



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A., vom 30. Juni 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 24. Mai 2005, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben beträgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Dienstgeberbeitrag – Nachforderung	2000	2.058, 06
DZ-Nachforderung	2000	205,81
Dienstgeberbeitrag – Nachforderung	2001	8.241,95
DZ-Nachforderung	2001	787,56
Dienstgeberbeitrag – Nachforderung	2002	6.538,69
DZ-Nachforderung	2002	566,69
Säumniszuschlag – Nachforderung	2002	130,77

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungserberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2002 wurde festgestellt, dass die an die wesentlich

beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer (B. und C.) gewährten Vergütungen incl. Sachbezüge nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien.

Auf Grund dieser Feststellung wurde der Rechtsmittelwerberin mit den Abgabenbescheiden vom 24. Mai 2005 der auf die Bezüge der Geschäftsführer C. und B. entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 2.510,53 für 2000, € 8.544,19 für 2001 und € 6.741,80 für 2002) sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 251,05 für 2000, € 816,45 für 2001 und € 584,29 für 2002) und ein Säumniszuschlag von € 134,84 für das Kalenderjahr 2002 zur Nachentrichtung vorgeschrieben.

Dagegen wurde von der bevollmächtigten Vertreterin fristgerecht berufen. Der im § 22 Z 2 EStG verwendete Begriff "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" fehle bei der Rechtsmittelwerberin in den berufungsgegenständlichen Jahren 2000 bis 2002 und spreche insbesondere das Fehlen des Merkmals der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegen eine DB- bzw. DZ-Pflicht. Auf Grund der Höhe der Beteiligung bestehe auch keine Weisungsgebundenheit. In diesem Fall sei nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu untersuchen, ob die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben seien. Nach der ständigen Judikatur des VwGH sei die auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit hinzuzudenken und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit überwiegen würden. Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sei bei beiden Geschäftsführern aus nachstehenden Umständen nicht gegeben:

Der Geschäftsführer sei weisungsungebunden hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Geschäftsführertätigkeiten,
er besitze vollkommen freie Einteilungsmöglichkeiten seiner Arbeitszeit, sei somit an keine feste Arbeitszeit gebunden,
dem Geschäftsführer würden Überstunden nicht vergütet,
der Geschäftsführer habe keinen Urlaubsanspruch und auch keinen Anspruch auf Abfertigung,
der Geschäftsführer sei hinsichtlich der Organisation und Durchführung seiner Tätigkeiten vollkommen selbständig,
im Krankheitsfall bestehe für den Geschäftsführer kein Anspruch auf Entgelteleistung,
der Geschäftsführer könne sich jederzeit vertreten lassen.

Da nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Merkmale der Selbständigkeit im Vordergrund stehen würden, sei nach Auffassung der bevollmächtigten Vertreterin ein Dienstverhältnis der Geschäftsführer C. und B. nicht gegeben. Deren Bezüge würden nicht dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterliegen. Beantragt wird, den vorgeschriebenen

Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 17.796,52 sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 1.651,79 wieder zu stornieren.

Sollte diese Rechtsauffassung nicht geteilt werden, sei auf jeden Fall zu berücksichtigen, dass für die Privatnutzung der Kraftfahrzeuge der Jahre 2000 – 2002 der Sachbezugswert statt dem Privatanteil als Bemessungsgrundlage angesetzt worden sei (vgl. VwGH 31.3.2005, 2002/15/0029). Im Jahr 2000 seien die genannten Geschäftsführer vom 1.1.2000 bis 30.9.2000 als nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter im Rahmen eines Dienstverhältnisses bei der Berufungswerberin beschäftigt gewesen. Bei der Lohnabrechnung der Monate Jänner bis September 2000 seien selbstverständlich ein Sachbezug für die auch privat genutzten Fahrzeuge verrechnet worden. Seitens der Lohnsteuerprüfung seien diese Monate abermals in die Bemessungsgrundlage des DB und DZ eingezogen und somit doppelt vorgeschrieben worden. Im restlichen Prüfungszeitraum (Oktober 2000 bis September 2002) seien die Geschäftsführer C. und B. als wesentlich beteiligte Gesellschafter für die Einschreiterin tätig gewesen. In diesem Zeitraum sei, sollte die oben angeführte Rechtsmeinung nicht geteilt werden, die Privatnutzung der Kraftfahrzeuge durch die beiden Geschäftsführer im Rahmen des Privatanteiles und nicht unter Berechnung des Sachbezuges laut Sachbezugsverordnung in die Bemessungsgrundlage der Lohnabgaben einzubeziehen.

