



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Salzburg
Senat 2

GZ. RV/0756-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ am 10. März 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Irene Nessling, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1999 bis 2001 nach in Salzburg am 10. März 2004 durchgeführter Berufungsverhandlung 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 (1999: S 446.000; 2000: S 448.000; 2001: S 442.000).

Der Prüfer vertrat 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 22. März 2002 von den Geschäftsführerbezügen den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entsprechend fest.

Dagegen wurde Berufung erhoben und wie folgt begründet:

- Das Unternehmerrisiko werde vom 100 %igen Gesellschafter-Geschäftsführer voll getragen. Der Erfolg der Tätigkeit des Geschäftsführers hänge weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit und Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens ab und der Geschäftsführer müsse für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen.
- Aufgrund der Mehrheitsgesellschafter-Stellung sei auch keine Weisungsgebundenheit wie für einen Dienstnehmer üblich gegeben.
- Aufgrund der Eigentümerstellung sei keine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers möglich.
- Es bestehe kein Anspruch auf laufende Lohnzahlungen. Die Vergütungen für die Geschäftsführung seien erfolgsabhängig und würden der wirtschaftlichen Situation angepasst. JB trage das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmen Schwankungen und zahle bei schlechter Geschäftslage die Bezüge teilweise wieder an die Gesellschaft zurück. Da die Bilanz zum 31.12.2000 einen Verlust ergeben habe, werde der Geschäftsführer einen Teil seiner Bezüge 2000 an die Gesellschaft zurückzahlen. Die Höhe dieser Rückzahlung stehe noch nicht fest.

In dem vom Finanzamt durchgeführten Vorhalteverfahren gab die Bw Folgendes bekannt:

Die Art, Höhe und Anzahl der Bezüge die Bw erfolge gemäß dem für das Jahr 2001 vorgelegten Konto 6255 und die "Vorjahre ähnlich".

Konto 6255; Kontobezeichnung "Gehälter wesentlich Beteiligte"; in Schilling

01/2001	Gehalt	S 32.000,00
02 bis 06/2001	Bezug	jeweils S 34.000,00
07/2001	"...-Bezug + UB"	S 68.000,00
08 bis 10/2001	Bezug	jeweils S 34.000,00
31.10.2001	"Gehalt ... 12/2000" Umbuchung Gegenkonto 3890	- S 32.000,00
11/2001	"Gehalt ... 12/01"	S 34.000,00
12/2001	"Gehalt ... 11/01 + WR 01"	S 68.000,00
Saldo		S 442.000,00

Der Arbeitsort befindet sich zu 95 % an der Betriebsstätte bzw. Baustelle und zu 5 % zu Hause. Der Arbeitsplatz (Büro) werde von der Gesellschaft zur Verfügung gestellt, von der auch die Büroaufwendungen getragen werden. Bei weiteren Fahrten außerhalb des Nahbereichs erhalte der Geschäftsführer Auslagenersätze. Ein Firmen-PKW werde von der Gesellschaft gestellt.

Das Finanzamt erließ am 3. Juni 2002 eine abweisende Berufungsvereinscheidung und führte aus, dass sich aus der auf Dauer angelegten Tätigkeit die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ableiten lasse. Über den gesamten Prüfungszeitraum habe eine regelmäßige Entlohnung stattgefunden. In der Berufung werde zwar vorgebracht, es werde aufgrund des Verlustes 2000 ein Teil der Bezüge zurückbezahlt werden. Einerseits gebe es aber keinerlei Grundlage in welcher Höhe dies erfolgen solle und tatsächlich habe bis zum heutigen Tage eine teilweise Rückzahlung der Bezüge nicht stattgefunden. Andererseits sei der wirtschaftliche Erfolg in den Jahren vor dem Prüfungszeitraum starken Schwankungen unterworfen gewesen (zB. 1996 Verlust) und es sei auch in diesen Jahren zu keiner Anpassung der Bezüge gekommen.

Fristgerecht wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen und noch einmal darauf hingewiesen, dass der Gesellschafter für die Kredite der Gesellschaft die persönliche Haftung übernommen habe.

Mit Schriftsatz vom 13. Jänner 2003 wurde gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO in der Fassung BGBl. Nr. 97/2002 (Abgaben-Rechtsmittel-Reform-Gesetz) der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gestellt.

Der Senat hat 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 - Weisungsgebundenheit 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 Weisungsgebundenheit 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 laufende Bezüge erhalten hat (in Schilling):

	1999	2000	2001
Gf-Bezug lt. Bescheid	446.000	448.000	442.000
Gewinn/Verlust	+ 973.847	- 1.529.668	+ 109.245
lt. Bilanz			

Zum Vorliegen eines Unternehmerrisikos führt die berufungswerbende Gesellschaft ins Treffen, die Bezüge seien vom Ergebnis des Unternehmens abhängig und diesem entsprechend komme es teilweise zu Rückzahlungen, führt aber gleichzeitig aus, dass aufgrund des Verlustes im Jahre 2000 eine teilweise Rückzahlung erfolgen werde, die Höhe aber noch nicht feststehe (Schriftsatz vom April 2002!). Damit führt die Bw ihre Berufung nicht zum Erfolg.

Bei der Beurteilung, ob ein Unternehmerrisiko vorliegt, kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Die tatsächlichen Verhältnisse zeigen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer in den Streitjahren laufende Bezüge erhalten hat.

Faktum ist, dass eine Rückzahlung des Bezuges 2000 nicht erfolgte.

Es ist auch nicht klar ersichtlich, nach welchen Kriterien das Geschäftsführerhonorar in konkreter Ausformung der "Erfolgsabhängigkeit" zu bemessen ist. So ist aus der Gegenüberstellung Gewinn/Verlust und Geschäftsführerbezug (siehe oben) zu entnehmen, dass der Geschäftsführer auch bei einem negativen Ergebnis Bezüge erhalten hat (2000). In welchem Umfang die von der Bw eingewendete "Erfolgsabhängigkeit" für den Gesellschafter-Geschäftsführer im Streitzeitraum schlagend geworden wäre, konnte die Bw nicht darstellen.

Aus dem Berufungsvorbringen geht zudem hervor, dass die Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und Geschäftsführer so gestaltet war, dass der Geschäftsführer im Falle einer Rückerstattung nur "einen Teil" zurückzahlen würde. Damit steht aber fest, dass dem Alleingesellschafter-Geschäftsführer ein Fixbetrag verbleiben soll.

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 Kosten für das Büro, für Reisen außerhalb des Nahebereichs und für den PKW, der auch für Privatfahrten zur Verfügung stand, 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 Geschäftsführertätigkeit dar (vgl. zB VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023, mit weiteren Nachweisen). 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) Laufende Entlohnung:

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 Teilstreich 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 im Streitzeitraum monatliche Beträge und eine Weihnachtsremuneration und Urlaubsbeihilfe 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, 10. März 2004