



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S-GmbH, vertreten durch R., vom 4. Mai 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 14. April 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

### Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Kalenderjahre 2002 und 2003 wurde festgestellt, dass die an den wesentlich (100 %) beteiligten Geschäftsführer im Kalenderjahr 2002 bezahlten Vergütungen (€ 13.081,--) sowie der Sachbezug für die Privatnutzung eines firmeneigenen Kraftfahrzeuges (VW Beetle) ab Juni 2002 (€ 2.480,-- für 2002 und € 4.251,-- für 2003) nicht in die Beitragsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien.

Auf Grund dieser Feststellung wurde mit den Abgabenbescheiden vom 14. April 2004 der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 706,-- für 2002 und € 191,-- für 2003) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 61,-- für 2002 und € 16,-- für 2003) nachgefordert.

Dagegen wurde fristgerecht berufen. Das unternehmerische Risiko für den Gesellschafter-Geschäftsführer bestehe sehr wohl, weil in den Jahren 2002 und 2003 nur 10 Honorare ausbezahlt worden seien. Bei unselbständiger Arbeit seien dies 14 Gehälter. Außerdem erhalte

---

der Gesellschafter-Geschäftsführer beim Ausscheiden aus der Rechtsmittelwerberin keinerlei soziale Absicherung (keine Abfertigung, Arbeitslosengeld). Das unternehmerische Risiko sei für den Gesellschafter-Geschäftsführer dahin gegeben, als er bei falschen unternehmerischen Entscheidungen sogar unter Umständen strafrechtlich verfolgt werden könne. Es gehe nicht an, dass man das Honorar für einen "Selbständigen" bezahle und dann auch noch eine Schlechterstellung durch Belastungen aus DB und DZ erfahre.

Für eine angebliche Privatnutzung des Kfz VW Beetle sei dem Gesellschafter-Geschäftsführer ein Sachbezug zugerechnet worden. Er täte aber keinerlei Privatfahrten, da er nur 20 m vom Firmengebäude entfernt wohne. Der Kilometerstand des VW Beetle habe per Ende 2003 23.000 km betragen, das sei ein, auf die bis Ende 2003 vierjährige Nutzungsdauer, durchschnittlicher Jahresschnitt von 5.750 Kilometern. Wenn man das mit dem gesetzlichen Kilometergeld von 37 Cent multiplizieren würde, wären das jährlich € 2.127,50. Dieser Betrag wäre nur dann anzusetzen, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer nur privat fahren würde. Daher sei der Betrag von € 4.251,-- wirklich unglaublich. Der Sachbezug sei daher zu streichen.

Nach ergänzenden Erhebungen, betreffend die Privatnutzung des Firmen-PKW durch den Gesellschafter-Geschäftsführer, wies das Finanzamt das Rechtsmittel mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Juni 2004 als unbegründet ab. Hinsichtlich der Privatnutzung des Firmen-PKW erfolgte folgende Begründung: Nach den Feststellungen des Prüfungsorganes sei dem Geschäftsführer der Berufungswerberin ein im Betriebsvermögen der Gesellschaft befindliches Kraftfahrzeug VW Beetle auch für Privatfahrten zur Verfügung gestanden, wobei ein Fahrtenbuch, aus dem die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse ableitbar seien, nicht vorliege. Der Geschäftsführer sei im Prüfungszeitraum Alleingesellschafter des Unternehmens gewesen, so dass weder in rechtlicher noch in tatsächlicher Hinsicht irgendwelche Einschränkungen hinsichtlich einer privaten Nutzung des berufungsgegenständlichen Fahrzeugs bestanden hätten. Auf Grund der Vorhaltsbeantwortung vom 28. Mai 2004 ergebe sich, dass einerseits ein weiteres Fahrzeug, welches für Privatfahrten hätte verwendet werden können, nicht zur Verfügung gestanden sei und andererseits entgegen den Behauptungen in der Berufungsschrift sehr wohl private Fahrten durchgeführt worden seien, auch wenn diese angeblich mit betrieblichen Fahrten verbunden gewesen seien. Somit ergebe sich eindeutig, dass dem Geschäftsführer ein Fahrzeug für private Fahrten zur Verfügung gestanden sei und er dieses auch für solche benutzt habe. Eine klare Feststellung, wie groß der Anteil dieser privaten Fahrten im Verhältnis zu der Gesamtfahrleistung des Fahrzeugs gewesen sei, lasse sich auf Grund der fehlenden Aufzeichnungen nicht treffen, so dass die Höhe dieses Anteiles im Schätzungswege zu ermitteln gewesen sei. Nachdem die Berufungswerberin keinerlei nachvollziehbare

