowie vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 1999 eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) statt, wobei für den Veranlagungszeitraum 1994 bis 1999 davon ausgegangen wurde, dass der zu 100 % beteiligte Geschäftsführer, Herr A, Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) und des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sei. Von der Bemessungsgrundlage der u.a. GF-Bezüge seien in den Jahren 1994 bis 1999 weder DB noch DZ einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden, weshalb folgende Abgaben betreffend der GF-Bezüge von der Bw. mittels der im Spruch genannten Bescheide nachgefordert werden mussten (vgl. Beilage zum Lohnsteuerprüfungsbericht; alle Beträge in Schilling):

Zeitraum	GF-Bezüge	4,5 % für DB	= DB
1-12/94	420.000	x 0,045 =	18.900
1-12/95	480.000	x 0,045 =	21.600
1-12/96	480.000	x 0,045 =	21.600
Summe:			62.100

1-12/97	480.000	x 0,045 =	21.600
1-12/98	388.216	x 0,045 =	17.470
1-12/99	549.614	x 0,045 =	24.732
Summe:			63.802

Zeitraum	GF-Bezüge	‰ für DZ	= DZ
1-12/94	420.000	x 0,004 =	1.680
1-12/95	480.000	x 0,0053 =	2.544
1-12/96	480.000	x 0,0053 =	2.544
Summe:			6.768
1-12/97	480.000	x 0,0053 =	2.544
1-12/98	388.216	x 0,0053 =	2.057
1-12/99	549.614	x 0,0053 =	2.913
Summe:			7.514

Trotz schwankender Gewinne in den Jahren 1994 bis 1999 sei die Entlohnung des GF durch einen monatlichen Dauerauftrag i.H.v. 35.000 S (1994) bzw. 40.000 S (1995 bis 1999) erfolgt, wobei 1998 eine Anpassung i.H.v. -91.784 S und 1999 i.H.v. +69.614 S vorgenommen worden sei.

1. Berufung vom 22. Dezember 1997 sowie Schriftsatz vom 24. Juni 1997:

In der gegen die Festsetzungen des Finanzamtes eingebrachten o.a. Schriftsätzen führt die Bw. im Wesentlichen wie folgt aus:

- Gemäß Punkt I des GF-Werkvertrages vom 1. Jänner 1996 habe der GF der Gesellschaft folgende Leistungen zu erbringen:

Auftragsannahme, Planung, Bauleistung, Arbeitseinteilung und Endabnahme mit allen dazugehörenden Agenden.

- Der GF sei an betriebliche Ordnungsvorschriften, wie Arbeitszeit, nicht gebunden.
- Der GF übe seine Büro-Tätigkeit in von der Bw. gemieteten Räumlichkeiten aus.
- Der GF könne sich auch bei der Erfüllung seiner Aufgaben durch seine Gattin vertreten lassen.
- Gem. Punkt IV des Werkvertrages habe der GF Anspruch auf ein erfolgsabhängiges Entgelt, welches wie folgt zu berechnen sei:

$$\text{Rohertrag} \times 24 \% \text{ minus Personalaufwand} \times 24 \%$$
- Beiträge zur GSVG habe der GF selbst zu tragen.
- Da im gegenständlichen Fall nicht alle Merkmale eines Dienstverhältnisses beim GF vorliegen, beantrage die Bw. daher die Aufhebung des o.a. Bescheides.

2. Berufung vom 15. Mai 2001 sowie Schriftsatz vom 27. August 2003:

In der gegen die Festsetzungen des Finanzamtes eingebrachten o.a. Schriftsätzen führt die Bw. im Wesentlichen wie folgt aus:

- Der GF sei zu 75 % an der Gesellschaft beteiligt gewesen.
 Im Schriftsatz vom 27. August 2003 sei der zu 100 % an der Gesellschaft beteiligte GF für die Leitung aller Agenden einer Baufirma beginnend mit Auftragsakquisition, Planung, Einkauf, Arbeitseinteilung, Bauüberwachung bis zur Endabnahme der errichteten Bauwerke verantwortlich gewesen.
- Der GF könne sich von seiner als Dienstnehmerin beschäftigten Gattin vertreten lassen.
- Die GF-Entlohnung erfolge gem. Werkvertrag erfolgsabhängig.
- Nach Ansicht der Bw. genüge das Fehlen eines einzigen Merkmales eines Dienstverhältnisses, um vom Fehlen einer DB/DZ-Pflicht zu sprechen.

