



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 13. August 2003 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 17. Juli 2003 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer fest, dass der Geschäftsführer auf Grund des Tätigkeitsbildes Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Tätigkeit iS des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beziehen würde. Demzufolge wären DB und DZ für die Bar- und Sachbezüge zur Vorschreibung zu bringen gewesen. Die Sachbezugswerte würden die private Nutzung einer zur Verfügung gestellten Dienstwohnung und Telefonkosten (laut Betriebsprüfung) umfassen. Hinsichtlich der Wohnung seien die Aufwendungen für Miete um 25% gekürzt worden, die Stromkosten zur Hälfte (Beherbergung von Geschäftspartnern) und die Heizkosten (pauschal 8 ATS pro Quadratmeter) zum Ansatz gebracht worden. Dem Dienstnehmer S sei im Zeitraum 1.3.1997 bis 31.8.2000 ein Firmenwagen zur Verfügung gestanden. Laut Dienstvertrag habe er seinen Dienstort unter anderem auch in G gehabt. Allein die Fahrten zwischen G (Dienstort) und L (Wohnung) hätten den Ansatz des vollen

Sachbezugswertes zur Konsequenz. Ein Fahrtenbuch sei nicht geführt worden. Das tatsächliche Ausmaß an Privatfahrten hätte nicht ermittelt werden können. Nach den üblichen Gepflogenheiten sei ein gänzliches Fehlen privater Fahrten nicht glaubwürdig. Eine derartige Vorgangsweise bringe eine Nachweisverpflichtung bzw. ernstzunehmende Kontrollmaßnahmen des untersagenden Arbeitgebers mit sich.

In der dagegen erhobenen Berufung wird bezüglich der DB- und DZ-Pflicht der Geschäftsführerbezüge eingewendet, dass beim Geschäftsführer keine Dienstnehmerähnlichkeit bestehen würde. Das wirtschaftliche Risiko, das der Geschäftsführer trage, würde von einem fremden dritten Geschäftsführer nicht übernommen werden. In diesem Zusammenhang wird auf den Inhalt eines Gesellschafterbeschlusses verwiesen, wonach der Geschäftsführer gegenüber seiner Ehegattin als Mitgesellschafterin eine Ergebnisgarantie abgegeben habe.

Hinsichtlich des Sachbezuges für die Wohnung und der Telefonkosten wird vorgebracht, dass der Geschäftsführer über zwei Wohnungen in G verfügen würde. Er sei das Musterbeispiel eines Workoholics, der tief in die Nacht hinein arbeiten würde. Für verantwortungsvolle Besprechungen oder ungestörtes Arbeiten stehe ihm die gegenständliche Wohnung im Gebäude der Berufungswerberin ebenso zur Verfügung wie für die Unterbringung auswärtiger Geschäftspartner. Die gelegentliche Eigennutzung bei Arbeiten tief in die Nacht hinein sei von untergeordneter Bedeutung, wäre aber auch jedenfalls betriebsbedingt und nicht privat verursacht. Auch einem fremden Geschäftsführer müsste man bei einem derartigen Arbeitseinsatz eine entsprechende Ruhe- oder Nächtigungsmöglichkeit zur Verfügung stellen. Eine Einbeziehung dieser Wohnung zu den Sachbezügen stelle daher eine ungerechtfertigte Pönalisierung eines weit über das übliche Maß hinausgehenden Arbeitseinsatzes dar.

Bezüglich des Sachbezuges für den Dienstnehmer S wird darauf hingewiesen, dass der im Dienstvertrag angeführte weitere Dienstort G zwar vorgesehen sei, aber nicht genutzt werde. Die Regelung im Dienstvertrag eröffne der Berufungswerberin die Möglichkeit, Herrn S auch in G einzusetzen. Hierzu werde aber kein Gebrauch gemacht, da sein Arbeitsgebiet im Bezirk L und Umgebung liegen würde. Herr S fahre daher nicht von seinem Wohnort in L zu einem Dienstort G, sondern habe seinen Dienstort ausschließlich in L. Nur für den Fall, dass sein tatsächlicher Dienstort von L nach G verlegt werden würde, wäre gegebenenfalls der volle Sachbezug zu berechnen. Dies sei jedoch derzeit nicht der Fall und auch in Zukunft nicht geplant.

Über die Berufung wurde erwogen:

DB- und DZ-Pflicht für die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers:

Gem. § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger 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 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Die Verpflichtung den DZ abzuführen gründet sich auf § 57 Abs. 4 und 5 Handelskammergesetz und ab dem Jahr 1999 auf § 122 Abs. 7 und 8 WKG 98.

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18. September 1996, 96/15/0121, und vom 20. November 1996, 96/15/0094, in ständiger Rechtsprechung zu Recht erkennt, ist dem in § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings das Vorliegen der auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen. Sodann ist zu beurteilen, ob die Voraussetzungen der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hiezu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, zitierte hg. Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab.

Der VwGH hat seine Rechtsauffassung, wonach das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses, weiters noch auf das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung abstellt, mit Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, dahingehend revidiert, als in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der oben genannten Kriterien 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.

Die Frage nach dem Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ist weiterhin nach jenem Verständnis von diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten, zu dem der VwGH in seiner bisherigen Rechtsprechung gefunden hat. Nach diesem Verständnis wird dieses Merkmal durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der 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. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Der gegenständliche Gesellschafter-Geschäftsführer hat die Berufungswerberin laut Firmenbuch seit 28.10.1994 selbstständig als handelsrechtlicher Geschäftsführer vertreten. Weiters ist dem Geschäftsführer nach dem am 11.2.1999 schriftlich und vorher mündlich vereinbarten Geschäftsführervertrag vom 11.2.1999 die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen oblegen. Er hatte insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft Sorge zu tragen. Daraus ist die von der Berufungswerberin nicht konkret bestrittene Eingliederung in den Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin nach der oben dargelegten Definition jedenfalls klar erkennbar ist.

