

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Ingrid Mainhart in der Beschwerdesache E-GmbH, Adr., vertreten durch Mag. Johann Astei, Seitenberg 8, 9560 Feldkirchen, gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 29. Juni 2012 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008 bis 2010 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde für das Jahr 2008 wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid für das Jahr 2008 bleibt unverändert.

2. Der Beschwerde für das Jahr 2009 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid für das Jahr 2009 wird dahin gehend abgeändert, dass der Dienstgeberbeitrag mit € 904,17 und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit € 82,38 festgesetzt werden.

3. Der Beschwerde für das Jahr 2010 wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit jeweils 0 festgesetzt werden.

Die Bemessungsgrundlagen und die sich daraus ergebenden Abgabebeträge sind am Ende dieses Erkenntnisses dargestellt und bilden insoweit einen Spruchbestandteil.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

An der Fa. EGmbH (Beschwerdeführerin, in der Folge Bf.), deren Geschäftsbereich der Handel mit Elektrowaren war, hielt im Streitzeitraum G.S. (im Folgenden G.S. oder GF) eine Beteiligung von 25% und übte die Funktion des (alleinigen) Geschäftsführers aus.

Mit Eingabe vom 20. November 2011 beantragte die Bf. im Wege ihres steuerlichen Vertreters (in der Folge Steuerberater neu), ihr die für die Monate August bis Dezember 2008, Jänner bis Dezember 2009 sowie Jänner bis März 2010 gemeldeten und bezahlten Beträge an Dienstgeberbeitrag (in der Folge DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (in der Folge DZ) von insgesamt € 1.686,32 bzw. € 153,70 mit 0 festzusetzen.

Mit Eingabe vom 20. Dezember 2011 beantragte die Bf. dies für die Monate Jänner bis Dezember 2006 und 2007 sowie für die Monate Jänner bis Juli 2008, wobei sie in diesem Schreiben die Bemessungsgrundlagen 2006 und 2007 mit € 24.000,00, 2008 mit € 11.469,56 und den DB mit € 1.080,00/2006 und 2007, mit € 516,13/2008 sowie den DZ mit € 100,80/2006 und 2007 und mit € 48,17/2008 anführte. Dies alles mit der Begründung, dass durch einen Fehler in der Lohnverrechnung irrtümlich zu viel DB und DZ bezahlt wurde.

Bei der Bf. wurde in der Folge eine Prüfung der lohnabhängigen Abgaben abgeführt, dessen Prüfungsauftrag am 17. Jänner 2012 erfolgte und die am 29. Juni 2012 abgeschlossen wurde. Dabei stellte der Prüfer u.a. fest, dass die von G.S. in seiner Einkommensteuererklärung als „Privatanteil“ für einen PKW in Ansatz gebrachten Beträge als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) in der Höhe von € 1.920,00/2008, € 2.016,00/2009 und € 2.484,98/2010 der Bemessungsgrundlage für den DB und DZ zuzurechnen seien. Dem Prüfer standen u.a. das hinsichtlich des GF geführte Lohnkonto zur Verfügung, in dem monatliche Zahlungen von € 2.000,00 für die Jahre 2008 und 2009 sowie für die Monate Jänner bis März 2010 aufscheinen.

Im Bericht hielt der Prüfer dazu Folgendes fest:

„Für die Privatnutzung des dienstgebereigenen PKW wurde im Rahmen der Einkommensteuererklärung ein Privatanteil angesetzt, der dem DB und DZ zu unterwerfen ist; Bemessungsgrundlagen wurden laut Beilagen zur Einkommensteuererklärung des G.S. und durch Auskunft des (vormaligen) steuerlichen Vertreters des Bf. übernommen.

Betreffend des Schreibens vom 20.12.2011 an das Finanzamt Klagenfurt, worin um die Rückzahlung von DB/DZ angesucht wurde, ergeht folgende Mitteilung: Die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG hat der VwGH im Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018, klargestellt. Danach stützt sich die Feststellung, ob „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in §

47 Abs. 2 EStG. Da in dieser Legaldefinition das steuerliche Dienstverhältnis lediglich durch zwei Merkmale, nämlich die Weisungsgebundenheit und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes umschrieben wird, kommt es – nach Ausklammerung der Weisungsgebundenheit – nur mehr darauf an, ob diese Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als „laufend“ zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre. Wie der VwGH in dem angeführten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur weiters ausgeführt hat, wird von einer Eingliederung jedoch in aller Regel auszugehen sein, weil dieses Merkmal durch jeden nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist. Aus den o.a. Gründen kann dem Ansuchen um Rückzahlung der bereits entrichteten Lohnabgaben (DB und DZ), die nach Art und Höhe korrekt gemeldet und abgeführt wurden, nicht nachgekommen werden.“

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfungsorganes, erließ gegenüber der Bf. am 29. Juni 2012 für die Jahre 2008 bis 2010 Bescheide, in denen die u.a. die genannten PKW-Aufwendungen der DB- und DZ-Bemessungsgrundlage hinzugerechnet wurden. Es ergaben sich daraus Nachforderungen an DB und DZ von insgesamt € 288,96 bzw. von € 26,40.

Mit beim Finanzamt eingelangter Eingabe vom 6. Juli 2012 erhob die Bf. eine (vom GF gezeichnete) als „Einspruch“ bezeichnete Beschwerde (vormals Berufung) gegen „den Bescheid vom 29.6.2012, Begründung Bericht vom 29.6.2012 vom Finanzamt Klagenfurt“. Begründend führte sie darin aus, dass die Zahlungen an den GF vom damaligen Steuerberater (in der Folge Steuerberater alt) auf Grund fiktiver Zahlungen erfolgt seien; ein Zahlungsfluss habe nicht stattgefunden, sondern vielmehr seien alle Zahlungsflüsse über das Verrechnungskonto des GF erfolgt. Es ergäbe sich zugunsten des GF zufolge privater Einlagen (die zur Stärkung der Liquidität der Bf. erfolgt seien) ein Überhang. Es sei offensichtlich dass bei einer Beteiligung von nur 25% am Stammkapital keine Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG vorliegen könnten, ein Dienstverhältnis nach § 47 Abs. 2 leg. cit. sei nicht gegeben (vgl. UFSI RV/0252-I/05). Das Finanzamt Klagenfurt habe auf die Eingabe vom 20. Dezember 2011 mit einer Lohnsteuerprüfung reagiert, die Schlussbesprechung sei erst nach einer Dienstaufsichtsbeschwerde abgeschlossen worden; das Ansuchen um Rückzahlung sei abgelehnt worden. Die Zurechnung der Privatnutzung des PKW sei nicht richtig, weil der PKW nicht der Bf., sondern dem GF privat gehöre. Auch die im Bericht enthaltenen Ausführungen hinsichtlich Qualifikation der Einkünfte seien nicht korrekt, weil der GF mit einem Anteil von 25% an der Bf. kein wesentlich Beteiligter sei, somit keine Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG vorliegen könnten. Schließlich wiederholte die Bf. das Vorbringen, dass keine Zahlungsflüsse stattgefunden haben und somit die Lohnabgaben zu Unrecht vorgeschrieben worden

seien. Auch der Umstand, dass der GF mit seinen getätigten Einlagen und Haftungen das volle Unternehmerrisiko trage, sei nicht beleuchtet worden; vielmehr bestehe die Beweiswürdigung aus dem Zusammenhang gerissenen Standardrechtssätzen und würden auf den gegenständlichen Sachverhalt nicht zutreffen.

