



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 10. Oktober 2005 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 28. Juni 2005 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 2000 bis 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer GPLA-Prüfung stellte der Prüfer die DB- und DZ-Pflicht für die Bezüge des mit 75 % wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers fest. Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die nunmehr angefochtenen Bescheide. In der Bescheidbegründung wird im Wesentlichen auf die vorliegende Eingliederung des Geschäftsführers in den Organismus des Betriebes hingewiesen, indem er die Geschäftsführung im Ganzen erledigen würde und zusätzlich im operativen Bereich (Projektabwicklungen) tätig sei.

In der dagegen erhobenen Berufung wird vorgebracht, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer gleich einem Unternehmer ein Unternehmerrisiko tragen würde, indem bei schlechter Auftrags- und Ertragslage sein Gehalt bei voller Arbeitsleistung zu kürzen sei. Weiters wird die Weisungsgebundenheit des Gesellschafter-Geschäftsführers bestritten, da es kein Vetorecht der 25 %igen Gesellschafterin geben würde und keine Einstimmigkeit in bestimmten Beschlussagenden im Gesellschaftsvertrag vorgesehen sei. Der Gesellschafter-

Geschäftsführer sei sich selbst weisungsgebunden. Die Berufung richtet sich weiters gegen die Höhe der Abgabennachforderungen. In den Vergütungen, welche als Bemessungsgrundlage herangezogen worden wären, seien auch km-Gelder und Diäten enthalten gewesen. Dem Geschäftsführer sei kein Firmen-Pkw zur Verfügung gestellt worden. Die km-Gelder seien daher anstatt eines Firmen-Pkws bezahlt worden. Der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 21.3.2005, 2002/15/0029, klar ausgesprochen, dass die Sachbezugswerte für die Berechnung des DB und DZ nicht anwendbar seien. Derartige Vergütungen würden „echten“ Dienstnehmern steuer- und sozialversicherungsfrei ausbezahlt werden. Es sei nicht einzusehen, warum man auf der einen Seite das Dienstverhältnis so darstellen möchte, dass es sich um einen Dienstnehmer handeln würde, der dem DB und DZ unterliegt, auf der anderen Seite die Kilometergeldvergütungen und die Diäten nicht von der Beitragsgrundlage abzieht. Wenn man schon dem Kreis der „Dienstnehmer“ zugeordnet werde, müsse man in logischer Konsequenz auch die Beitragsgrundlagen in derselben Art und Weise ermitteln.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 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 Teilstrich 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 hinzu zu denkenden 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 vertritt die Berufungsverberin laut Firmenbuch seit 27.1.1995 selbstständig als handelsrechtlicher Geschäftsführer. Laut Niederschrift vom 10.6.2005 erledigt der Geschäftsführer die Mitarbeiterorganisation und die finanziellen Abwicklungen, sowie Projektabwicklungen, welche gleich einem Subunternehmen der Gesellschaft stattfinden würden, das heiße praktisch kein Unterschied zu einem Fremdunternehmen.

Nach der oben dargestellten Rechtsprechung spricht diese kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung, unabhängig davon, ob durch die Führung des Unternehmens oder durch operatives Wirken. Die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung treten auf Grund der eindeutigen Erkennbarkeit der Eingliederung des Geschäftsführers 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.

Was das weitere Begehr betrifft, die vergüteten Fahrtkosten aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden, hat der UFS in seiner Berufungsentscheidung vom 28.6.2007, RV/0505-I/05, bereits entschieden, dass Ersätze für Fahrtkosten (Kilometergelder) bei einem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind, da § 26 Z 4 EStG 1988 nur bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit anwendbar ist. Als Begründung ist Folgendes auszuführen:

Nach § 41 Abs. 3 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG 1967) ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im § 41 Abs. 1 FLAG 1967 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 EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

In die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind somit die "Bruttobezüge", allfällige aus diesen Bezügen und sonstigen Vergütungen bestrittene Aufwendungen, die im Einkommensteuerverfahren als Betriebsausgaben (oder Werbungskosten) geltend gemacht werden können, kürzen die Beitragsgrundlage nicht.

§ 26 EStG 1988 bestimmt unter der Überschrift "Leistungen des Arbeitgebers, die nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen", dass unter anderem Reisekostenvergütungen, welche nach den Bestimmungen des § 26 Z 4 EStG 1988 ausbezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören und daher keine Bezüge nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 darstellen.

Würden die im § 26 EStG 1988 genannten Arbeitgeberleistungen bereits dem Grunde nach nicht den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen sein, weil es sich jedenfalls um außerhalb des Einkommensteuergesetzes angesiedelte Zuflüsse handeln würde, hätte es der Gesetzgeber unterlassen können, diesen Paragrafen in das Einkommensteuergesetz aufzunehmen. Bereits daraus ist offensichtlich, dass ohne die Bestimmung des § 26 EStG 1988 auch in den dort genannten Fällen Arbeitslohn vorliegen würde, dem sodann in weiterer Folge allenfalls gleich hohe Werbungskosten gegenüberstehen würden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 31.3.2005, 2002/15/0029, und vom 13.4.2005, 2003/13/0014, ausführte, werden die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer mit ihren Bezügen und sonstigen Vergütungen jeder Art nach § 22 Z 2 EStG 1988 gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 für Zwecke der Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages (und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag) dem Kreis der "Dienstnehmer" im Sinne des Familienlastenausgleichsgesetzes zugeordnet. Dies ändert jedoch nichts daran, dass sie aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht als "Arbeitnehmer" iSd. § 47 EStG 1988 anzusehen sind und die ihnen zufließenden Beträge auch keine Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 EStG 1988 darstellen.

Da sich die oben bereits genannte Bestimmung des § 26 EStG 1988 ausdrücklich nur auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, kann sie folgerichtig nicht dazu führen, dass die dort genannten Vergütungen auch bei den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit nicht steuerbar behandelt werden und daher außer Ansatz bleiben. Vielmehr liegen Betriebseinnahmen vor, denen (allenfalls gleich hohe) Betriebsausgaben gegenüberstehen. Für die Einbeziehung in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ist aber die Möglichkeit des Abzuges als Betriebsausgaben irrelevant, da dieser die "Bruttobezüge" zu Grunde zu legen sind.

In dem in der Berufung genannten Erkenntnis vom 31.3.2005, 2002/15/0029, hat der VwGH zwar ausgesprochen, dass für die Ermittlung allfälliger geldwerter Vorteile als Betriebseinnahmen die Vorschriften der Sachbezugsverordnung, BGBl 642/1992, nicht anwendbar sind, nicht jedoch, dass geldwerte Vorteile überhaupt nicht anzusetzen wären, sondern, beim Fehlen entsprechender Aufzeichnungen nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO zu schätzen sind. Dass die gegenständlich in Rede stehenden Fahrtkostenvergütungen nicht in die Beitragsgrundlage für den DB und den DZ einzubeziehen sind, kann diesem Erkenntnis nicht entnommen werden.

Nachdem § 41 Abs. 3 FLAG 1967 sämtliche Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einbezieht und die im Rahmen der selbständigen Tätigkeit vereinnahmten Kilometergelder zweifelsfrei derartige steuerbare Arbeitgeberzahlungen darstellen, hat das Finanzamt diese zu Recht bei der Berechnung des Dienstgeberbeitrages miteinbezogen.

Auf Grund der Bestimmung des § 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998, die als Bemessungsgrundlage für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag nach § 41 FLAG 1967 festlegt, erfolgte auch die Vorschreibung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gesetzeskonform.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 16. Oktober 2007