



Außenstelle Linz  
Senat 2

---

UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

GZ. RV/1664-L/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , vertreten durch Mag. Michael F.M. Effenberg, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wels betreffend Haftung des Arbeitgebers gem. § 82 EStG 1988 über den Prüfungszeitraum 1.1.1996 bis 31.12.2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Nachforderung an Lohnsteuer vermindert sich von bisher 571.726 S (41.548,95 €) auf 135.604 S (9.854,73 €), die Nachforderung an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen vermindert sich von 410.090 S (29.802,40 €) auf 348.760 S (25.345,38 €), der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vermindert sich von 42.784 S (3.109 €) auf 36.424 S (2.647,04 €).

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### **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 Verwaltungsgerichtshof 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**

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurden verschiedene Feststellungen getroffen, die zu einer Nachforderung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag führten. In einer gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid eingebrochenen Berufung wandte sich die Berufungswerberin gegen folgende Feststellungen:

1. Einbeziehung der Bezüge des zu 100% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers D. in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.
2. Nachversteuerung von Fahrtkostenersätzen für Arbeiter nach Abschnitt VIII des Kollektivvertrages für das eisen- und metallverarbeitende Gewerbe.

Zu Punkt 1. vertrat die Berufungswerberin im Wesentlichen die Ansicht, dass eine Dienstnehmerähnlichkeit bei einem 100%igen Gesellschafter nicht gegeben sei und verwies insbesondere auf die Haftung, die D. gegenüber kreditgewährenden Geldinstituen oder im Insolvenzfall trage. Es bestehে auch keine Eingliederung in den Organismus der Gesellschaft, da D. mangels fester Arbeitszeit nicht immer anwesend sei und bereits mehrmals andere Dienstnehmer Entscheidungen treffen mussten, die eigentlich dem Geschäftsführer obliegen müssten. Zu Punkt 2. verwies sie darauf, dass Fahrtkostenersätze auch nach § 26 Abs. 4 EStG 1988 steuerfrei zu behandeln seien, wenn eine lohngestaltende Vorschrift anzuwenden sei. Die Auszahlung sei nach Abschnitt VIII Z 8 und Z 9 des Kollektivvertrages für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe erfolgt.

Nach abweisender Berufungsvorentscheidung verwies die Berufungswerberin im Vorlageantrag auf das bisherige Vorbringen. Bezuglich der Fahrtkostenersätze erklärte sie überdies ausdrücklich, dass die fraglichen Arbeiter im Rahmen von Werkverträgen auf den Baustellen eingesetzt waren, nicht im Rahmen einer Arbeitskräfteüberlassung.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

1. DB-Pflicht des wesentlich beteiligten Geschäftsführers:

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 Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z.2 EStG 1988.

Nach Absatz 3 der zitierten Gesetzesstelle ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstgeber gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit.a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 leg.cit.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstich 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Für die Frage, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" gegeben sind, ist eine auf Grund des Beteiligungsverhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit fiktiv hinzuzudenken und sodann nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen, ob die Voraussetzungen eines steuerlichen Dienstverhältnisses gegeben sind (vgl. VwGH 20.11.1996, 96/15/0094). Hierbei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse, nicht auf die vom Steuerpflichtigen gewählte Form der Bezeichnung an.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (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 im Fall der auf die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zurückzuführenden Weisungsgebundenheit verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses ihre Indizwirkung für die Lösung der Frage verlieren, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sind. Dies trifft vor allem auf folgende zu: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer Arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung bestimmter Arbeiten etc. Insoweit sich die Berufungswerberin daher auf das Vorhandensein oder Nichtvorhandensein derartiger Merkmale beruft, ist dies für die vorliegende Entscheidung ohne Bedeutung.

---

Insgesamt stellt das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen "sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses" auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos ab. Von Bedeutung ist auch noch das Vorliegen einer laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft 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. Wenn die Berufungswerberin vermeint, dies sei hier nicht der Fall gewesen, da der Geschäftsführer nicht immer anwesend war und daher "nicht alle Dinge so geregelt hätte, wie es einer normalen Geschäftsführung entspräche", so ändert dies nichts daran, dass er grundsätzlich zur ordnungsgemäßen Geschäftsführung verpflichtet war, ungeachtet dessen, dass ihm als wesentlich Beteiligten größere Freiheiten, insbesondere die Möglichkeit, sich vertreten zu lassen, zugestanden sind.

Von Unternehmerrisiko kann dann gesprochen werden, wenn ein Steuerpflichtiger durch eigene Geschäftseinteilung bzw. mehr oder weniger zweckentsprechende Organisation den Ertrag seiner Tätigkeit maßgeblich beeinflussen kann, wenn also die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, der Ausdauer und von Zufälligkeiten des wirtschaftlichen Verkehrs abhängig ist. Außer Frage steht, dass es für die Beurteilung des vorliegenden Falles auf das Risiko als Geschäftsführer, nicht als Gesellschafter ankommt. Die Haftung für Bankkredite, auf die insbesondere in der Berufung verwiesen wird und die letztlich mit der Stellung als Gesellschafter in Zusammenhang steht, ist daher hier nicht relevant.