Am 9. Juli 2012 langte ein weiteres Schreiben der Bf., wiederum gezeichnet vom GF ein, wobei sich dieses lediglich durch die Neufassung der Überschrift mit „gegen die drei Bescheide vom 29.6.2012 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2008, 2009 und 2010, Begründung Bericht vom 29.6.2012 vom Finanzamt Klagenfurt, ersetzt aus formaltechnischen Gründen den Einspruch vom 5.7.2012 (die angefochtenen Bescheide nicht einzeln angeführt)“ befindet. Im Inhalt deckt sich dieses Schreiben mit der Eingabe vom 5. Juli 2012.

Mit Vorlagebericht vom 1. März 2013 wurde die vorliegende Beschwerde (vormals Berufung) dem Bundesfinanzgericht, im Folgenden BFG (vormals Unabhängiger Finanzsenat) vom Finanzamt – ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung (vormals Berufungsentscheidung) - mit folgenden „Sachverhalt und Anträgen“ vorgelegt:

„1. Dienstverhältnis des nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführers:

Herr G.S. ist seit 13.8.2003 Geschäftsführer (GF) der Bw. und zu 25% an dieser beteiligt. Es handelt sich bei der Bf. um ein Elektrogroß- und –einzelhandelsunternehmen und gab es neben dem GF bis 6/08 lediglich eine Angestellte und danach zwei geringfügig beschäftigte Arbeitnehmerinnen. Schon aus diesem Grunde ist davon auszugehen, dass der GF auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus der Bf. bildete und seine Tätigkeit im Interesse des Organismus ausüben musste. Er war dabei jedenfalls gesellschaftsrechtlich weisungsgebunden. Auch war er zweifelsfrei kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum mit Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung betraut. Leistungsgegenstand war dabei die laufende Zurverfügungstellung seiner Arbeitskraft, weshalb es sich um eine auf Dauer angelegte und zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen und nicht um ein Zielschuldverhältnis gehandelt hat. Da somit der GF – entsprechend den obigen Ausführungen – in das Unternehmen der Bf. eingegliedert ist und seine Tätigkeit auch weisungsgebunden ausgeübt hat, wird das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG als erwiesen erachtet, und es handelt sich bei den GF-Vergütungen nach Ansicht des Finanzamtes nicht, wie vom Prüfer ausgeführt, um Einkünfte iSd § 22 Z 2 EStG. In diesem Punkt ist dem Vorbringen der Bf. zuzustimmen. Es sind daher alle im Streitzeitraum dem Geschäftsführer zugeflossenen Vergütungen und Vorteile einerseits gemäß § 25 (1) Z 1 lit. a EStG lohnsteuerpflichtig und andererseits gemäß § 41 FLAG auch DB-/DZ-pflichtig.

2. Zufluss der GF-Vergütungen:

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Die Verfügungsmacht muss objektiv bestehen. In diesem Sinne ist auch bei einem geschäftsführenden Gesellschafter eine durch eine

Kapitalgesellschaft auf dessen Verrechnungskonto verbuchte Gutschrift als Zufluss im Sinne des EStG anzusehen, ausgenommen in jenen Fällen, in denen die Illiquidität der Gesellschaft gegeben ist. Im Hinblick darauf, dass der GF Geschäftsführer der zur Zahlung verpflichteten Gesellschaft war, stand deren Verfügung über die Bezüge kein tatsächliches Hindernis entgegen. Dass die Gesellschaft zahlungsunfähig gewesen wäre, ist nicht als erwiesen anzunehmen und wurde von der Bf. auch nicht behauptet.“

Aus Verständnisgründen wird an dieser Stelle festgehalten, dass der steuerliche Vertreter alt die laufende Buchhaltung für das Jahr 2010 führte, zufolge Wechsel der steuerliche Vertreter neu hingegen den Jahresabschluss 2010 erstellte.

Vom Finanzamt Klagenfurt wurde in der Folge über Ersuchen des GF eine Stellungnahme des steuerlichen Vertreters neu der Bf. eingeholt.

In diesbezüglichen der Eingabe vom 28. Jänner 2013 führte der steuerliche Vertreter neu aus, dass sich die Beschwerde gegen die verweigerte Rückzahlung von irrtümlich bezahlten Dienstgeberbeiträgen und die Vorschreibung eines „Privatbezuges“ für einen privaten PKW richte. Die Rückforderung der Lohnabgaben sei deshalb nicht gerechtfertigt, weil der GF nicht mehr als 25% Geschäftsanteil hatte, einkommensteuerpflichtig war, im genannten Zeitraum keine Zahlungen von der Bf. erhalten und das volle Unternehmerrisiko getragen habe. Zur Untermauerung des Begehrens zitierte der steuerliche Vertreter neu die Berufungsentscheidung RV/1702-W/03 mit dem Bemerkten, dass die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus im gegenständlichen Fall vorliege, jedoch keine laufende Entlohnung, weil es weder „buchungsmäßig“ noch tatsächlich von der Bf. an den GF einen Geldfluss gegeben habe und der Steuerberater alt eine fiktive Summe zur Berechnung verwendet habe. Weiters zitierte der steuerliche Vertreter neu das VwGH-Erkenntnis 2002/13/0175 mit dem Bemerkten, dass jeder Geldfluss zwischen der Bf. und dem GF über das Verrechnungskonto GF geführt worden sei. Die Bf. habe im Jahr 2005 einen Umsatz von mehr als € 600.000,00 mit einem Bankrahmen von € 10.000,00 abgewickelt, allein Skontoertrag/Verlust habe akkumuliert € 40.000,00 ausgemacht. Die Bf. habe daher ab 2006 einen höheren Kreditrahmen gebraucht, den sie ohne grundbücherliche Sicherheiten des GF nicht bekommen habe. Der GF habe daher die Liquidität nur durch private Einlagen aufrechterhalten können. Mit Einbruch der Finanzkrise sei der Umsatz zusammengebrochen und seien die Gelder uneinbringlich gewesen. Die Bf. habe im Verrechnungskonto nur mehr Negativkapital. Die von der Vertreterin des Finanzamtes zitierten Entscheidungen RV/0179-W/03 und RV/0724-L/03 würden die Argumente der Bf. stützen, weil diese am Verrechnungskonto gutgeschriebene, jedoch nicht behobene und in späteren Jahren ausbezahlte Erfolgshonorare betrafen. Im gegenständlichen Fall sei eine Auszahlung nicht erfolgt, weil die Bf. mangels liquider Mittel nicht in der Lage gewesen sei, ihre Geldschulden regelmäßig zu erfüllen. Daraus folge für den gegenständlichen Fall, dass die Buchungen auf dem Verrechnungskonto am Jahresende den tatsächlichen Zahlungsfluss widerspiegeln und damit die Höhe des Geschäftsführerbezuges ergeben. Damit hätte der GF in den gegenständlichen Jahren auch keine Einkommensteuer zahlen

müssen. Zur Hinzurechnung den PKW betreffend führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Bf. nur ein Firmenfahrzeug gehabt habe, der GF hingegen immer seinen privaten PKW genutzt habe.

