



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der J-GmbH, Transporte, in F, vertreten durch Condata GmbH, Wirtschaftstreuhand- und Buchführungs GmbH, 1130 Wien, Innocentiagasse 5, vom 2. Oktober 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 5. September 2007 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2000 bis 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	DB	DZ
1.1. – 31.12.2000	207.265,18 €	9.326,93 €	1.077,78 €
1.1. – 31.12.2001	212.872,06 €	9.579,24 €	1.085,65 €
1.1. – 31.12.2002	298.171,71 €	13.417,73 €	1.401,41 €
1.1. – 31.12.2003	318.492,44 €	14.332,16 €	1.401,37 €

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. An dieser Gesellschaft ist Frau E zu 80 Prozent beteiligt. Laut Firmenbuchauszug ist Frau E seit 20.7.1989 die Geschäftsführerin der Bw und vertritt diese selbstständig.

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung stellte die Finanzbehörde fest, dass die an die Geschäftsführerin ausbezahlten Honorare für die Geschäftsführungstätigkeit in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien. Weiters sei ein Sachbezug für die Privatnutzung des Firmenkraftfahrzeuges in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Es ergingen entsprechende Abgabenbescheide für den Zeitraum 1.1.2000 bis 31.12.2003.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung eingebracht. In der Berufung wurde ausgeführt, dass die Geschäftsführerin der Gesellschaft zu 80 Prozent an der Gesellschaft beteiligt sei und daher nicht in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG zur Gesellschaft stehen könne. Die Merkmale eines Dienstverhältnisses könnten wie folgt zusammengefasst werden:

- Weisungsgebundenheit
- Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers,
- Fehlen des Unternehmerwagnisses
- Fehlen der Vertretungsbefugnis,
- Anspruch auf laufende Auszahlung des Lohnes.

Wesentlich sei in diesem Zusammenhang, dass § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG fordere, dass sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen müssten. Wenn nur ein einziges Merkmal nicht vorliege, lägen keine Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG vor und bestünde somit keine DB-Pflicht.

Der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses sei im 5. Teil des EStG unter „Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer)“ geregelt und daher auf den Personenkreis des § 22 Z 2 EStG nicht anwendbar. Dies bedeute, dass alle Geschäftsführer, die zumindest zu 50 Prozent beteiligt seien und damit nicht weisungsgebunden seien, mit ihren Bezügen nicht dem DB und DZ unterlägen. In Folge der fehlenden Weisungsbindung gegenüber der Generalversammlung könnten daher in diesen Fällen nicht alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen und daher auch kein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG.

Werde jedoch dem in den ErläutRV zum AbgÄG 1981 zum Ausdruck kommenden Willen des Gesetzgebers gefolgt, so müssten zur Einordnung von Einkünften in den § 22 Z 2 EStG abgesehen von dem in bestimmten Fällen fehlenden Merkmal der Weisungsgebundenheit wirklich alle Merkmale eines Dienstverhältnisses erfüllt sein.

Mangels Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften und unter die betriebliche Kontrolle und mangels disziplinarer Verantwortlichkeit der Geschäftsführerin könne auch eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers nicht möglich sein. Auch der

OGH erkenne – allerdings in einem anderen Zusammenhang-, dass ein zu 80 Prozent beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer weder als Dienstnehmer noch als Person in arbeitnehmerähnlicher Stellung bezeichnet werden könne.

Die Gesellschafter-Geschäftsführerin trage auch Unternehmerrisiko, weil sie allein die Verantwortung und das Risiko für den Erfolg der Gesellschaft und damit auch für ihre Entlohnung trage. In vielen Fällen könne die Geschäftsführerin auch zur persönlichen Haftung herangezogen werden und sie habe keinen Anspruch auf Insolvenzausfallsgeld. Die wesentlich beteiligte Geschäftsführerin trage somit immer Unternehmerrisiko.

Kennzeichen eines Dienstverhältnisses sei auch das Fehlen einer Vertretungsbefugnis. Die Geschäftsführerin der Bw könne sich aber nach ihrem Gutdünken vertreten lassen.

Es bestehe weder Urlaubs- noch Abfertigungsanspruch. Daher könne die Entlohnung insgesamt wohl nicht als Indiz für ein Dienstverhältnis angesehen werden.

Da somit nicht „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ vorlägen, bestehe keine DB- und DZ-Pflicht.