Der Geschäftsführer hat während des gesamten Prüfungszeitraumes von fünf Jahren eine regelmäßige laufende Entlohnung von 360.000 S pro Quartal erhalten. Wie aus der als "Werkvertrag" bezeichneten schriftlichen Geschäftsführervereinbarung hervorgeht, ist diese Bezahlung vorgesehen, sofern der Jahresumsatz den Wert von 90 Mio S überschreitet oder ein Cash Flow im laufenden Geschäftsjahr von von 1,5 Mio S erreicht wird. Sollten beide Ziele nicht erreicht werden, reduziere sich das Entgelt für dieses Jahr anteilig, der Geschäftsführer erhalte aber auf jeden Fall 1.000.000 S p.a. Die Gesellschaft sei ferner berechtigt, bei anhaltenden Verlusten den Geschäftsführerbezug auf ein Fixum von 500.000 S p.a. zu reduzieren. Ein Unternehmerrisiko zeigen nun weder die tatsächlichen Zahlungen noch die Vertragsgestaltung auf. Wenn der Geschäftsführer für seine Tätigkeit während eines

Zeitraumes von fünf Jahren einen regelmäßigen Fixbezug ohne Schwankungen hat und überdies vorgesehen ist, dass ihm auch bei wesentlicher Verschlechterung der Ertragslage ein Fixbezug in nicht unbeträchtlicher Höhe verbleiben solle, so kann nicht die Rede davon sein, dass der Geschäftsführer das Risiko ins Gewicht fallender Schwankungen trägt. Wenn ihm für den – bei der Ertragslage der Firma unwahrscheinlichen – Fall anhaltender Verluste immer noch ein Honorar von 500.000 S verbleiben soll, so würde er auch hier nicht das wirtschaftliche Risiko der Firma gleich einem Unternehmer mittragen. Bei wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Firma müssen selbst "klassische" Dienstnehmer Gehaltseinbußen in Kauf nehmen.

Da dem Geschäftsführer auch ein Firmen-PKW zur betrieblichen Verwendung zur Verfügung steht, sind damit auch die wesentlichsten Aufwendungen für dienstliche Fahrten weitgehend abgedeckt.

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 Sinn des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Der Berufung konnte daher in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein.

## 2. Fahrtkostenersätze für Arbeiter:

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütung und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort zur Durchführungen von Dienstverrichtungen verlässt oder so weit weg von seinem ständigen Wohnort arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort nicht zugemutet werden kann. Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinn des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden.

Auf Grund des letzten Satzes der hier zitierten gesetzlichen Bestimmung liegt eine Dienstreise somit auch dann vor, wenn dieser Begriff in lohngestaltenden Vorschriften anders – vor allem für den Arbeitnehmer günstiger - definiert ist als im § 26 leg.cit.

Mit Verordnung vom 17.10.1997, BGBI II 1997/306, hat das Bundesministerium für Finanzen betreffend Reisekostenvergütungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift diese Auslegung bekräftigt und in § 1 letzter Satz klargestellt: Als

Dienstort gilt der sich aus dem Kollektivvertrag ergebende Dienstort. Nach § 2 bleiben Fahrtkostenvergütungen, die aus Anlass einer nach einer lohngestaltenden Vorschrift vorliegenden Dienstreise gezahlt werden, insoweit steuerfrei, als sie der Höhe nach die tatsächlichen Kosten oder bei Verwendung eines arbeitnehmereigenen Kraftfahrzeuges die amtlichen Kilometergelder nicht übersteigen.

Nach der genannten Verordnung ist es daher z.B. möglich, dass lohngestaltende Vorschriften den Dienstort festlegen und dadurch eine Dienstreise entgegen den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes auf Dauer zulassen, oder dass sie Dienstreisen auch im unmittelbaren Nahebereich ermöglichen.

Im angefochtenen Bescheid erfolgte eine Nachversteuerung von Fahrtkostenersätzen für Einsätze von Arbeitnehmern außerhalb des ständigen Betriebes. Nachversteuert wurden die Ersätze nur für jene Arbeitnehmer, die über einen längeren Zeitraum an einem Einsatzort und meist auch im Nahebereich des Wohnortes beschäftigt waren. Nach der Legaldefinition des § 26 EStG 1988 lag in diesen Fällen zweifellos keine Dienstreise mehr vor.

Wie auch im Rahmen der Lohnsteuerprüfung festgestellt wurde, waren die betreffenden Arbeitnehmer im Montagebetrieb der Berufungswerberin tätig und gilt für sie der Kollektivvertrag für das eisen- und metallverarbeitende Gewerbe. Nach Abschnitt VIII dieses Kollektivvertrages stehen den Arbeitern bei Beschäftigung außerhalb des ständigen Betriebes (Betriebsstätte, Werkgelände, Lager usw.) unter anderem Kostenersätze für die Fahrten zum Beschäftigungsort zu. Da die Arbeitnehmer für den Betriebsstandort Wels und nicht für die betreffende Baustelle aufgenommen wurden, gilt diese auch nicht als ständiger Betrieb. Bei dieser Sachlage muss im Sinn der gesetzlichen Regelung und der oben zitierten Verordnung der Dienstreisebegriff des Kollektivvertrages auch für die steuerliche Beurteilung anerkannt werden und waren die ausbezahlten Fahrtkostenersätze steuerfrei zu belassen.

Die Nachforderung im Haftungs- und Abgabenbescheid vermindert sich daher um die darauf entfallenden Nachzahlungsbeträge, und zwar um Lohnsteuer in Höhe von 436.122 S, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von 61.330 S und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von 6.360 S.

Linz, 20. Oktober 2003