Im Vorfeld zu einem Erörterungsgespräch wurde der GF am 8. September 2014 um die Vorbereitung folgender Fragen ersucht:

„Welche Kraftfahrzeuge wurden vom Geschäftsführer in den Jahren 2007 bis 2010 genutzt?

Um welchen PKW/welche PKW`s des Geschäftsführers handelt es sich (Automarke, Kennzeichen)?

An Hand welcher Verhältnisse erfolgte die Nutzung derselben (Kaufvertrag, Leasingvertrag)?

Welche PKW-Kosten wurden in den Jahren 2007 bis 2010 von der Fa. EGmbH an den Geschäftsführer vergütet (KFZ-Kosten, Leasing-Kosten)? Bitte um Aufschlüsselung derselben.

Gibt es für die Verwendung des PKW`s (berufliche und private Fahrten) Fahrtaufzeichnungen in Form eines Fahrtenbuches?

Wie setzen sich die erklärten Einnahmen des Geschäftsführers in den Jahren 2007 bis 2010 zusammen?

In Ihren Eingaben sprechen Sie von der Zahlungsunfähigkeit der EGmbH, sodass ein Zufluss der Vergütungen an den Geschäftsführer nicht erfolgt ist; klären Sie dies bitte auf.“

Im Zuge eines am 10. September 2014 abgeführten Erörterungsgespräches, an dem nur der GF der Bf., nicht jedoch der steuerliche Vertreter neu teilgenommen hat, gab der GF an, dass sich aus den Bilanzen Geschäftsführerbezüge in den Jahren 2008, 2009 € 24.000,00 und im Jahr 2010 € 12.000,00 ergeben würden. Für die Jahre 2008 und 2009 sei DB und DZ abgeführt worden. Das Verrechnungskonto habe zum 31.12.2008 einen Stand von € 11.252,56, zum 31.12.2009 von € 16.443,52 und zum 31.12.2010 von € 27.491,71 (Anmerkung: jeweils Verbindlichkeiten der Bf. gegenüber Gesellschaftern) aufgewiesen. An „Überzahlungen“ habe der GF im Jahr 2008 € 53.623,97 im Jahr 2009 € 19.872,35 und im Jahr 2010 € 11.049,19 geleistet, dies auf seine eigene Veranlassung hin. Der Grund dafür sei die Aufrechterhaltung der Liquidität gewesen. Zuzufolge der Wirtschaftskrise 2008 sei an eine Aufstockung der Bankverbindlichkeiten nicht mehr zu denken gewesen. An Aufwendungen für das KFZ seien im Jahr 2008 € 16.073,04, in den Jahren 2009 und 2010 jeweils € 12.403,04 verbucht worden. Die Aufwendungen hätten einen PKW der Marke SAAB 9.5 mit den amtlichen Kennzeichen K1 und K2 betroffen. Der GF wiederholte seinen Standpunkt, dass sein Gehalt der Bf. ein fiktives gewesen sei; der Zahlungsfluss sei über drei Konten erfolgt, das Verrechnungskonto, das Geschäftsführerkonto und das PKW-Konto. Diese Konten seien als Einheit zu sehen und würden untereinander kommunizieren. Alle Zahlungen inklusive jene für den PKW seien über das Verrechnungskonto erfolgt. Die Beträge an Geschäftsführervergütungen

seien nie geflossen. Darin spiegle sich auch das Unternehmerrisiko des GF wider. Bei der Formulierung im Gesellschaftsvertrag unter Punkt 4 handle es sich um eine Standardfloskel, versichert sei der GF nicht bei der GKK, sondern bei der SVA. Über eine Sperrminorität habe der GF nicht verfügt. Nach der Auffassung der Amtsvertreterin sei im gegenständlichen Fall lediglich die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bf. und die Weisungsgebundenheit maßgebend, das Unternehmerrisiko spiele keine Rolle mehr. Zum Zufluss stützt sich die Amtsvertreterin auf die Entscheidungen RV/0416-K/09 sowie RV/4100477/2011, wobei letztere Entscheidung einen Sachverhalt betraf, in dem die Geschäftsführerbezüge unter Rückstellungen verbucht worden seien. Der Geschäftsführer führt für seinen Standpunkt die VwGH-Erkenntnisse 2003/13/0018 und 2011/13/0055 ins Treffen, wonach nur effektive Zahlungen maßgebend sind.

Die vom GF selbst erstellten Aufstellungen zu seinen GF-Vergütungen beinhalten Folgendes:

#### 1. Verrechnungskonto 2008

Stand 31.12.2008	11.252,56
Soll	24.955,33
Haben	53.623,97
Saldo	-28.668,64
GF-Bezug fiktiv laut Bilanz	24.000,00
Tatsächlicher Bezug	- 4.668,00
GF PKW-Kosten	16.073,40
Gefahrene Kilometer	35.000
privat	8.000
geschäftlich	27.000

#### 2. Verrechnungskonto 2009

Stand 31.12.2009	16.443,52
Soll	3.610,86
Haben	19.872,35
Saldo	- 16.261,49
GF-Bezug fiktiv laut Bilanz	24.000,00
Tatsächlicher Bezug	7.738,50
GF PKW-Kosten	12.403,94

Gefahrene Kilometer	30.000
privat	8.000
geschäftlich	22.000

### 3. Verrechnungskonto 2010

Stand 31.12.2010	27.491,71
Stand 31.12.2009	16.443,52
Saldo	-11.049,19
GF-Bezug fiktiv	12.000,00
GF PKW-Kosten	12.403,94
Gesamt	13.355,75
Gefahrene Kilometer	26.186
privat	8.000
Geschäftlich	18.186

Auf den weiteren Vorhalt des BFG, die Kontoblätter der Aufwandskonten Nr. 1234/ Geschäftsführerentschädigung, 12345/PKW-Kosten Geschäftsführer für das Jahr 2008 bzw. vergleichbare Konten der Jahre 2009 und 2010 beizubringen, sowie bekannt zu geben, aus welchen Zahlungen die Verbindlichkeiten (Stände Verrechnungskonten zum 31.12. 2008 von € 11.252,56 bzw. zum 31.12.2009 und 31.12.2010 von € 16.443,52 und € 27.491,71) bzw. Forderungen der Bf. bestehen, legte der GF am 28. September 2013 folgende Unterlagen vor:

1. Kontenblätter Verrechnungskonto GF für die Jahre 2008, 2009 und 2010;
2. Auflistung von Einlagen („Privatzahlungen PKW Saab“) des GF von € 2.293,51/2008 und 950,97/2009 auf das Verrechnungskonto samt Kostenaufschlüsselung,
3. Einzahlungen GF am 31.7.2008 von € 7.000,00, an 31.8.2008 von € 20.000,00 und am 30.9.2009 von € 9.000,00.

