



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 24. Juli 1997 der Bw., vertreten durch Dr. Wilhelm Frick, 1100 Wien, Liesingbachstraße 224, gegen den Bescheid des Finanzamtes Mödling vom 20. Juni 1997 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages für den Zeitraum 1. Jänner 1992 bis 31. Dezember 1995 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) durchgeführten Lohnsteuerprüfung traf das Prüfungsorgan – neben hier nicht mehr strittigen – ua. auch folgende Feststellungen:

1) Vergütungen des zu 100% beteiligten Geschäftsführers

Die Bw. habe an ihren Geschäftsführer im Kalenderjahr 1995 eine monatliche Vergütung in Höhe von S 50.000,00, in Summe daher S 600.000,00, ausbezahlt und diesen Betrag nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen. Dies nach Auffassung des Prüfungsorgans zu Unrecht, da die Tätigkeit des Geschäftsführers sämtliche Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweise.

2) Schmutzzulage

Die Bw. habe ihren Arbeitnehmern (= Kraftfahrer) im gesamten Prüfungszeitraum eine Schmutzzulage in Höhe von S 134,00 pro Tag steuerfrei ausbezahlt. Eine täglich gewährte Zulage könne nur dann steuerfrei ausbezahlt werden, wenn – bezogen auf die tägliche Gesamtarbeitszeit – überwiegend Arbeiten verrichtet werden, welche unter den in § 68 Abs. 5 EStG 1988 genannten Verhältnissen erfolgen. Die Lkw-Wartung und Wagenpflege stelle jedoch erfahrungsgemäß nicht den Hauptinhalt der Tätigkeit eines Kraftfahrers dar. Gegenteilige Nachweise (Aufzeichnungen über die tägliche Gesamtarbeitszeit und die Zeit, welche täglich für die Lkw-Wartung und Wagenpflege aufgewendet worden ist) seien von der Bw. nicht erbracht worden.

Im Akt befindet sich eine (undatierte und nicht unterfertigte) Betriebsvereinbarung, der im gegebenen Zusammenhang Folgendes zu entnehmen ist (Punkt 1):

Alle Dienstnehmer unserer Firma erhalten eine tägliche Schmutzzulage von S 134,00. Diese Schmutzzulage gilt jenen Betrag ab, welcher Ihnen über das normale Ausmaß gehende Verschmutzung Ihrer Bekleidung, zur Reinigung derselben und Ihnen entsteht. Sie sind in unserem Unternehmen verpflichtet, die Wartung des Ihnen zur Verfügung gestellten Fahrzeuges selbst durchzuführen und es ist durch die vorzunehmende Wagenpflege sowie das Abschmieren, Ölwechsel und dergleichen, eine Verschmutzung gegeben, welche über das übliche Ausmaß hinausgeht.

Das Finanzamt ist den Feststellungen des Prüfungsorgans gefolgt und hat einen dementsprechenden Haftungs- und Abgabenbescheid erlassen.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Berufung im Wesentlichen mit folgender Begründung:

1) Vergütungen des zu 100% beteiligten Geschäftsführers

Aufgrund der Höhe seiner Geschäftsanteile und das Fehlen jeder Sperrminorität sei der Geschäftsführer nicht weisungsgebunden. Er unterliege keinen betrieblichen Ordnungsvorschriften wie Arbeitszeit, Arbeitspausen und keiner betrieblichen Kontrolle. Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Arbeitgeberin (= der Bw.) liege daher nicht vor. Durch die privaten Haftungen, welche der Geschäftsführer bei Kreditaufnahmen mitunterschreiben musste sowie die üblichen Geschäftsführerhaftungen sei selbstverständlich ein Unternehmerwagnis gegeben. Die Auszahlung der Geschäftsführervergütung sei von der Liquiditätslage des Unternehmens und vom wirtschaftlichen Erfolg abhängig. Eine Entgeltfortzahlung bei Insolvenz sei ausgeschlossen. Der Geschäftsführer trage daher auch ein Unternehmerrisiko. Der Geschäftsführer könne sich bei der Ausübung seiner Tätigkeit vertreten lassen. Gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spräche auch, dass der Geschäftsführer weder einen Anspruch auf Ausbezahlung eines 13. und 14. Monatsgehaltes, noch einen Abfertigungsanspruch habe.

2) Schmutzzulage

Diese Zulage sei im Kollektivvertrag für das Güterbeförderungsgewerbe Österreich in der Lohn- und Zulagenordnung vorgesehen. Mit dieser Schmutzzulage würden den Dienstnehmern die tatsächlichen Mehraufwendungen für die Reinigung, Abschmierung und Instandhaltungsarbeiten abgegolten. Somit sei diese Zulage innerhalb des § 68 Abs. 5 EStG 1988 als steuerfrei zu behandeln. Weiters bringt die Bw. vor, dass eine pauschale Besteuerung dieser Zulage mit 22% bzw. 32% nicht möglich sei, da diese Steuersätze bei schwankenden Bezügen und monatlicher Hinzurechnung wesentlich geringer wären.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Vergütungen des zu 100% beteiligten Geschäftsführers

Gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle 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 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 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 ist, 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 Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. 661/1994.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus 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) aufweisende Beschäftigung gewährt wird.