Angaben über die wirkliche Nutzung des Fahrzeuges weder in betrieblicher noch in privater Hinsicht gemacht habe und solche auch aus der betrieblichen Tätigkeit sachgerecht nicht ableitbar seien, sei die Höhe des Nutzungsanteiles in Anlehnung an die Sachbezugsverordnung geschätzt worden. Wenn die Berufungswerberin einwende, der Geschäftsführer hätte überhaupt keine privaten Fahrten unternommen bzw. hätte solche notwendigen Fahrten mit geschäftlichen Verrichtungen verbunden, widerspreche dies jeder Lebenserfahrung. Die Berufungswerberin sei mit Vorhalt vom 14. Mai 2004 gebeten worden, die behauptete ausschließliche betriebliche Nutzung durch geeignete Unterlagen zumindest glaubhaft zu machen, wobei darauf hingewiesen worden sei, dass eine bloße verbale Beschreibung der näheren Umstände nicht als ausreichend angesehen werden könne. Die Rechtsmittelwerberin sei diese Glaubhaftmachung schuldig geblieben, sodass sich für das Finanzamt kein Grund ergeben habe, die Schätzung weder dem Grunde noch der Höhe nach in Frage zu stellen.

In dem fristgerecht eingebrochenen Vorlageantrag, wodurch das Rechtsmittel wiederum als unerledigt gilt, führte die Einschreiterin ergänzend aus, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer das unternehmerische Risiko allein schon dadurch trage, dass er für sämtliche Kredite der Berufungswerberin als Bürge und Zahler gegenüber der Bank hafte. Er sei kein Dienstnehmer.

***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 und vom 24.6.1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1.3.2001, G 109/00 und vom 7.3.2001, G 110/00 abgewiesen.

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. 15.12.2004, 2003/13/0067). Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die kontinuierliche und laut Firmenbuch bereits seit dem Jahr 1993 erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben.

Nach der früheren Rechtsprechung des VwGH wäre im vorliegenden Fall beim Geschäftsführer auch kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis vorgelegen, weil es nicht auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft ankommt. Daher weist weder das Unternehmerwagnis auf Grund der Beteiligung noch die Haftung für Bankkredite der Gesellschaft auf das Unternehmerwagnis des Geschäftsführers hin (vgl. VwGH-Erk. v. 27.7.1999, ZI. 99/14/0136). Nach den Ausführungen des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes ist dies nunmehr bedeutungslos (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068, 22.12.2004, 2003/15/0056 u. v. 20.1.2005, 2004/14/0055).

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

Das Finanzamt hat bei den nach § 41 Abs. 3 FLAG in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag (und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) einzubeziehenden Gehältern und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 für den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer auch so genannte "amtliche Sachbezugswerte" für die private Kfz-Nutzung angesetzt. Dabei wendete es die Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBI. II Nr. 416/2001 an. Diese Verordnung regelt nur die Privatnutzung des "arbeitgebereigenen" Kraftfahrzeuges. Der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer wird zwar mit seinen Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 EStG nach § 41 Abs. 2 FLAG für Zwecke der Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages (samt Zuschlag) dem Kreis der "Dienstnehmer" zugeordnet, dies ändert aber nichts daran, dass er aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht als Arbeitnehmer nach § 47 Abs. 1 EStG 1988 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) anzusehen ist, sodass auch für die Ermittlung allfälliger geldwerter Vorteile als Betriebseinnahmen die in Rede stehenden Vorschriften der Sachbezugsverordnung nicht anwendbar sind. Die entsprechenden Betriebseinnahmen sind vielmehr – beim Fehlen entsprechender Aufzeichnungen – nach den

---

allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO zu schätzen (vgl. VwGH-Erk. v. 31.3.2005, 2002/15/0029 u.v. 13.4.2005, 2003/13/0014).

Wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zu Recht ausgeführt hat, ist davon auszugehen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer den firmeneigenen PKW VW Beetle auch für Privatfahrten verwendet hat. Mit FAX vom 10. Jänner 2006 hat die Rechtsmittelwerberin die Gesamtkosten für den genannten PKW für die Zeit vom 1.6. – 31.12.2002 mit € 3.434,59 und für das Kalenderjahr 2003 mit € 5.492,17 bekanntgegeben. Sie hat die Privatnutzung auf 25 % geschätzt, was einen Sachbezugswert von € 858,65 für die Monate Juni bis Dezember 2002 und einen solchen von € 1.373,04 für 2003 ergibt. Diese Sachbezugsbewertung kommt den tatsächlichen Verhältnissen sehr nahe, sodass dieser Schätzung zugestimmt werden kann. Auch das Finanzamt hat dagegen keine Einwendungen erhoben.

Somit verringert sich die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ für das Kalenderjahr 2002 auf € 13.939,65 (Barvergütung € 13.081,-- plus Sachbezug € 858,65) und für das Kalenderjahr 2003 auf € 1.373,04 (Sachbezug). Der 4,5 %ige Dienstgeberbeitrag wird daher für das Kalenderjahr 2002 mit € 627,28 und für das Kalenderjahr 2003 mit € 61,79 festgesetzt. Hinsichtlich des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag ergibt sich für 2002 ein Betrag von € 54,36 (0,39 % von 13.939,65) und für 2003 ein solcher von € 5,22 (0,38 % von 1.373,04).

Dem Rechtsmittel war ein teilweiser Erfolg beschieden.

Linz, am 20. Jänner 2006