Im Körperschaftsteuerakt der Bf. ist Gesellschaftsvertrag vom 28. Juli 2003 aktenkundig, in dem unter Punkt Viertens im Absatz 2 Folgendes festgelegt ist: „Längstens für die Dauer seiner Zugehörigkeit zur Bf. wird G.S. zum Geschäftsführer mit selbständigem Vertretungsrecht bestellt. Diese Bestellung kann nur aus wichtigen Gründen widerrufen werden. Wichtige Gründe sind insbesondere Konkurs, Zahlungsunfähigkeit, Missachtung von Generalversammlungsbeschlüssen, wichtige Gründe im Sinne des Angestelltengesetzes für die vorzeitige Entlassung von Angestellten.“



Weiters aktenkundig im Einkommensteuerakt des GF ist eine Erklärung vom 7. Mai 2010 folgenden Inhaltes: „Ich habe bis Ende 2009 meine Einkünfte von der Bf. bezogen; diese übt aber auf Grund totaler Umsatzeinbrüche seit Mitte Februar 2010 keine operative Tätigkeit mehr aus und wurde per 8.4.2010 stillgelegt. Meine Einkünfte kommen zukünftig über meine Handelsagentur, die per 25.2.2010 wieder aktiviert wurde. Die Agentur wird frühestens ab dem 4. Quartal 2010 Gewinne schreiben. Ich ersuche Sie daher die Einkommensteuervorauszahlungen für 2010 aufzuheben.“

Der steuerliche Vertreter neu übermittelte dem BFG die von ihm erstellte Bilanz des Jahres 2010; diese weist als Aufwendungen für Geschäftsführervergütungen und PKW-Kosten (Konten Nr. 7585 und 7586) jeweils 0 auf. Zum 31. Dezember 2010 weist das Verrechnungskonto einen Stand von € 27.491,71 (ausgewiesen darin als „sonstige Verbindlichkeit“) auf.

Der steuerliche Vertreter alt übermittelte dem BFG am 13. November 2014 folgende Unterlagen:

1. Kontenblätter Geschäftsführerentschädigung (Nr. 1234): dieses Konto weist zum 31.12.2008 einen Saldo von € 24.000,00, zum 31.12.2009 einen solchen von € 12.000,00 und zum 31.12.2010 einen von € 21,70 auf. Im Jahr 2009 finden sich darin Buchungen von insgesamt € 2.230,17 (im Detail € 400,00/31.8., € 445,00/31.10., € 1.203,14/31.12. und € 182,03/31.12.) gegen das Verrechnungskonto des GF; im Jahr 2010 wurde der Betrag von € 21,70 ebenfalls gegen das Verrechnungskonto gebucht.
2. Kontoblatt Geschäftsführer PKW-Kosten 2010 (Nr. 12345): dieses weist einen Saldo von € 1.046,70 (sich zusammensetzend aus € 100,89 für die Monate Jänner und Februar, Mai bis Juli sowie September bis Dezember sowie € 138,69 für August) auf.
3. Kontoblätter Verrechnungskonto G.S. mit Salden zum 31.12.2008 von € 11.252,56 (sich ergebend als Differenz aus dem Gesamt-Soll von € 46.812,19 und dem Gesamt-Haben von € 58.064,75) und zum 31.12.2009 von € 16.443,52 (sich ergebend als Differenz aus dem Gesamt-Soll von € 3.610,86 und dem Gesamt-Haben von € 20.054,38). In den Bilanzen der Bf. sind diese Beträge als „Verbindlichkeit gegenüber Gesellschaftern“ ausgewiesen. Der sich aus dem vorgelegten Verrechnungskonto 2010 ergebende Saldo beträgt € 65.169,81 (sich ergebend aus dem Gesamt-Soll von € 2.815,09 und dem Gesamt-Haben von € 67.984,81).
4. Lohnkonten 2009 und 2010; darin finden sich für das Jahr 2009 sowie für die Monate Jänner bis März 2010 monatliche Beträge an Geschäftsführerentschädigung von € 2.000,00, insgesamt somit € 24.000,00 sowie € 6.000,00. Der steuerliche Vertreter alt gab dazu an, dass das Lohnkonto mit dem monatlichen Betrag von € 2.000,00 geführt wurde, jedoch mit den tatsächlichen Zahlungsvorgängen bei der GmbH nicht konform gegangen ist.

Im weiteren Verfahren erging an das Finanzamt ein Vorhalt folgenden Inhaltes:

„Ermittlungen beim steuerlichen Vertreter als und steuerlichen Vertreter neu in der gegenständlichen Beschwerdeangelegenheit haben ergeben dass im Jahr 2009 Geschäftsführervergütungen von € 12.000,00 bei der Bf. aufwandswirksam geltend gemacht wurden (vgl. zuliegenden Auszug Konto Nr. 1234); dass im Jahr 2010 das Aufwandskonto Nr. 1234 nur eine Buchung von € 21,70 enthält, die am 31. März 2010 gegen das Verrechnungskonto Nr. 123456 ausgebucht wurde (vgl. zuliegende Auszüge); dass im Jahr 2010 S. für die Monate Jänner und Februar je € 100,89 (Aufwandskonto Nr. 12345) und für die Monate Jänner bis März je € 588,14 (Verrechnungskonto Nr. 123456) für sein Kraftfahrzeug von der Bf. bezahlt wurden (vgl. zuliegende Auszüge) sowie dass die vom steuerlichen Vertreter neu erstellte Bilanz keine Aufwendungen im Zusammenhang mit der GF-Vergütung und PKW-Aufwendungen für den GF ausweist (vgl. zuliegende Bilanz).

Das BFG zieht daraus die folgenden Schlüsse: An Geschäftsführervergütungen wären im Jahr 2009 mit € 12.000,00 in Ansatz zu bringen, laut steuerlichem Vertreter alt wurden am Lohnkonto lediglich vorläufige Lohnsummen erfasst, die mit den tatsächlich zur Auszahlung gebrachten Beträgen nicht korrespondieren; aus der Sicht des BFG ist dies aus dem Aufwandskonto Nr. 1234 für das Jahre 2009 (und auch für 2010 vgl. Punkt 2) klar ersichtlich. Bei der für das Jahr 2010 vorgenommenen Buchung handelt es sich laut steuerlichem Vertreter alt um eine Fehlbuchung, sodass keine Geschäftsführervergütungen für dieses Jahr zum Ansatz zu bringen wären. Die von der Bf. getragenen KFZ-Aufwendungen für den GF belaufen sich bis Ende März 2010 (Tätigkeit des GF für die Bf.) auf insgesamt € 1,966,20; von diesen wäre ein Privatanteil von 35% (vgl. Privatanteil für das Jahr 2010 laut E-Erklärung des GF), somit € 688,00 zum Ansatz zu bringen. Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass der Ansatz von € 2.484,98 das Gesamtjahr 2010 betrifft und eine entsprechende Abgrenzung (für 3 Monate) zu einem Ansatz von € 621,00 führen würde. Aus der Sicht des BFG kann das (im Zuge der Abstimmung der Buchhaltung bei Erstellung der Bilanz) Jahresergebnis (Ansatz mit 0) nicht durchschlagen, weil auf ausbezahlte Beträge nicht verzichtet werden kann (vgl. UFS RV/0179-W/03 uam.).