Der Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 9. Dezember 2004, blieb von der Bw. bis dato ohne Angabe von Gründen unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde mangels Beantwortung des Vorhaltes vom 9. Dezember 2004 als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- a) Der GF war in den Streitjahren wesentlich am Stammkapital der Bw. beteiligt.
- b) Der GF hat mit der Bw. am 1. Jänner 1996 einen unbefristeten "Werkvertrag" abgeschlossen.
- c) Der GF unterliegt keiner festen Arbeitszeit und hat keinen Anspruch auf Krankengeld.
- d) Eine Vertretung durch die als Dienstnehmerin beschäftigte Gattin ist aufgrund der einschlägigen gesetzlichen Vorschriften nicht möglich.
- e) Der GF-Bezug wurde in den Streitjahren in gleichbleibender Höhe ausbezahlt.
- f) Die Bw. verfügte über mehrere Betriebs-Kfz.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den von der Bw. vorgelegten Schriftsätzen, abverlangten Buchungsunterlagen und wurden auf Grund folgender Umstände und Überlegungen getroffen:

zu a) Das Beteiligungsverhältnis des GF ist dem Firmenbuch Nr. 361b zu entnehmen.

zu b) Dies ist dem Schriftsatz vom 1. Jänner 1996 zu entnehmen.

zu c,d) Dies ist den Vorhaltsbeantwortungen vom 24. Juni 1997 und vom 27. August 2003 zu entnehmen.

zu e) Im Jahr 1994 bezog der GF Bezüge i.H.v. 420.000 S (= 35.000 x 12 Monate).

In den Jahren 1995 bis 1999 betrugen die GF-Bezüge lt. den GF-Bezügekonten 480.000 S, die lt. Betriebsprüfung á 40.000 S mittels Dauerauftrag monatlich überwiesen wurden, wobei 1998 eine Anpassung i.H.v. -91.784 S und 1999 i.H.v. +69.614 S vorgenommen wurde.

zu f) Dies ist aus den vorgelegten Jahresabschlüssen ersichtlich.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

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

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, normiert u.a.:

Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind 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 des EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag 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 dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, ist § 41 Abs. 2 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich den zweiten Teil (Teilstich 2) der letztgenannten Bestimmung erfasst.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstich EStG 1988 normiert u.a.:

- Unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit fallen nur 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 Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 normiert u.a.:

Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet.

Der Verwaltungsgerichtshof ist in seinem im Rahmen eines verstärkten Senates am 10.11.2004 getroffenen Erkenntnis, 2003/13/0018, in Abkehr von der bisher vertretenen Rechtsauffassung zur Ansicht gelangt, dass bei der Überprüfung der Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Dieses für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal wird nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs 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.

Im gegenständlichen Fall ist die für eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. wesentliche kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der o.a. umfangreichen Aufgaben der Geschäftsführung, wie sie u.a. im "Werkvertrag" vom 1. Jänner 1996 sowie in den Schriftsätzen vom 24. Juni 1997 und 27. August 2003 ausgeführt wurden, gegeben.

Auch ist eine mögliche Vertretung des GF durch seine Gattin bloß behauptet worden, jedoch für die Abgabenbehörde nicht vorstellbar, da lt. § 6 des Gesellschaftsvertrages nur der GF einzelzeichnungsberechtigt ist und in gewerberechtlicher Hinsicht mangels Befähigung (zum Baumeister) der Gattin die Voraussetzung für eine Vertretung fehlt.

Ebenso mangelt es an der Glaubwürdigkeit erfolgsabhängiger Entlohnung des GF bei nahezu gleichbleibenden GF-Bezügen, weshalb auch nicht von einem Unternehmerrisiko des GF auszugehen war (eine nachprüfbare Berechnung der GF-Bezüge wurde trotz Vorhalt bis dato von der Bw. nicht vorgelegt; alle Beträge in Schilling):

Jahr	Gewinn lt. Bilanz	GF-Bezug
------	----------------------	----------

1994	871.734	420.000
1995	138.186	480.000
1996	79.263	480.000
1997	73.464	480.000
1998	15.867	388.216
1999	69.344	549.614

Auch ein ins Gewicht fallendes ausgabenseitiges Unternehmerwagnis aufgrund selbst zu tragender Ausgaben, konnte die Bw (trotz Vorhalt) nicht nachweisen bzw. glaubhaft machen.

§ 15 Abs. 1 EStG 1988 normiert u.a.:

Einnahmen liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen.

§ 15 Abs. 2 EStG 1988 normiert:

Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Da zur Bemessungsgrundlage des DB und DZ alles heranzuziehen ist, was dem Gesellschafter-GF an Vergütungen jedweder Art in den Streitjahren gewährt wurde.

Wie bereits im Vorhalt vom 9. Dezember 2004 ausführlich dargestellt, ist für den Vorteil einer unentgeltlichen Nutzung mehrerer Betriebs-Kfz für Privatfahrten in Anlehnung an die Sachbezugsordnung ein "Vergütungswert" für jedes einzelne Betriebs-Kfz anzusetzen, d.h. dass die Zurechnung auch mehrmals festgesetzt werden kann.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrmals in seinen Erkenntnissen ausgesprochen hat, ist auch im gegenständlichen Fall nach der Lebenserfahrung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse (GF ist Alleingesellschafter und Alleinmachthaber bei der Bw.) von einer Privatnutzung der Betriebs-Kfz auszugehen. Auch liegt ein nach außen hin erkennbar ausgesprochenes Verbot der Privatnutzung der Betriebs-Kfz durch den GF, nicht vor (vgl.

