

GZ. RV/4568-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Woditschka & Picher gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum Jänner 1999 bis Dezember 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Für die Jahre 1999 bis 2001 wird der DB mit 2.694,71 € (= 37.080 S) und der DZ mit 309,44 € (= 4.258 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 in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ neben den Bezügen der beiden Gesellschafter-GF auch die für die Benützung firmeneigener Kfz vorgesehenen Sachbezugswerte einbezogen werden dürfen.

Die Geschäftsführer (GF) A und B hielten in den o.a. Streitjahren folgenden Anteil am Stammkapital:

Beteiligung:	Anteil:
Herr A	37,5 %
Herr B	37,5 %

Bei der Bw. fand für den Prüfungszeitraum Jänner 1999 bis Dezember 2001 eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) statt, wobei für den Zeitraum **März bis Dezember 2001** wie folgt festgestellt wurde:

- Die wesentlich beteiligten Geschäftsführer, Herr A und Herr B, seien Dienstnehmer im Sinne des § 41 Abs. 2 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz), weshalb ihre GF-Entschädigungen der DB- und DZ-Pflicht unterliegen.
- Für die Privatnutzung von arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugen durch die beiden GF A und B seien Sachbezüge i.H.v. 70.000 S (für BMW 535) und i.H.v. 54.450 S (für Audi A4) festzusetzen gewesen.

Von der Bemessungsgrundlage sei im o.a. Zeitraum weder DB noch DZ einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden, weshalb folgende Abgaben an DB und DZ betreffend der GF-Bezüge von der Bw. mittels des im Spruch genannten Bescheides hätten nachgefordert werden müssen (alle Beträge in Schilling):

Zeitraum	Bezüge GF A (inkl. Kfz)	Bezüge GF B (inkl. Kfz)	S	4,5 % für DB	= DB
1-12/99	189.000		189.000	x 0,045 =	8.505
1-12/00	180.000		180.000	x 0,045 =	8.100
1-12/01	305.000 (= 235.000 + 70.000 Kfz)	274.450 (= 220.000 + 54.450 Kfz)	579.450	x 0,045 =	26.075
Summe:					42.680

Zeitraum	Bezüge GF A (inkl. Kfz)	Bezüge GF B (inkl. Kfz)	S	? für DZ	= DZ
1-12/99	189.000		189.000	x 0,0053 =	1.002
1-12/00	180.000		180.000	x 0,0052 =	936
1-12/01	305.000 (= 235.000 + 70.000 Kfz)	274.450 (= 220.000 + 54.450 Kfz)	579.450	x 0,0051 =	2.955
Summe:					4.893

In der dagegen eingebrochenen Berufung sowie im Schriftsatz vom **22. Mai 2002** führt die Bw. im Wesentlichen wie folgt aus:

- Die Berufung richte sich gegen die Einbeziehung der Sachbezugswerte für beide Kfz in die Bemessungsgrundlage des DB und DZ im Zeitraum März bis Dezember 2001.
Der Kfz-Anteil betrage für diesen Zeitraum für DB 5.600 S und für DZ 635 S.
- Die Bw. habe im März 2001 zwei PKW angeschafft, nämlich einen BMW 535 (Neupreis: 905.000 S; Anschaffungspreis für Gebrauchtwagen 342.000 S) und einen Audi A4

(Anschaffungspreis 300.000 S), die von den beiden GF A und B sowohl betrieblich als auch privat verwendet werden.

- Die Bw. wende sich gegen die Rechtsauffassung, wonach der Sachbezugswert stets vom Neupreis zu berechnen sei.
- Ein Teil der Kfz-Aufwendungen werde von den beiden GF A und B von der Bw. wieder rückgefordert und am jeweiligen GF-Verrechnungskonto verbucht.
- Der Rückforderungsbetrag März bis Dezember 2001 sei von der Bw. wie folgt festgesetzt worden (alle Beträge in Schilling) und entspreche den tatsächlichen Verhältnissen:

Kfz	tatsächl. Kosten inkl. Abschreib.	x Prozentsatz	GF A	GF B
BMW 535	120.869	10 %	12.087	
lt. Verr.Kto			11.000	
Audi A4	96.271	10 %		9.627
lt. Verr.Kto				11.000

- Damit seien die Privatfahrten abgegolten gewesen.
- Das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen sei um diese beiden Beträge erhöht worden.
- Es scheine nicht gerechtfertigt, wenn Sachbezugswerte für Kfz für die Bemessung des DB und DZ gleich wie bei einem Nichtselbständigen herangezogen würden, da dies zu einem Widerspruch mit den steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften führe.
- Die Bw. beantrage daher den DB und DZ, soweit er auf die Sachbezüge Kfz entfalle, zu stornieren.