Das Finanzamt entgegnete dem am 17. Dezember 2014 wie folgt:

„...nach Durchsicht der übermittelten Unterlagen wird seitens des Finanzamtes Klagenfurt wie folgt Stellung genommen: ad 1: Der Zufluss an Geschäftsführervergütungen iHv Euro 12.000,-- im Jahr 2009 ist aufgrund des entsprechenden Aufwandskontos jedenfalls gegeben. Ob darüber hinaus Vergütungen dem Verrechnungskonto gutgeschrieben wurden, die ebenfalls als zugeflossen anzusehen wären, kann mangels Vorlage des Verrechnungskontos 2009 nicht festgestellt werden. Ad 2: Dass im Jahr 2010 keine GF-Vergütungen zum Ansatz zu bringen seien, ist aus der Sicht des Finanzamtes nicht erwiesen. Da das vorgelegte Verrechnungskonto lediglich den Zeitraum bis 31.7.2010 umfasst und daher nicht ersichtlich ist, ob danach GF-Vergütungen dem Verrechnungskonto gutgeschrieben wurden und damit zugeflossen sind. Ad 3: Entgegen den Ausführungen unter Pkt. 3 hat der GF im ET am 10.9.2014 angegeben, dass

an Aufwendungen für das KFZ 2008 Euro 16.073,04, 2009 und 2010 jeweils Euro 12.403,94 verbucht worden seien. Dem Ansatz eines Privatanteiles von nur 35 % kann sich das Finanzamt nicht anschließen, da die Ermittlung nicht nachvollziehbar ist. Allein die Erklärung der Bf. dazu kann wohl nicht ausreichend sein, sondern wären entsprechende Fahrtenaufzeichnungen erforderlich. Angemerkt wird dazu, dass das Finanzamt, wie schon bisher, bei dem zu 25 % beteiligten GF von einem Dienstverhältnis ausgeht. Damit stellen die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte auch Fahrten dar, die im Rahmen der Privatnutzung zu berücksichtigen sind und diese entsprechend erhöhen. Nochmals wird darauf hingewiesen, dass nach Ansicht des Finanzamtes ein Zufluss von Geschäftsführervergütungen bereits mit den Buchungen am Verrechnungskonto gegeben ist. Das Vorbringen des GF, er habe Bargeld in die Gesellschaft eingebracht, ist völlig isoliert zu betrachten, da er dies rein auf gesellschaftsrechtlicher Ebene (in seiner Eigenschaft als Gesellschafter) getan hat.“

Mit Vorhalt vom 18. Dezember 2014 wurde dem Finanzamt die Auszüge aus dem Verrechnungskonto (des GF, vgl. vom steuerlichen Vertreter alt vorgelegte Unterlagen Punkt 3) mit dem Ersuchen um Stellungnahme übermittelt.

Das Finanzamt entgegnete dem am 12. Jänner 2015 wie folgt:

„...für das Finanzamt ist anhand des vorliegenden (auszugsweisen) Abbildes der Buchhaltung der Bf. nicht schlüssig feststellbar, in welcher Höhe der Bf. tatsächlich pro Jahr Aufwendungen iZm dem GF erwachsen sind, die in die Bemessungsgrundlage für L, DB und DZ einzubeziehen wären. Es fehlt die Möglichkeit eines Abgleiches mit allenfalls betroffenen Aufwandskonten bzw. der Nachweis für allf. Um-/Nachbuchungen am Jahresende. So ergibt das Verrechnungskonto am 31.12.2010 einen Saldo von Euro 65.169,81 aus, während auf diesem in der Bilanz zum 31.12.2010 Euro 27.491,71 ausgewiesen sind. Große Widersprüche ergeben sich zusätzlich beim Vergleich der vorhandenen Unterlagen mit den Aussagen des GF iRd ET (Niederschrift vom 10.9.2014).“

Das BFG stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungsrelevanten Sachverhalt fest:

1. Die Bf. war eine Firma, die den Elektrogroß- und Kleinhandel zum Geschäftsinhalt hatte.
2. An der Bf. hielt G.S., geboren am 5. Februar 1953, eine Beteiligung von 25% und war deren alleiniger Geschäftsführer. Im Rahmen seiner Geschäftsführertätigkeit war der GF nach Ansicht des BFG nach dem Gesamtbild seines Tätigkeitsumfanges in den Streitjahren 2008 und 2009 andauernd und überwiegend in Art und Weise eines Dienstverhältnisses in den geschäftlichen Organismus der Bf. eingegliedert.
3. Evident ist, dass es über die Höhe der Geschäftsführervergütungen und über deren Auszahlungsmodalitäten zwischen der Bf. und dem GF keinerlei vertraglichen Vereinbarungen gibt.

3.1. Aus dem vorgelegten Lohnkonto gehen Arbeitslöhne des GF in der Höhe von € 24.000,00/2008, € 24.000,00/2009 und € 6.000,00/2010 hervor; diese Beträge wurden als Beitragsgrundlagen für die Abführung von Lohnabgaben (DB und DZ) herangezogen.

3.2. Im Rahmen des Beschwerdeverfahrens war abzuklären, in welcher Höhe ein tatsächlicher Zufluss von Geschäftsführervergütungen vorliegt. Die vorgelegten Aufwandskonten der Bf. zeigen, dass sich die zugeflossenen Geschäftsführervergütungen, die von ihr gewinnmindernd als Betriebsausgaben geltend gemacht wurden, im Jahr 2008 auf € 24.000,00, im Jahr 2009 auf € 12.000,00 und im Jahr 2010 auf € 21,70 beliefen.

3.2. Dass die Geschäftsführervergütungen in den Streitjahren 2008 bis 2010 nicht den Eintragungen auf dem Lohnkonto entsprechen, leitet das BFG schlüssig aus dem Umstand ab, dass der GF in seiner eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 vom 26. Jänner 2010 Einnahmen aus selbständiger Arbeit (für die GF-Tätigkeit) in Höhe von € 25.920,00 (inklusive Kostenersatz für den PrivatPKW von € 1.920,00) sowie in der für das Jahr 2009 eingereichten Einkommensteuererklärung vom 14. Februar 2011 solche in Höhe von € 14.016,00 (inklusive Kostenersatz für den PrivatPKW von € 2.016,00) erklärt hat.

3.3. In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 vom 29. März 2012 wies der GF hingegen Einnahmen aus Gewerbebetrieb (Handelsagentur) in Höhe von € 26.910,72 aus. Das BFG folgt diesen Erklärungsangaben, zumal sich diese mit den Ausführungen in der Eingabe des GF vom 7. Mai 2010, dass er in diesem Jahr keine Einkünfte aus seiner Geschäftsführertätigkeit für die Bf. bezogen habe, decken.

