



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Herbert Bitzner, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1999 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Im Ergebnis einer im Unternehmen der Bw durchgeführten Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer in seinem Bericht bzw. den Beilagen ua. fest, dass im Prüfungszeitraum an den Alleingesellschafter-Geschäftsführer der Bw regelmäßige Bezüge ausbezahlt worden seien:

Jahr	Gesamtbetrag	Auszahlung
1999	S 600.000	12 x S 50.000
2000	S 730.000	10 x S 50.000; je 1 x S 100.000 und S 80.000
2001	S 486.491	4 x S 65.000; je 1 x S 1.491, S 35.000, S 45.000, S 50.000, S 70.000, S 85.000 und S 90.000; abzüglich einer Umbuchung auf sonstige Forderungen von S 150.000

Eine Koppelung der Bezüge mit dem Betriebserfolg sei wie in den Vorjahren nicht ersichtlich.

Über Vorhalt gab die Bw bekannt, dass ein die Rechtsbeziehung mit dem Alleingesellschafter-Geschäftsführer regelnder schriftlicher Vertrag nicht vorhanden sei, die Entlohnung nicht regelmäßig erfolge, das Büro zur Verfügung gestellt werde und keine Auslagenersätze bezahlt würden. Der Prüfer vertrat dennoch die Ansicht, dass der Alleingesellschafter aus seiner Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erziele, weshalb er im Sinne der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 Dienstnehmer sei.

Das Finanzamt schloss sich der Auffassung des Prüfers an und setzte mit den angefochtenen Bescheiden vom 30. August 2002 von den Geschäftsführerbezügen den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entsprechend fest.

Dagegen wurde Berufung erhoben und eingewendet, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer als selbständiger Unternehmer einzustufen sei. Es sei in den früheren Jahren va. deshalb zur regelmäßigen Auszahlung von Bezügen gekommen, da die privaten Verpflichtungen regelmäßig angefallen seien. Zur Vermeidung von Zinsen im Unternehmen wären nicht von vornherein höhere Entnahmen getätigt worden. Die regelmäßige Entlohnung sei - unter Hinweis auf die in der SWK, Heft 20/21 vom 15. Juli 2002 angeführten Beispiele – unschädlich. Die Unternehmereigenschaft werde ua. dadurch deutlich, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer entstandene Verluste abdecken müsse, um seine persönliche Haftung für das Unternehmen nicht schlagend werden zu lassen. So sei zB für das Jahr 2001

ein Betrag von S 150.000 zurückgefordert worden, um den Verlust abzudecken, was vom Prüfer auch insofern akzeptiert wurde, indem er als Bemessungsgrundlage für den DB nicht die tatsächlich ausbezahlten Bezüge, sondern den um diesen Betrag reduzierten, dem Unternehmen als Aufwand verbliebenen Bezug berücksichtigte.

Das Finanzamt wies die Berufung mit der Begründung als unbegründet ab, dass – bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse – feststehe,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge der länger andauernden Erfüllung der Geschäftsführung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert sei,
- dass ihn aufgrund der gleich bleibenden Bezüge weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes nicht überwälzbarer Ausgaben treffe und
- eine laufende Entlohnung gegeben sei.

Fristgerecht wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Die Bw brachte ergänzend vor, dass im Jahre 1996 ein monatlicher Betrag von S 65.000 ausbezahlt worden sei, ab 1997 hätte der Geschäftsführer seine Entnahmen aufgrund der schlechter werdenden Geschäftslage auf monatlich S 50.000 reduziert. Dies sei das absolute Mindesterfordernis gewesen, um nach Bezahlung der Einkommensteuer die privaten Verpflichtungen erfüllen zu können. Diese Entnahmen seien trotz Besserung des Geschäftserfolges gleich belassen worden, um das Kapital der Gesellschaft nicht zu schwächen, va. auch deshalb, da Hr. FF für die wesentlichen Verbindlichkeiten persönlich mithaftete. Da der Gewinn im Jahr 2000 besonders gut gewesen sei, konnte gegen Jahresende eine Sonderentnahme von S 100.000 getätigt werden. Im Jahr 2001 wurden S 636.491 entnommen. Aufgrund des äußerst negativen Ergebnisses sei eine Rückbelastung von S 150.000 an FF vorgenommen worden, die bei der Bemessung der Lohnabgaben auch berücksichtigt worden sei.

Die Bw wies insbesondere darauf hin, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer seit der Gründung des Unternehmens nie den Betrag erreicht hätte, der einem Fremdgeschäftsführer zu zahlen gewesen wäre. Die im Oktober 2001 durchgeführte Gewinnausschüttung in Höhe von S 360.000 sei nicht in das Privatvermögen, sondern zurück in das Unternehmen zur Einzahlung des offenen Stammkapitals und zur Abdeckung ein Darlehensrestes, das FF im Jahr 1996 vom Unternehmen erhalten hatte, geflossen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) 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 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 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.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Nach der Rechtsprechung des VwGH werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Ges.m.b.H. dann erzielt, 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 notwendig monatliche Entlohnung erhält (vgl. die Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, und vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

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 (vgl. VwGH 19.6.2002, 2001/15/0068, mit weiteren Nachweisen).

a) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:

Für die Frage der Eingliederung ist auch die zeitliche Komponente der zu beurteilenden Tätigkeit von Bedeutung. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB Erkenntnis vom 16.9.2003, 2003/14/0057) spricht die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung, was beispielsweise bei einem nur zum Zwecke der Unternehmenssanierung bestellten Geschäftsführer nicht der Fall sein muss.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage begegnet die Beurteilung der Finanzbehörde erster Instanz, die Eingliederung des Geschäftsführers ergebe sich im Berufungsfall aus der auf Dauer angelegten Erfüllung der Aufgaben des Geschäftsführers im Bereich der Unternehmensleitung, keinen Bedenken der Rechtsmittelbehörde.

b) Unternehmerwagnis:

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft kommt es nicht an (vgl. VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023, mit weiteren Nachweisen).

Auf die besonderen Schwierigkeiten der Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes, die sich bei den in Rede stehenden Leistungsverhältnissen insbesondere aus dem dabei häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens ergeben, wurde bereits wiederholt in der

Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25.4.2002, 2001/15/0066, aber auch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00). Dieser Aspekt hat zur Folge, dass bei der Sachverhaltsfeststellung, um dem Objektivierungserfordernis hinreichend Rechnung zu tragen, der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen ist (vgl. VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023).

Die tatsächlichen Verhältnisse zeigen, dass der Alleingesellschafter-Geschäftsführer in den Streitjahren in etwa gleich bleibende Bezüge (1999: S 600.000; 2000: S 730.000; 2001: S 486.481) erhalten hat. Die Leistungsbeziehung ist so gestaltet, dass der Geschäftsführer in jedem Fall zur Erfüllung der privaten Verpflichtungen einen Mindestbetrag und bei entsprechend höheren Gewinnen eine höhere Vergütung entnimmt.

Ein Mindestbezug steht aber der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses entgegen (vgl. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0070).

Entgegen der von der Bw vertretenen Auffassung ist das Risiko von schwankenden Einnahmen, die einen bestimmten Mindestbetrag nicht unterschreiten, noch nicht ein solches, wie es für Unternehmer eigentümlich ist (vgl. zB VwGH 25.9.2001, 2001/14/0051).

Was die mit der Geschäftsführertätigkeit verbundenen Aufwendungen betrifft, so ist festzuhalten, dass die Aufwendungen für das Büro von der Gesellschaft getragen wurden. Das Tragen der Sozialversicherungsbeiträge durch den Geschäftsführer begründet kein Unternehmerrisiko (vgl. VwGH 18.12.2002, 2001/13/0141, mit weiteren Nachweisen).

Das Risiko von Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben hat den Alleingesellschafter-Geschäftsführer daher nicht getroffen.

Ebenso wenig führen die zur Begründung eines Unternehmerwagnisses vorgebrachten Ausführungen zum Erfolg, der Alleingesellschafter- Geschäftsführer hafte für betriebliche Bankverbindlichkeiten des Unternehmens mit. Dieses Risiko ist der Gesellschaftersphäre zuzuordnen und stellt damit kein Unternehmerwagnis im Bereich der Geschäftsführungstätigkeit dar (vgl. zB VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023, mit weiteren Nachweisen). Auch der Einwand, die Gewinnausschüttung wäre zur Einzahlung des offenen Stammkapitals und zur Rückzahlung eines von der Gesellschaft dem Geschäftsführer gewährten Darlehens zurückgeflossen, betrifft die Gesellschaftersphäre. Die Bw vernachlässigt mit ihrem Vorbringen die für die steuerliche Betrachtung erforderliche Trennung zwischen Gesellschafts- und Geschäftsführersphäre (zB VwGH 20.3.2002, 2001/15/0155).

Aufgrund der vorliegenden Umstände ist festzustellen, dass für den Alleingesellschafter-Geschäftsführer im Streitzeitraum ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko nicht bestanden hat.

c) Kontinuierliche Honorierung:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0072 und 2001/13/0063, und vom 18.7.2001, 2001/13/0082) steht der Annahme einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen, dass die Vergütung des Geschäftsführers ausschließlich in Form zB von vierteljährlich zufließender Zahlungen bewirkt wird, da diese Judikatur das Element laufender Lohnzahlung nicht an die Bedingung knüpft, dass die dem Geschäftsführer gewährten Vergütungen im Monatsrhythmus zufließen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es für die Annahme einer laufenden Entlohnung (noch) aus, wenn die Geschäftsführervergütung dem Verrechnungskonto jährlich gutgeschrieben wird (vgl. zB VwGH 27.8.2002, 2002/14/0094, 18.9.2003, 2001/15/0151).

Im gegenständlichen Fall hat der Geschäftsführer vor allem in den ersten beiden Jahren des Streitzeitraums beinahe gleich bleibende Beträge monatlich und im Jahr 2001 10 Mal in unterschiedlicher Höhe (niedrigster Betrag: S 35.000 im November 2001) erhalten. Damit ist aber eine laufende Entlohnung im Sinn der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung gegeben.

Die angefochtenen Bescheide entsprechen daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, 4. Februar 2004