Nach Abweisung der vom Verwaltungsgerichtshof an den Verfassungsgerichtshof gestellten Anfechtungsanträge (VfGH vom 1. März 2001, G 109/00) führt der Verwaltungsgerichtshof zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des

§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH vom 5. Juni 2003, Zl. 2003/15/0040, vom 19. Dezember 2001, Zl. 2001/13/0085) aus, dass von einem an einer Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligten Geschäftsführer dann Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, wenn – bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse – feststeht,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendige monatliche Entlohnung erhält.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, 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 eine feste Arbeitszeit, ein fester Arbeitsort, die arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung gehen die Ausführungen in der Berufung, der Geschäftsführer sei auf Grund der Höhe seiner Geschäftsanteile und das Fehlen jeder Sperrminorität nicht weisungsgebunden, er sei an keine feste Arbeitszeit gebunden und habe keinen Anspruch auf Ausbezahlung eines 13. und 14. Monatsgehaltes und keinen Abfertigungsanspruch, ins Leere. Diese aus der Weisungsgebundenheit ableitbaren Merkmale sind für die Einstufung der Tätigkeit unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht maßgeblich (vgl. nochmals VwGH vom 5. Juni 2003, Zl. 2003/15/0040).

Dem weiteren Vorbringen, der Geschäftsführer sei in den geschäftlichen Organismus der Arbeitgeberin (= Bw.) nicht eingegliedert, ist entgegenzuhalten, dass die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung,

welche von der Bw. nicht in Abrede gestellt wird, für eine Eingliederung spricht (VwGH vom 5. Juni 2003, Zl. 2003/15/0040).

Wenn die Bw. in der Berufung vorbringt, die Auszahlung der Geschäftsführervergütung sei von der Liquiditätslage des Unternehmens und vom wirtschaftlichen Erfolg abhängig, so ist ihr entgegen zu halten, dass das bloß allgemein behauptete Risiko einer Bezugskürzung bei einer Verlustsituation ebenso wenig ein unternehmerspezifisches Risiko bildet wie eine Kürzung der Bezüge bei einer negativen Wirtschaftsentwicklung (so auch: VwGH vom 18. Februar 1999, Zl. 97/15/0175). Wenn die Bw. ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko mit der Haftungsübernahme zu begründen versucht, so ist ihr entgegen zu halten, dass das Risiko, welches der Gesellschafter-Geschäftsführer im Falle der Übernahme einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der Gesellschaft trägt, der Gesellschafter-Sphäre zuzuordnen ist und damit kein Indiz für ein Unternehmerwagnis im Bereich der Geschäftsführertätigkeit darstellt (so auch: VwGH vom 18. Dezember 2001, Zl. 2001/15/0060). Unstrittig ist, dass der Geschäftsführer monatlich gleich bleibende Bezüge erhalten hat. Vor diesem Hintergrund vermag auch das bloß allgemein gehaltene Vorbringen, dem Geschäftsführer würden keine Auslagenersätze bezahlt (Vorhaltsbeantwortung vom 16. Dezember 1996) in Anbetracht des Umstandes, dass die Bw. nicht einmal behauptet, dass dem Geschäftsführer tatsächlich ein mit der Geschäftsführung in Zusammenhang stehender Aufwand erwachsen sei, ein Unternehmerrisiko nicht zu begründen.

Im Hinblick auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus, das Fehlen eines relevanten Unternehmerrisikos und die laufende Entlohnung wurde die Betätigung des Geschäftsführers zu Recht als solche im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 qualifiziert und daraus die Rechtsfolgen hinsichtlich Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gezogen.

Der Berufung war daher in diesem Punkt der gewünschte Erfolg zu versagen.

2) Schmutzzulage

Gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 sind unter einer Schmutzzulage jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt diese Begünstigung ua. voraus, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgen, die die eben angeführte Voraussetzung erfüllen. Der Arbeitnehmer muss also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die die genannte Verschmutzung zwangsläufig bewirken. Dies erfordert nach Rechtsprechung und Lehre, dass

der Behörde nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (VwGH vom 13. Oktober 1999, Zl. 94/13/0008).

Die Berufungsbehörde schließt sich den Ausführungen des Finanzamtes, dass die Lkw-Wartung und Wagenpflege erfahrungsgemäß nicht den Hauptinhalt der Tätigkeit eines Kraftfahrers darstellt, vollinhaltlich an. Die Bw. ist diesen Ausführungen nicht entgegen getreten und hat auch keine anderen, eine Verschmutzung im Sinne der angeführten Gesetzesbestimmung bewirkenden Umstände dargelegt, noch diesbezügliche Nachweise erbracht. Die Berufungsbehörde erachtet es daher – wie bereits das Finanzamt – als nicht erwiesen, dass die von den Arbeitnehmern der Bw. zu verrichtenden Arbeiten überwiegend unter den in § 68 Abs. 5 EStG 1988 angeführten Umständen erfolgen. Der von der Bw. ausbezahlten Schmutzzulage wurde daher zu Recht die Steuerbefreiung versagt.

Das Prüfungsorgan bzw. diesem folgend das Finanzamt hat bei jenen Arbeitnehmern, bei denen Teile des Arbeitslohnes bereits mit 32% versteuert worden sind, die Schmutzzulage ebenfalls mit 32% versteuert bzw. bei Arbeitnehmern, bei denen Teile des Arbeitslohnes mit 22% versteuert worden sind, die Schmutzzulage mit 22% versteuert, sodass die Nachversteuerung der Schmutzzulage mit 32% bzw. 22% nach Auffassung der Berufungsbehörde daher zu Recht erfolgt ist. Mit Vorhalt vom 15. Juli 2004 wurde dies der Bw. unter Setzung einer Frist von einem Monat zur Kenntnis gebracht und die Bw. gleichzeitig ersucht, innerhalb dieser Frist dazu Stellung zu nehmen bzw. ihr diesbezügliches Berufungsvorbringen zu konkretisieren. Diesem Ersuchen ist die Bw. nicht nachgekommen. Da die Schmutzzulage – wie bereits ausgeführt worden ist – nach Auffassung der Berufungsbehörde zu Recht mit 32% bzw. 22% nachversteuert worden ist, war der Berufung auch in diesem Punkt der gewünschte Erfolg zu versagen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 24. August 2004