#### 4. PKW-Kostenersatz (Privatfahrten des GF):

4.1. Evident ist, dass von der Bf. in den Streitjahren 2008 und 2009 für den im Privatbesitz des GF stehenden PKW sämtliche anfallenden PKW-Kosten getragen wurden. Nach den vorgelegten Unterlagen (Bilanzen und Aufwandskonto) wurden aus diesem Titel im Jahr 2008 € 16.073,04, im Jahr 2009 € 12.403,94 und im Jahr 2010 € 1.046,70 von der Bf. als Betriebsausgaben ausgewiesen. In der berichtigten Bilanz der Bf. für das Jahr 2010 wurde für den PrivatPKW des GF (Konto 7586) kein Aufwandsbetrag ausgewiesen.

4.2. Auf Grund der eigenen Erlösangaben des GF in seinen Einkommensteuererklärungen ist für das BFG erwiesen, dass diesem aus dem Titel „Kostenersatz Privatnutzung PKW“ im Jahr 2008 ein Betrag in der Höhe von € 1.920,00 und im Jahr 2009 ein Betrag in der Höhe von € 2.016,00 von der Bf. vergütet wurde.

4.3. Für das Streitjahr 2010 zeigt sich, dass der GF in seiner Einkünfteberechnung (aus dem Gewerbebetrieb) KFZ-Kosten in der Höhe von € 7.099,95 (tatsächliche KFZ-Kosten von € 2.408,17 und KFZ-Leasingkosten von € 4.691,78) zum Ansatz gebracht hat. Von den Gesamtkosten in Höhe von € 7.099,95 hat der GF einen Privatanteil im Betrag von € 2.484,98 (= Ausmaß 35%) ausgeschieden. Aus diesen Umständen ergibt sich, dass die vom Finanzamt erfolgte Hinzuschätzung PKW in der Betragshöhe von € 2.484,98 – zur Beitragsgrundlage DB und DZ – für das Jahr 2010 zu Unrecht vorgenommen wurde.

4.4. Allerdings vermochte die Bf. im Rahmen des Beschwerdeverfahrens die Tatsache, dass dem GF im Jahr 2010 kein Kostenersatz für die Nutzung seines PrivatPKW's zugeflossen sei, nicht stichhaltig unter Beweis zu stellen. Dies deshalb nicht, da im PKW-Aufwandskonto der Bf. für den PrivatPKW des GF ein Betrag in der Höhe von € 1.046,70 gewinnmindernd ausgewiesen wurde. Der Umstand, dass dieser Aufwandsbetrag in die berichtigte Bilanz nicht aufgenommen wurde, vermochte die Bf. und deren steuerliche Vertretung (neu) nicht darzulegen. Insoweit kommt das BFG zum Schluss, dass dem GF im Jahr 2010 ein Kostenersatz im Gesamtbetrag von € 1.046,70 als Arbeitslohn zugeflossen ist.

4.4. Die Schlussfolgerung des Finanzamtes laut GPLA-Prüfung, dass für das Jahr 2008 ein Betrag in der Höhe von € 1.920,00 und für das Jahr 2009 in der Höhe von € 2.016,00 als Arbeitslohn qualifiziert wurde, wird somit auch vom BFG geteilt und ist der Höhe nach zwischen den Verfahrensparteien unstrittig. Für das Jahr 2010 sind die am Aufwandskonto 12345 monatlich ausgewiesenen GF PKW-Kosten (in der Höhe von € 1.046,70) nach Ansicht des BFG als Arbeitslohn zu werten.

5. In Anbetracht der Erhebungsfeststellungen des Finanzamtes im Rahmen der GPLA-Prüfung, des Ergebnisses des abgeführten Erörterungsgesprächs vom 10. September 2014 sowie der vom GF und den steuerlichen Vertretern vorgelegten Unterlagen ergeben sich folgende Beitragsgrundlagen:

#### 5.1. Kalenderjahr 2008

Von der Bf. ist dem GF im Jahr 2008 ein Arbeitslohn im Gesamtbetrag in der Höhe von € 25.920,00 zugeflossen.

#### 5.2. Kalenderjahr 2009

Von der Bf. ist dem GF im Jahr 2009 ein Arbeitslohn im Gesamtbetrag in der Höhe von € 14.016,00 zugeflossen.

#### 5.3. Kalenderjahr 2010

Von der Bf. ist dem GF im Jahr 2010 ein Arbeitslohn im Gesamtbetrag in der Höhe von € 1.068,40 zugeflossen.

6. Aus den Lohnkonten der übrigen Angestellten der Bf. ergeben sich für das Streitjahr 2010 folgende Beitragsgrundlagen:

Monat	Angestellte x	Angestellte y
Jänner	115,04	174,14
Februar	115,04	174,14
März	115,04	174,14
April	123,70	174,14
Mai		348,28

7. Die GF-Verrechnungskonten wiesen zum 31. Dezember 2008, zum 31. Dezember 2009 und 31. Dezember 2010 Salden von € 11.252,56, € 16.443,52 sowie € 65.169,81 auf (Anmerkung: erstellt von steuerlichem Vertreter alt). Auf der Passivseite der berichtigten Bilanz des Jahres 2010 ist als sonstige Verbindlichkeit „2573 Verr.Kto. GF“ ein Betrag in der Höhe von € 27.491,71 ausgewiesen (Anmerkung: erstellt vom steuerlichem Vertreter neu).

Die betragsmäßige Passivausweisung in den Bilanzen laut den GF-Verrechnungskonten zu Gunsten des nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers wird ausschließlich dessen Gesellschaftersphäre zugewiesen und wird nicht als Arbeitnehmerdarlehen gegenüber der Gesellschaft (Arbeitgeberin) gewertet.

In Streit steht im gegenständlichen Fall einerseits die steuerrechtliche Qualifikation der Einkünfte des GF der Bf. und andererseits, ob und in welcher Höhe ein Zufluss der Geschäftsführergehälter vorliegt. Auch gilt es die Frage zu beantworten, ob und in welcher Höhe der PKW-Kostenersatz – für Privatfahrten des GF – zur DB- und DZ-Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen sind.

Rechtliche Würdigung:

#### 1. Zur Qualifikation der Einkünfte des GF:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG sind Dienstnehmer Personen, die in einem *Dienstverhältnis* im Sinn des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften *beteiligte* Personen im Sinn des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988. Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils an die in 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 des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG. Nach § 41 Abs. 4 letzter Satz leg.cit. verringert sich die Beitragsgrundlage um € 1.095,00, wenn sie in einem Kalendermonat € 1.460,00 nicht übersteigt.

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.

Die Ausführungen des Prüfungsorganes im GPLA-Bericht vom 29. Juni 2012 unter Verweis auf die VwGH-Judikatur, dass der Geschäftsführer in den Streitjahren 2008 bis 2010 Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 bezogen habe, erweisen

sich gänzlich als verfehlt. Zu Recht weist die Behördenvertreterin des Finanzamtes im Vorlagebericht vom 1. März 2013 auf diesen Umstand hin und qualifiziert die Geschäftsführervergütungen als Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988, zumal die Tätigkeitsausübung des GF gegenüber der Bf. nach dem Gesamtbild für ein Dienstverhältnis spricht.