Da damit zu rechnen war, die Bw. werde auf eine abweisende Berufungsvereinstscheidung mit Vorlageantrag reagieren, wurde aus diesem Grunde vom Finanzamt eine Berufungsvereinstscheidung nicht erlassen.

Gem. § 276 Abs. 3 BAO legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt vor.

Aufgrund eines Vorhaltes der Abgabenbehörde zweiter Instanz führt die Bw. in ihren Schriftsätzen vom 22. Oktober 2004 und 15. November 2004 ergänzend aus:

- Der durchschnittliche Privatanteil i.H.v. 10 % ergebe sich aus den vorgelegten Fahraufzeichnungen.
- Die Anwendung eines Sachbezuges würde eine Gleichbehandlung ungleicher Sachverhalte darstellen.
- So wie der Privatanteil seien auch die Beiträge zur Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft über das Verrechnungskonto des Geschäftsführers verbucht worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- a) Die GF waren in den Streitjahren wesentlich am Stammkapital der Bw. beteiligt.
- b) Die Bw. hatte im März 2001 zwei PKW in das Betriebsvermögen übernommen und ihren beiden Gesellschafter-GF auch zur privaten Nutzung überlassen.
- c) Für die private Nutzung der Kfz wurde ein Privatanteil i.H.v. 11.000 S am Verrechnungskonto der beiden GF berücksichtigt.
- d) Die beiden Kfz werden von den GF der Bw. in einem Ausmaß von 10 % privat genutzt.

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

zu a) Das Beteiligungsverhältnis der beiden GF ist dem Firmenbuch Nr. 18k zu entnehmen.

zu b) Die Anschaffung der beiden Betriebs-Kfz ist dem Schriftsatz vom 7. März 2002 zu entnehmen. Die diesbezüglichen Feststellungen wurden unter Übernahme der Angaben der Bw. sowie der GF getroffen, da keine Unterlagen vorgelegt wurden, die Angaben jedoch mit den bisher gemachten Erfahrungen durchaus im Einklang stehen.

- zu c) Die diesbezügliche Feststellung wurden dem vorgelegten Verrechnungskonto entnommen.
- zu d) Die Bw. hat an Hand von vorgelegten Fahrtenbüchern eine Privatnutzung durch die GF im Ausmaß von 10 % nachgewiesen.

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 (Teilstrich 2) der letztgenannten Bestimmung erfasst.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich 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.

Da im gegenständlichen Fall die Eingliederung der beiden Gesellschafter-GF nicht bestritten wird, stellen deren Bezüge Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 dar, weshalb diese auch in die Bemessungsgrundlage für DB/DZ einzubeziehen sind.

Die gegenständliche Berufung zieht dies auch nicht in Zweifel. Sie richtet sich nur gegen die Einbeziehung von [Kfz-Sachbezugswerten](#) in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ.

§ 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.

Die Bw. konnte nachweisen, dass der Privatanteil der zurückgelegten Kilometer lt. den vorgelegten Fahrtenbüchern rd. 10 % beträgt.

Betragsmäßig wurden, gem. den aufgeschlüsselten Kfz-Aufwendungen, die beiden GF jeweils mit 11.000 S auf ihrem Verrechnungskonto belastet.

Da durch die Rückerstattung des Privatanteils an die Bw. hinsichtlich der Privatnutzung der PKW keine geldwerten Vorteile und damit auch keine weiteren Einnahmen der GF vorliegen, war der Privatanteil aus den Einnahmen, die die Bemessungsgrundlage für die DB/DZ-Berechnung bilden, auszuscheiden.

Die Bemessungsgrundlage für DB und DZ war daher wie folgt zu ändern:

Zeitraum	Bezüge GF A (inkl. Kfz)	Bezüge GF B (inkl. Kfz)	S	4,5 % für DB	= DB
1-12/99	189.000		189.000	x 0,045 =	8.505
1-12/00	180.000		180.000	x 0,045 =	8.100
1-12/01	235.000	220.000	455.000	x 0,045 =	20.475
Summe:					37.080
in €:					2.694,7 1

Zeitraum	Bezüge GF A (inkl. Kfz)	Bezüge GF B (inkl. Kfz)	S	? für DZ	= DZ
1-12/99	189.000		189.000	x 0,0053 =	1.002

1-12/00	180.000		180.000	x 0,0052 =	936
1-12/01	235.000	220.000	455.000	x 0,0051 =	2.320
Summe:					4.258
in €:					309,44

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 22. Dezember 2004