Weiters erlaube sich die Bw anzumerken, dass der Ausschluss der Geschäftsführerin von den Begünstigungen der Lohnsteuerpflichtigen bei gleichzeitiger Einbeziehung der Vergütungen in die Bemessungsgrundlage für lohn- und gehaltsabhängige Abgaben eine unsachliche Diskriminierung darstelle. Außerdem bestünden bei der Bw Bedenken, ob der Bescheid nicht die verfassungsrechtliche Eigentumsgarantie verletze, da Steuervorschreibungen Eingriffe in das Eigentum darstellen und dann verfassungswidrig seien, wenn der Eingriff gesetzlos erfolge, wobei eine denkunmögliche Gesetzesanwendung der Gesetzlosigkeit gleichzustellen sei. Die Denkunmöglichkeit bestünde darin, dass seitens des Finanzamtes dem Gesetz eine ganz offenkundig nicht zukommende Bedeutung beigemessen werde.

Weiters werde auch gegen die Berechnung des Sachbezuges PKW an DB und DZ Berufung erhoben. Die Gesellschafterin sei keine Dienstnehmerin und der PKW werde fast ausschließlich betrieblich genutzt. Es werde daher die ersatzlose Behebung der Bescheide beantragt.

Über Vorhalt der Rechtsmittelbehörde gab die Bw die Betriebskosten für den von der Geschäftsführerin genutzten PKW bekannt und teilte mit, dass der PKW im Streitzeitraum im Ausmaß von 20 Prozent privat genutzt worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Frau E ist an der Bw zu 80 Prozent beteiligt. Sie nimmt die Aufgaben der Geschäftsführung seit 20.7.1989 wahr.

Die Geschäftsführerin nutzte das Firmenfahrzeug zu 20 Prozent privat. An Gesamtkosten für den PKW fielen in den einzelnen Jahren an:

	2000	2001	2002	2003
Währung	€	€	€	€
Kosten PKW	5.788,60	7.151,00	6.244,00	1.998,00
Privatnutzung	1.158,00	1.430,00	1.249,00	400,00

Die Geschäftsführerin erhielt im Streitzeitraum folgende Vergütungen für ihre Tätigkeit:

E	2000	2001	2002	2003
Währung	S	S	€	€
Vergütung	200.000,00	240.000,00	19.200,00	19.200,00
Hinzurechnung PKW	15.934,43	19.677,23	1.249,00	400,00

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die von der Bw mitgeteilten Betriebskosten PKW und die von der Bw bekannt gegebene Privatnutzung sowie auf die Feststellungen im Rahmen der Betriebsprüfung und ist insoweit nicht strittig.

Rechtliche Würdigung:

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

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

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

Nach § 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 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt (§ 22 Z 2 EStG 1988).

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich für die Jahre 2000 bis 2003 in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle 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 verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): Fixe Arbeitszeit (VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (VwGH vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339, VwGH vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (VwGH v. 26.4.2000, 99/14/0339).

Der Verfassungsgerichtshof hat weiters aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses **nicht** zutreffe.

Bezug nehmend auf die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes kristallisierten sich danach in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor allem drei Merkmale eines Dienstverhältnisses heraus, nämlich

- die Eingliederung in den betrieblichen Organismus,
- das fehlende Unternehmerrisiko,
- eine laufende, wenn auch nicht monatliche Entlohnung.

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter

bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerwagnisses oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des 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 die Eingliederung (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052). Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Entsprechend dem der Behörde vorliegenden Firmenbuchauszug übte Frau E die Geschäftsführung seit dem 20.7.1989 aus. Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist für die Geschäftsführerin durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (VwGH vom 23.11.2004, 2004/15/0068).

Vor dem Hintergrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes im verstärkten Senat vom 10.11.2004, 2003/13/0018 erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf das Vorbringen in der Berufung und eine Überprüfung, ob weitere Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen, da diesem Vorbringen und allfälligen weiteren Sachverhaltselementen auf Grund des Vorliegens der Eingliederung keine entscheidungswesentliche Bedeutung mehr zukommt.

Zusammenfassend wird daher festgestellt, dass die Betätigung der Geschäftsführerin auf Grund der zweifelsfreien Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw als eine Betätigung im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 zu qualifizieren ist. Die Vergütungen der Geschäftsführerin sind im Sinne der obigen Ausführungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Hinsichtlich Nutzung des firmeneigenen PKW Mercedes durch die Geschäftsführerin ist auszuführen, dass im Ausmaß der Privatnutzung ein geldwerter Vorteil der Geschäftsführerin vorliegt. Dieser Vorteil war bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Berechnung des DB und des DZ zu berücksichtigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Juli 2008