Die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung treten auf Grund der eindeutigen Erkennbarkeit der Eingliederung der Geschäftsführerinnen in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft in den Hintergrund und es kommt ihnen keine entscheidende Bedeutung zu.

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung des Geschäftsführers ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufgewiesen hat. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erzielte aus der Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb er iSd Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer war. Dies löste die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers den DB und den DZ abzuführen.

Sachbezug für die Wohnung und die Telefonkosten:

In der Vorhaltsbeantwortung vom 28.2.2003 gibt die Berufungswerberin bekannt, dass es sich bei der Wohnung in der Bgasse Nr. 46 um gewillkürtes Betriebsvermögen der GmbH handeln würde. Diese Wohnung werde nicht dem Geschäftsführer zur Verfügung gestellt, da dieser in G über einen Wohnsitz in Gb, weiters in G in der Kgasse und in der Ststraße verfügen würde. Im Wesentlichen werde diese Wohnung auswärtigen Geschäftspartnern zur Verfügung gestellt. Vom Geschäftsführer werde diese Wohnung nur dann benutzt, wenn er sehr lang in die Nacht hinein arbeiten würde (zum Teil bis 2 oder 3 Uhr morgens) und bereits am nächsten Morgen wieder berufliche Termine wahrzunehmen habe.

Aus den Ausführungen der Berufungswerberin ist abzuleiten, dass der Geschäftsführer der Berufungswerberin grundsätzlich die Möglichkeit hatte, die von der Berufungswerberin angemietete Wohnung in der Bgasse Nr. 46 privat zu benutzen. Die in der Berufung geäußerte Ansicht, die gelegentliche Eigennutzung bei Arbeiten tief in die Nacht hinein sei von untergeordneter Bedeutung, wäre aber auch jedenfalls betriebsbedingt und nicht privat verursacht, wird vom UFS nicht geteilt, da dem Geschäftsführer, wie zumindest in der Berufung behauptet, direkt in G zwei weitere Wohnmöglichkeiten zur Verfügung gestanden sind. Auch wenn der Geschäftsführer bis tief in die Nacht gearbeitet hat, wäre es ihm zumutbar gewesen, innerhalb des Stadtgebietes in G eine private Wohnmöglichkeit aufzusuchen, wenn diese vorhanden gewesen wäre. Dem zentralen Melderegister konnten Melddaten in G, neben dem Hauptwohnsitz in V und den Nebenwohnsitzen in P und Sb nämlich nicht entnommen werden. Der UFS vertritt daher die Ansicht, dass der Geschäftsführer die in unmittelbarer Nähe des damaligen Sitzes der Berufungswerberin gelegene, von der Berufungswerberin angemietete Wohnung grundsätzlich als (günstige, kostenlose) Wohnmöglichkeit genutzt hat, da, außer der Behauptung, andere Wohnmöglichkeiten inne zu haben, nichts vorgebracht wurde, woraus abzuleiten wäre, dass der Geschäftsführer tatsächlich eine andere, für ihn mit Kosten und Wegzeiten verbundene Wohnmöglichkeit bei seinen Aufenthalten in G in Anspruch genommen hat und auf die ihm grundsätzlich zur Verfügung stehende Wohnmöglichkeit verzichtet hat.

Der behauptete, jedoch weder glaubhaft gemachte noch nachgewiesene Umstand, dass die Wohnung auch für verantwortungsvolle Besprechungen oder ungestörtes Arbeiten im Gebäude der Berufungswerberin zur Verfügung gestanden ist, hat der Prüfer dahingehend berücksichtigt, als er die Miete um 25% gekürzt, die Stromkosten nur zur Hälfte und die Heizkosten pauschal mit 8 ATS pro Quadratmeter zum Ansatz gebracht hat. Gegen den Ansatz der Höhe des Wertes der privaten Benützung der Wohnung wurde im Übrigen, ebenso wie gegen den Ansatz der bereits von der Betriebsprüfung als privat festgestellten Telefonkosten, nichts vorgebracht.

Sachbezug für den Dienstnehmer S:

Die Berufungswerberin fordert in der Berufung den halben Sachbezugswert für die Privatnutzung eines Firmenwagens durch den Dienstnehmer S und geht daher grundsätzlich davon aus, dass ihm das Firmenkraftfahrzeug für eine private Verwendung zur Verfügung gestanden ist. Die Bewertung der Benützung des Kraftfahrzeuges (Vorteil aus dem Dienstverhältnis) erfolgt nach der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge.

Gemäß § 4 Abs. 1 der oben genannten Verordnung ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeugs (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 Euro monatlich, anzusetzen, wenn für den Arbeitnehmer die Möglichkeit besteht, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen.

Nach Abs 2. der oben genannten Verordnung ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 300 Euro monatlich) anzusetzen, wenn die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km beträgt. Der von der Berufungswerberin in der Berufung geforderte halbe Sachbezugswert wäre demnach nur dann anzusetzen gewesen, wenn nachweislich die monatliche Fahrtstrecke für private Fahrten nicht mehr als 500 km monatlich betragen hätte. Nachdem ein Nachweis dieser Fahrtstrecke nicht erfolgt ist (zB mittels Fahrtenbuch) konnte das Finanzamt den halben Sachbezugswert zwingend nicht berücksichtigen und hat zu Recht den vollen Sachbezugswert zur Nachverrechnung gebracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 16. Juli 2007