Auch im Verfahren vor dem BFG kommt den sachverhaltsfeststellenden Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht Vorhaltcharakter zu. Berechtigt sind daher die Einwendungen im Berufungsschriftsatz vom 28. Jänner 2013, dass die Geschäftsführereinkünfte nicht als solche nach § 22 Z 2 EStG zu qualifizieren sind. Die Bf. hat es jedoch gänzlich unterlassen, geeignete Argumente ins Treffen zu führen, dass die Geschäftsführereinkünfte nicht als Arbeitslohn zu werten sind.

Die Legaldefinition des § 47 EStG fordert, dass der Arbeitnehmer einem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, und enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus. Wenn beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit ermöglichen, ist anhand weiterer Merkmale zu beurteilen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder der Unselbständigkeit überwiegen. In zahlreichen Erkenntnissen hat der Verwaltungsgerichtshof dem Umstand, ob der Steuerpflichtige mit der ausgeübten Tätigkeit ein Unternehmerrisiko trägt, ebenso wesentliche Bedeutung beigemessen wie den beiden Kriterien der Legaldefinition. Weitere Merkmale für die Nichtselbständigkeit wären das Fehlen von Vertretungsbefugnis oder das Vorliegen laufender Lohnzahlungen. Entscheidend ist das Gesamtbild der Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist.

Das Merkmal der Weisungsgebundenheit kann – je nach Verantwortlichkeit der ausgeübten Tätigkeit - unterschiedlich ausgeprägt sein; insbesondere bei höher qualifizierten Leistungen tritt dieses Merkmal jedoch in den Hintergrund, diesfalls reicht es vielmehr aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, § 47, Rz 34 und das dort zitierte Erkenntnis des VwGH 17.5.1989, 85/13/0110). Weisungsunterworfenheit bedeutet nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann (vgl. VwGH 2001/14/0219).

Im vorliegenden Streitfall ist von der Weisungsgebundenheit des GF gegenüber der Bf. auszugehen, da keinerlei Beweisumstände vorgetragen wurden, die für eine Weisungsfreiheit des Geschäftsführers bei Ausübung seiner vielfältigen Tätigkeiten gesprochen hätten.

Eine Eingliederung des GF in den Organismus hat die Bf. selbst als vorliegend betrachtet (s. Eingabe vom 28. Jänner 2013) und steht eine solche daher unstrittig fest, zumal

G.S. seine persönliche Arbeitskraft auf Dauer der Bf. als alleiniger Geschäftsführer zur Verfügung stellte.

Die allgemeinen Beschwerdeeinwendungen, dass der GF bezüglich seiner Geschäftsführervergütungen ein Unternehmerrisiko zu tragen habe, können nicht überzeugen, da er im Rahmen seiner Leistungserbringung gegenüber der Bf. weder die Einnahmen- noch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen konnte. Ein Unternehmerwagnis ist beim GF - auch aus seinen Einkommensteuererklärungen - weder auf der Einnahmenseite noch auf der Ausgabenseite zu erkennen.

Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist es hingegen, dass die Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft laufend zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (vgl. VwGH vom 2. September 2009, 2005/15/0035).

Laut Sach- und Aktenlage bezog der GF laufende Geschäftsführervergütungen und wurden ihm des Weiteren seine laufenden Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Geschäftsführer zur Gänze ersetzt. Für Letzteres spricht auch das Ergebnis der GPLA-Prüfung, wonach die „Differenz-PKW-Kostensätze“ für die berufliche Verwendung des PrivatPKW's im Rahmen der Ausübung der Geschäftsführertätigkeit als nicht steuerbar im Sinne des § 26 EStG qualifiziert wurden. Keinen Ausschlag in eine andere Richtung kann die von der Bf. ins Treffen geführte Haftung des GF für abgabenrechtliche Belange der Bf. geben (vgl. VwGH 31. März 2003, 2003/14/0023).

Auch die Argumentationslinie der Bf., dass vom GF in den Streitjahren 2008 bis 2010 beachtliche finanzielle Zuschüsse erfolgten, deren zu Folge auf dem GF-Verrechnungskonto Salden zu Gunsten des GF aushafteten, kann nicht überzeugen. Vielmehr teilt das BFG die Schlussfolgerung des Finanzamtes, dass diese Zuschüsse nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit seinem Dienstverhältnis stehen, sondern vielmehr mit seiner Gesellschafterstellung bei der Bf. zusammenhängen. Nichts gewinnen kann die Bf. auch mit dem Hinweis auf RV/0252-I/05, zumal der Unabhängige Finanzsenat darin bei den zu 25% beteiligten Gesellschaftern zum selben Schluss kommt wie das BFG im vorliegenden Fall.

Aus den dargelegten Überlegungen ist im vorliegenden Streitfall auch nach Sicht des BFG zweifelsfrei von einem Dienstverhältnis des GF zur Bf. auszugehen.

## 2. Zur Frage des Zuflusses:

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Einnahmen (und Ausgaben) sind bei Steuerpflichtigen, welche ihre Einkünfte mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnern oder Überschussrechnung ermitteln, grundsätzlich im Zeitpunkt des Zu- und Abflusses steuerwirksam (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG, § 19 Rz 3).



Nach einhelliger Lehre und ständiger Rechtsprechung ist ein Betrag dann iSd. zitierten Bestimmung zugeflossen, wenn dessen Gläubiger über diesen rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, was auch in Fällen einer Gutschrift gilt (VwGH 30.11.1993, 93/14/0155 26.9.2000, 99/13/0193; UFS 23.3.2009, RV/0061-F/08; Doralt, EStG<sup>10</sup>, § 19, Tz 30, Wallner, UFS Aktuell 2009, 204). Hinsichtlich eines (Gesellschafter-)Geschäftsführers hat der VwGH - ohne dies auf eine "beherrschendes" Beteiligungsverhältnis einzuschränken - etwa im Erkenntnis vom 23.12.1995, 95/13/0246, ausgesprochen, dass dieser auf Grund seiner Eigenschaft grundsätzlich auch die tatsächliche Verfügungsmacht über zu seinen Gunsten ausgestellte Gutschriften innehat (vgl. auch VwGH 20.6.1990, 89/0202; VwGH 22.2.1993, 92/15/0048, Jakom/Baldauf, EStG 1999, § 19 Rz 26 "*ABC der Einnahmen und Ausgaben*" - Stichwort "*Gesellschaftergeschäftsführer*"). Daher erfolgt bei ihm der Zufluss mit der Gutschrift, etwa auf seinem Verrechnungskonto, sofern die ihm seine Bezüge schuldende Gesellschaft zahlungsfähig ist (zB. VwGH 13.12.1995, 95/13/0246; UFS 11.9.2008, RV/1066-W/07; Jakom/Baldauf, EStG 1999, § 19 Rz 26 "*ABC der Einnahmen und Ausgaben*" - Stichwort "*Gesellschaftergeschäftsführer*"). Eine Zahlungsunfähigkeit ist dann anzunehmen, wenn sie mangels Kreditwürdigkeit keine Fremdmittel (Aufnahme eines Überbrückungskredites) aufnehmen hätte können, um die ausstehenden Geschäftsführer-Gehälter zu finanzieren (vgl. VwGH vom 29.7.1997, 95/14/0014).