Die Bemessungsgrundlagen der Jahre 2000 bis 2002 seien somit wie folgt zu korrigieren:
2000 20 % Privatanteil der tatsächlichen KFZ-Kosten 10 – 12/00 € 1.040,79 statt € 11.095,80
2001 20 % Privatanteil der tatsächlichen KFZ-Kosten 01 – 12/01 € 4.379,30 statt € 11.095,80
2002 20 % Privatanteil der tatsächlichen KFZ-Kosten 01 – 09/02 € 3.808,17 statt € 8.321,85.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Februar 2006 gab das Finanzamt dem Rechtsmittel teilweise statt und reduzierte die Nachforderungen an DB auf € 2.058,06 für 2000, € 8.241,95 für 2001 und € 6.538,69 für 2002, an DZ auf € 205,81 für 2000, € 787,56 für 2001 und € 566,69 für 2002 sowie den Säumniszuschlag 2002 auf € 131,68.

Begründend wurde ausgeführt, dass das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft nach Ansicht des Finanzamtes zweifelsfrei gegeben sei. Dieses sei dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bilde und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben müsse. In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung habe der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, durch einen verstärkten Senat ausgesprochen, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2, Teilstrich 2 EStG erzielt würden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukomme, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert sei. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, könne 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. Die entscheidende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sei gegeben, wenn dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt werde, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht werde. Aus den erwähnten Gründen sei die Berufung dem Grunde nach als unbegründet abzuweisen. Die Bemessungsgrundlagen für die Privatnutzung der Firmenkraftfahrzeuge durch die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer seien antragsgemäß zu berichtigen gewesen.

Durch den Vorlageantrag vom 7. März 2006 gilt das Rechtsmittel wiederum als unerledigt. (Eine angekündigte Nachreichung weiterer Erläuterungen ist bis heute nicht erfolgt.)

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 alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Abs. 3 des § 41 FLAG bestimmt, dass der Beitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist. Arbeitslöhne sind 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.

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 EStG) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

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 in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (vgl. VfGH 9.6.1998, B 286/98, vom 24.6.1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1.3.2001, G 109/00 und vom 7.3.2001, G 110/00 abgewiesen. Auch nach Ergehen des Erkenntnisses des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004 ist der VfGH der von Arnold im SWK-Heft 1/2005 dargelegten Argumentation nicht gefolgt und hat mit den Beschlüssen vom 7.6.2005, B 54/05

und B 1617/04 und vom 6.6.2006, B 161/06, die Behandlung derartiger Beschwerden abgelehnt.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, wird unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis seien, 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- und Urlaubsregelung, Abfertigung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. dazu insbesondere VwGH 23.4.2001, 2001/14/0052, 2001/14/0054, vom 10.5.2001, 2001/15/0061 und vom 17.10.2001, 2001/13/0197).

Die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, klargestellt. Nach den Entscheidungsgründen des genannten Erkenntnisses kommt bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. **Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos 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.** Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem angeführten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur weiter ausgeführt hat, wird von einer Eingliederung jedoch in aller Regel auszugehen sein, weil dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (vgl. VwGH-Erk. 23.2.2005, 2004/14/0056). Im vorliegenden Fall ist das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes durch die kontinuierliche und laut Firmenbuch bereits sei dem Jahr

1997 (bis 2006) erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit durch beide Geschäftsführer gegeben.

Ist, wie im vorliegenden Fall, das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin unbestritten gegeben, kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates und der weiteren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf die anderen Merkmale, insbesondere hinsichtlich des Unternehmerrisikos nicht mehr an (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068, 23.9.2005, 2005/15/0110, 15.11.2005, 2001/14/0118 u.v. 26.1.2006, 2005/15/0152). In diesem Zusammenhang wird auch auf das VwGH-Erkenntnis vom 31.3.2005, 2002/15/0029, eine 30 %ige Beteiligung betreffend, hingewiesen.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit der wesentlich beteiligten Geschäftsführer somit – unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit – die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen der Geschäftsführer als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Den Berufungseinwand hinsichtlich der Höhe des Vorteils der Privatnutzung der Firmenkraftfahrzeuge durch die Geschäftsführer hat bereits das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 1. Februar 2006 als berechtigt angesehen und die Bemessungsgrundlagen an DB und DZ entsprechend den Berufungsausführungen korrigiert. Dem ist zuzustimmen, wodurch sich die Nachforderungen an Dienstgeberbeitrag für das Kalenderjahr 2000 auf € 2.058,06, für das Kalenderjahr 2001 auf € 8.241,95, für das Kalenderjahr 2002 auf € 6.538,69 und an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Kalenderjahr 2000 auf € 205,81, für das Kalenderjahr 2001 auf € 787,56 sowie für das Kalenderjahr 2002 auf € 566,69 vermindern. Die Nachforderung an Säumniszuschlag beträgt 2 % von der Dienstgeberbeitragsnachforderung 2002 von € 6.538,69, somit € 130,77.

Der Berufung war ein teilweiser Erfolg beschieden.

Linz, am 6. Juni 2007