VwGH vom 3.5.2000, 99/13/0186).

Weiters wurde bereits im Vorhalt vom 9. Dezember 2004 darauf verwiesen, dass aus der bloßen Existenz eines Privatfahrzeuges des GF allein nicht zwingend auf das Unterbleiben jeglicher privater Nutzung des Betriebs-Kfz zu schließen ist (vgl. VwGH vom 22.3.2000, 99/13/0164).

Um aber die private Nutzung des Firmen-Kfz genau ermitteln zu können, wurde die Bw. im Vorhalt vom 9. Dezember 2004 ersucht, einen entsprechenden Nachweis (Fahrtenbuch oder ähnlicher Nachweis) zu erbringen.

Da die Bw. aber bis dato weder diesen geforderten Nachweis noch andere brauchbare Anhaltspunkte für das Ausmaß und den Wert der Privatnutzung des Firmen-PKW erbracht hat, wird in Anlehnung an die Sachbezugsverordnung eine zusätzliche GF-Vergütung i.H.v. 7.000 S monatlich für die Streitjahre 1994 bis 1999 für die private Nutzung des Firmen-Kfz festgesetzt, da davon auszugehen ist, dass der in dieser Verordnung festgesetzte Betrag das übliche Ausmaß einer Privatnutzung eines Firmen-Kfz wiedergibt, und weitergehende Ermittlungen der Behörde schon deshalb nicht zumutbar sind, da die Vertreter der Bw. offensichtlich nicht bereit sind, diese in ihren diesbezüglichen Bemühungen zu unterstützen.

Diese Hinzurechnung wurde der Bw. ebenfalls im Schriftsatz vom 9. Dezember 2004 mitgeteilt, sodass der DB bzw. DZ wie folgt neu festzusetzen ist (BE = Berufungsentscheidung; alle Beträge in Schilling):

Zeitraum	GF-Bezüge	4,5 % für DB	DB lt. BE	= DB bisher	<i>Diff. zur bisherigen Festsetzung:</i>
1-12/94	504.000 (= 420.000 + 84.000 Kfz)	x 0,045 =	22.680	18.900	
1-12/95	564.000 (= 480.000 + 84.000 Kfz)	x 0,045 =	25.380	21.600	
1-12/96	564.000 (= 480.000	x 0,045 =	25.380	21.600	

	+ 84.000 Kfz)				
Summe:			73.440	62.100	11.340
1-12/97	564.000 (= 480.000 + 84.000 Kfz)	x 0,045 =	25.380	21.600	
1-12/98	472.216 (= 388.216 + 84.000 Kfz)	x 0,045 =	21.250	17.470	
1-12/99	633.614 (= 549.614 + 84.000 Kfz)	x 0,045 =	28.512	24.732	
Summe:			75.142	63.802	11.340

Zeitraum	GF-Bezüge	‰ für DZ	DZ lt. BE	= DZ bisher	Diff. zur bisherigen Festsetzung:
1-12/94	504.000 (= 420.000 + 84.000 Kfz)	x 0,004 =	2.016	1.680	
1-12/95	564.000 (= 480.000 + 84.000 Kfz)	x 0,0053 =	2.989	2.544	
1-12/96	564.000 (= 480.000 + 84.000 Kfz)	x 0,0053 =	2.989	2.544	
Summe:			7.994	6.768	1.226
1-12/97	564.000 (= 480.000	x 0,0053 =	2.989	2.544	

	+ 84.000 Kfz)				
1-12/98	472.216 (= 388.216 + 84.000 Kfz)	x 0,0053 =	2.503	2.057	
1-12/99	633.614 (= 549.614 + 84.000 Kfz)	x 0,0053 =	3.358	2.913	
Summe:			8.850	7.514	1.336

1. Der DB und DZ für die Jahre 1994 bis 1996 wird daher wie folgt neu festgesetzt
(S = Schilling, € = Euro):

	Lt. Bescheid v. 2.12.1997	Hinzurechnung lt. BE	Summe S	Summe €
DB	62.100	11.340	73.440	5.337,09
DZ	6.768	1.226	7.994	580,95

2. Der DB und DZ für die Jahre 1997 bis 1999 wird daher wie folgt neu festgesetzt
(S = Schilling, € = Euro):

	Lt. Bescheid v. 1.12.2004	Hinzurechnung lt. BE	Summe S	Summe €
DB	64.433 (= 4.682,53 €)	11.340	75.773	5.506,64
DZ	7.581 (= 550,93 €)	1.336	8.917	648,02

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 21. Jänner 2005

Der Referent:

Dr. Folk
Oberrat