Wie bereits in den vorstehend unter den Punkten 3 bis 5 festgehaltenen Sachverhaltsfeststellungen angeführt, ergibt sich für das BFG zweifelsfrei, dass dem Geschäftsführer Arbeitslöhne in den Streitjahren 2008 bis 2010 zugeflossen sind. Dem Grunde nach wurden diese Zuflüsse von der Bf. nicht in Abrede gestellt. Zutreffend wurde diesbezüglich auch vom Finanzamt im Vorlagebericht bereits ausgeführt, dass ein Zufluss von Geschäftsführervergütungen (Arbeitslohn) auch durch eine Gutschrift auf dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers erfolgen kann.

Dass vom Geschäftsführer im Streitzeitraum 2008 bis 2010 Einzahlungen auf dieses Geschäftsführer-Verrechnungskonto erfolgten, hat auf den erfolgten Zufluss von Arbeitslohn keine Auswirkung. Die geäußerte Rechtsansicht des Finanzamtes in der Stellungnahme vom 17. Dezember 2014, wonach die Einlagen des zu 25% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers nicht als im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Geschäftsführer stehend zu werten sind, sondern vielmehr in dessen Gesellschafterebene beruhen, wird auch vom BFG geteilt.

Im Übrigen wird angemerkt, dass die Ansicht des Finanzamtes, sämtliche auf den GF-Verrechnungskonten in den Streitjahren aufscheinende Entnahmen als Geschäftsführervergütungen und insoweit als Arbeitslohn zu qualifizieren wären, vom BFG nicht geteilt wird. Dies deshalb nicht, da aus den aktenkundigen Inhalten der Verrechnungskonten auf der Sollseite erfolgsneutrale „Entnahmen“ (sog. kurzfristige Verbindlichkeiten des Gesellschafters an die Gesellschaft, wie z.B. Einkommensteuervorauszahlung, private Mitgliedsbeiträge u.a.) und auf der Habenseite „Einlagen“ (sog. kurzfristige Forderungen des Gesellschafters an die

Gesellschaft, wie z.B. Mietzahlungen, Gesellschaftereinlagen) aufscheinen, deren Salden am 31. Dezember jeden Streitjahres einen Verbindlichkeitssaldo der Bf. gegenüber dem GF aufzeigen (siehe Punkt 7/Sachverhaltsfeststellung). Insoweit kommt der vom Finanzamt aufgezeigten betragsmäßigen Ungereimtheit, dass in der berichtigten Bilanz € 27.491,71 als sonstige Verbindlichkeit (GF-Verrechnungskonto) ausgewiesen ist, hingegen auf dem GF-Verrechnungskonto alt ein Betrag von € 65.169,81 aufscheint, keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu, zumal diese auf den Steuerberaterwechsel zurückzuführen sind. Im Übrigen fehlen diesbezüglich nachvollziehbare Ermittlungsfeststellungen des Finanzamtes, die Gegenteiliges belegen könnten.

Zum festgestellten Zufluss von Arbeitslohn durch das BFG ist ergänzend anzumerken, dass die im Rahmen der GPLA erfolgte Einbeziehung der im Lohnkonto ausgewiesenen Geschäftsführervergütungen nicht mit den von der Bf. geltend gemachten Aufwendungen korreliert. Dies beweist unzweifelhaft, dass die Angabe des steuerlichen Vertreters alt, dass das Lohnkonto nicht mit den tatsächlichen Zahlungsvorgängen konform geht, zutreffend ist und offensichtlich nur „am Papier“ in der Höhe von monatlich € 2.000,00 weitergeführt wurde. Nachvollziehbare Ermittlungsfeststellungen des Finanzamtes, dass die in den Streitjahren 2008 bis 2010 auf den Lohnkonten ausgewiesenen Beträge dem Geschäftsführer nachweislich zugeflossen sind, fehlen zur Gänze. Wenn sich das Finanzamt im Beschwerdeverfahren auf die Angaben des GF (siehe dessen Aufstellungen) anlässlich des abgeführten Erörterungstermines stützt, ist anzumerken, dass der GF beim Erörterungsgespräch steuerlich nicht vertreten war und sich offensichtlich in Widersprüche verwickelte, die mit der festgestellten Sach- und Aktenlage laut vorgelegten Beweisunterlagen in keinerlei Hinsicht in Einklang zu bringen waren und denen daher vom BFG auch keinerlei taugliche Beweiskraft beizumessen war.

Wie bereits unter Punkt 4.ff der Sachverhaltsfeststellungen ausführlich dargelegt wurde, ergibt sich klar, dass (auch) der in Rede stehende PKW-Kostenersatz dem GF von der Bf. tatsächlich in den Streitjahren 2008 bis 2010 vergütet wurde, diesem also zugeflossen ist und somit Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG darstellt. An dieser rechtlichen Beurteilung kann auch der Umstand nichts ändern, dass das Prüfungsorgan im GPLA-Bericht vom 29. Juni 2012 von einer unrichtigen Sachverhaltsfeststellung, nämlich der „Privatnutzung des dienstgebereigenen KFZ“, ausging.

#### Beitragsgrundlagen und Abgabenfestsetzung:

##### 1. Jahr 2008

Für das Jahr 2008 ergeben sich gegenüber dem angefochtenen Bescheid keine Änderungen.

## 2. Jahr 2009

Geänderte Beitragsgrundlage:

GF-Arbeitslohn	so. Personal	Bemessungsgrundlage DB und DZ
14.016,00	6.076,66	20.092,66

Abgabenfestsetzungsbeträge:

Abgabenart	Betrag laut Erkenntnis	Bisherige Vorschreibung	Gutschrift
DB	904,17	1.444,17	540,00
DZ	82,38	131,59	49,21

## 3. Jahr 2010

Die **monatlichen** Beitragsgrundlagen für das Jahr 2010 stellen sich wie folgt dar:

Monat	GF-Arbeitslohn	so. Personal	mtl. Beitragssumme	Freibetrag iSd FLAG	mtl. BMG
Jänner	100,89	115,04, 174,14	390,07	1.095,00	0
Februar	100,89	115,04, 174,14	390,07	1.095,00	0
März	21,70	115,04, 174,14	310,88	1.095,00	0
April		123,70, 174,14	297,84	1.095,00	0
Mai	100,89	348,28	449,17	1.095,00	0
Juni	100,89		100,89	1.095,00	0
Juli	100,89		100,89	1.095,00	0
August	138,69		138,69	1.095,00	0
September	100,89		100,89	1.095,00	0
Oktober	100,89		100,89	1.095,00	0

November	100,89		100,89	1.095,00	0
Dezember	100,89		100,89	1.095,00	0

Die angeführten monatlichen Bemessungsgrundlagen übersteigen nicht den in § 41 Abs. 4 letzter Satz FLAG angeführten Betrag von € 1.460,00, sodass – unter Berücksichtigung des monatlichen Freibetrages von € 1.095,00 – eine DB- und DZ-Beitragserhebung für das Gesamtjahr 2010 zu unterbleiben hat.

Abgabenfestsetzungsbeträge:

Abgabenart	Betrag laut Erkenntnis	Bisherige Vorschreibung	Gutschrift
DB	0	420,87	420,87
DZ	0	38,37	38,27

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Klagenfurt am Wörthersee, am 9. Februar 2015