



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 2

GZ. RV/1771-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 7. Februar 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes x vom 29. Jänner 2001 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum Jänner 1998 bis Dezember 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben beträgt

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	1998 – 2000	162.000,00	11.773,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1998 - 2000	16.920,00	1.229,62

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 29.1.2001 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 12.185,05 und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 1.272,65 für den Zeitraum Jänner 1998 bis Dezember 2000 nachgefordert.

Dagegen wurde eine Berufung eingebracht, die sich gegen die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die an den zu 100 % am Stammkapital der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer geleisteten Vergütungen sowie gegen die Festsetzung eines Sachbezuges richtet. Auf Grund des vorliegenden Geschäftsführer-Werkvertrages würden weder Einkünfte gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988, noch gem. § 22 Z. 2 EStG 1988 vorliegen. Hingewiesen wird weiters darauf, dass der Senat des VfGH in einem Beschwerdefall Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Bestimmung des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG 1967 geäußert habe und diesbezüglich mit Beschluss vom 26.9.2000, 2000/13/0074 Anträge an den VfGH auf Aufhebung näher genannter gesetzlicher Bestimmungen gestellt habe. Nachdem beim Gesellschafter-Geschäftsführer weder Einkünfte gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988, noch gemäß § 22 Z. 2 EStG 1988 vorliegen würden, könne kein Sachbezug für den PKW berücksichtigt werden. Der Geschäftsführer vergüte die Kosten für die private Benützung des PKW's an die Berufungswerberin, sodass auch aus diesem Grund kein Sachbezug zu rechnen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11.10.2001 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Der Gesellschafter-Geschäftsführer habe in den Kalenderjahren 1998 bis 2000 einen monatlichen Geschäftsführerbezug von ATS 100.00.- (richtig: ATS 100.000,00) erhalten. Nach den Bestimmungen des § 41 Abs. 2 und 3 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 sei der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne sowie von Gehältern und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z. 2 EStG 1988 zu leisten.

Die angeführten Beträge seien demnach in die Berechnung des Dienstgeberbeitrages bzw. des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzurechnen gewesen. Nach den Erkenntnissen des VfGH würden Einkünfte nach § 22 Z. 2 EStG 1988 von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern dann erzielt, wenn

- a) der Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Geschäftsführung in den Organismus des Unternehmens eingegliedert sei,
- b) ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen treffe und
- c) er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhalte.

Im Vorlageantrag wird auch angeführt, dass für den zweiten Berufungspunkt, nämlich die Berücksichtigung eines Sachbezuges für die private Benützung eines PKW's keinerlei Begründung in der Berufungsvorentscheidung enthalten sei. Da nach Ansicht der Berufungswerberin weder Einkünfte gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988, noch gem. § 22 Z. 2 EStG 1988 vorliegen würden, könne kein Sachbezug für den PKW berücksichtigt werden. Weiters vergüte der Geschäftsführer die Kosten für die private Benützung des PKW's an die Berufungswerberin. Somit sei prinzipiell kein Sachbezug zu berechnen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 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 Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung ist der Beitrag des Dienstgebers 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 Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die Bestimmung des § 41 FLAG 1967 definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist bei den beitragspflichtigen Bezügen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

1. Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
2. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd. § 22 Z 2 EStG 1988, die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

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 1988 in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen richteten, abgelehnt (vgl. VfGH vom 9. Juni 1998, B 286/98 und vom 24. Juni 1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1. März 2001, G 109/00, und vom 7. März 2001, G 110/00, abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes v. 1. März 2001, G 109/00, wurde unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis sind, im Fall der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit 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 Weisungsungebundenheit

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- Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten.

In dem dieser Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23.4.2001, Zl. 2001/14/0054, sowie in zahlreichen späteren Judikaten hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vor allem auf folgende Kriterien abstellt:

- die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft,
- das Fehlen eines Unternehmerrisikos sowie
- eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung.

Schließlich ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, Zl. 2003/13/0018, in einem nach § 13 Abs. 1 Z 1 VwGG gebildeten Senat von dieser Rechtsprechung insoweit abgegangen, dass er die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 stützt. Da in dieser Legaldefinition das steuerrechtliche Dienstverhältnis lediglich durch zwei Merkmale, nämlich die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes andererseits umschrieben ist, kommt es nach Ausklammerung der Weisungsgebundenheit nur mehr darauf an, ob diese Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben ist. Im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft sind dann alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso ohne Bedeutung wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. 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 diese Eingliederung (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 21.12.1999, 99/14/0255, vom 27.1. 2000, 98/15/0200, und vom 26.4.2000, 99/14/0339).

Im gegebenen Fall übt der Geschäftsführer der Berufungswerberin seine Geschäftsführungstätigkeit unstrittig seit vielen Jahren aus. Das Merkmal seiner Eingliederung

in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ist daher gegeben. Das von der Berufungswerberin als Argument angeführte Unternehmerrisiko geht mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte ins Leere.

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 als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Zum zweiten Berufungspunkt, nämlich die Berücksichtigung eines Sachbezuges für die private Benützung eines PKW's, führt die Berufungswerberin an, dass nach ihrer Ansicht weder Einkünfte gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988, noch gem. § 22 Z. 2 EStG 1988 vorliegen würden, weshalb kein Sachbezug für den PKW berücksichtigt werden könne. Weiters vergüte der Geschäftsführer die Kosten für die private Benützung des PKW's an die Berufungswerberin. Somit sei prinzipiell kein Sachbezug zu berechnen.

Im Zuge der Lohnsteuerprüfung wurde für die private Benützung des PKW's ein Sachbezug in Höhe von insgesamt ATS 126.000,00 ($\text{ATS } 3.500,00 \times 12 \text{ Monate} = \text{ATS } 42.000,00 \times 3 \text{ Jahre}$) berücksichtigt, was diesbezüglich zu einer Nachforderung des Dienstgeberbeitrages in Höhe von ATS 5.760,00 und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von ATS 592,20 führte.

Aus den von der Berufungswerberin beigebrachten Unterlagen geht hervor, dass im Berufszeitraum bei der Verrechnung der "KFZ-Kosten" jeweils ein Privatanteil von 20 % berücksichtigt wurde, welcher im Hinblick darauf, dass zudem ein Privat-PKW vorhanden war, als angemessen angesehen werden kann.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates kann nämlich § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge (Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges) im gegebenen Fall nicht zur Anwendung kommen, da sich diese auf "Arbeitnehmer" bezieht.

Dadurch vermindert sich die Nachforderung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen von ATS 167.760,00 auf NEU ATS 162.000,00 und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag von ATS 17.512,20 auf NEU ATS 16.920,00.

Bemessungsgrundlage für den DB NEU: $3.600.000,00 \times 4,5 \%$

Bemessungsgrundlage für den DZ NEU: 1998: $\text{ATS } 1.200.000,00 \times 0,48 \%$,

ATS 1999: $1.200.000,00 \times 0,48 \%$, 2000: $\text{ATS } 1.200.000,00 \times 0,45 \%$.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.