



GZ. RV/0636-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Leibnitz vom 10. Jänner 2000 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 1997 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

Der Bw. hat in der Einkommensteuererklärung des Streitjahres neben Einkünften aus der hauptberuflich ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit als AHS-Lehrer einen Verlust aus selbständiger Arbeit in Höhe von S 173.453,00 (Einnahmen: S 0,00) aus seiner Funktion als Geschäftsführer der R. GmbH, an der er zu 50 % beteiligt (seine Ehegattin ist ebenfalls zu

50 % beteiligt) ist, erklärt und in der Umsatzsteuererklärung die Berücksichtigung von mit dieser Tätigkeit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern in Höhe von S 5.255,02 (Umsätze: S 0,00) beantragt.

Das Finanzamt hat im angefochtenen Einkommensteuerbescheid unter Bedachtnahme auf das Ergebnis einer Nachschau, wonach auch in den Folgejahren mit keiner Geschäftsführervergütung zu rechnen sei und die Ursache für den Verzicht auf die Vergütung in der dominanten Gesellschafterstellung zu suchen sei, diesen Vorgang als verdeckte Kapitaleinlage qualifiziert, die keinesfalls zu negativen Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit führen könne, den erklärten Verlust nicht zum Verlustausgleich zugelassen. Die Umsatzsteuer wurde für das Streitjahr unter Versagung der begehrten Vorsteuern mit S 0,00 festgesetzt.

Dagegen hat der Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Die R. HandelsgesmbH (Handel mit Waren aller Art, besonders Altreifen und Karkassen) sei im Jahr 1995 gegründet worden. Gesellschafter seien je zur Hälfte Frau M.S. und seine Ehegattin gewesen, während er zum Geschäftsführer bestellt worden sei. Anlässlich der Übernahme des Stammanteiles von Frau M.S. mit Abtretungsvertrag vom 22. Mai 1996, seien die Gesellschafter in einem mündlichen Geschäftsführervertrag übereingekommen, dem Geschäftsführungsverhältnis einen echten Werkvertrag zu Grunde zu legen, da er die Geschäftsführertätigkeit neben seiner hauptberuflichen Tätigkeit als AHS-Lehrer nur als Nebenbeschäftigung ausüben könne, was nach dem OGH auch rechtlich möglich sei. Kennzeichen dafür seien die Weisungsungebundenheit, Vertretungsmöglichkeit, freie Wahl der Dienstzeit, kein gesondert geregelter Urlaubsanspruch und kein Anspruch auf Entlohnung im Krankheitsfall, sowie kein Ersatz für die im Zuge der Geschäftsführertätigkeit angefallenen Auslagen und Aufwendungen seitens der Gesellschaft. Die Höhe des Geschäftsführerbezuges sei, wie bei diesen Verträgen üblich, erfolgsabhängig vereinbart worden, sodass erst bei Vorliegen von Jahresüberschüssen ein angemessenes Entgelt zur Auszahlung gelangen sollte. Eine gesetzliche Regelung hinsichtlich der Geschäftsführervergütungen bestünde im GmbHG nicht. Es werde lediglich bei Nichtvorliegen einer Regelung ein Entgeltsanspruch vermutet.

Der Jahresabschluss per 30. Juni 1998 weise einen Bilanzverlust in Höhe von rund S 1.150.000,00 und der vorläufige Jahresabschluss per 30. Juni 1999 weise einen Jahresgewinn in Höhe von rund S 167.000,00 aus.

Auf Grund der Planzahlen für das Geschäftsjahr 1999/2000 könne auch infolge von Änderungen in der Betriebsführung mit weiteren Überschüssen gerechnet werden, sodass ab Dezember 1999 mit der Akontierung von Geschäftsführerbezügen begonnen worden sei. Die endgültige Höhe der Geschäftsführerbezüge sei laut dem mündlichen Geschäftsführervertrag, der geringfügig abgeändert nunmehr auch in Schriftform vorliege, nach Feststellung des Jahresabschlusses zu berechnen.

Somit habe er auf Grund des negativen Ergebnisses des Jahres 1997 keinen Anspruch auf eine Geschäftsführervergütung für dieses Geschäftsjahr gehabt. Er sei jedoch sehr wohl verpflichtet gewesen, die Geschäfte mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes zu führen und die im Rahmen seiner Geschäftsführertätigkeit notwendig anfallenden Ausgaben selbst zu tragen. Demzufolge stellten die zur Erfüllung seiner Verpflichtungen aus dem Geschäftsführervertrag getätigten Aufwendungen eindeutig Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 im Rahmen seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer dar und seien diese bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit zu berücksichtigen.

Ebenso seien die von anderen Unternehmern an ihn gesondert in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge im Rahmen seines Unternehmens angefallen und seien somit im Rahmen der Umsatzsteuerveranlagung abzugsfähig.

Das Finanzamt hat die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

Der lediglich mündlich vereinbarte Verzicht auf Vergütungen sei ausschließlich in der dominanten Stellung als Geschäftsführer, der durch diese Gestaltung finanziell entlasteten (= bereicherten) GmbH und der beim Geschäftsführer erzielbaren Steuervorteile (Lohnsteuererstattung mit hoher Progression) begründet.

Ein derartiger Vertrag würde unter Fremden in dieser Form nie abgeschlossen werden. Dies umso weniger, als einerseits einem außenstehenden Geschäftsführer kraft gesetzlicher Anordnung (§ 1014 ABGB) jedenfalls der einklagbare Ersatz der für die Besorgung der Geschäfte erforderlichen Auslagen zustünde. Außerdem hätte nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein fremder Geschäftsführer zusätzlich auch einen Anspruch auf angemessene Entlohnung. Wenngleich ein zeitlich befristeter (Teil-)Verzicht auf eine Entlohnung im Hinblick auf den geringen Zeiteinsatz zur finanziellen Stützung bzw. zum raschen Aufbau der GmbH gegen Ersatz der entstehenden Aufwendungen gelegentlich verständlich und denkmöglich erscheine, so sei doch festzuhalten, dass der gänzliche Verzicht

auf Entlohnung und Kostenrefundierung zwangsläufig nur zu negativen Einkünften führen könne, sodass der Wille zur Erzielung von positiven Einkünften von vornherein jedenfalls nicht vorhanden sei und demnach keinesfalls eine Einkunftsquelle im Sinne des EStG 1988 vorliege.

Der als Missbrauchstatbestand zu wertende Sinn einer derartigen Gestaltung sei daher ausschließlich in der Erzielung lohn- (einkommen-) steuerlicher Vorteile zu erblicken, da sich auch langfristig durch die Geltendmachung des gegenständlichen Aufwandes bei der finanzschwachen GmbH keine steuerlichen Auswirkungen ergeben würden bzw. wenn überhaupt, dann nur zeitverschoben mit Zinsverlust für die Ersparnis und maximal nur mit einem Steuersatz von 34 % entgegen einem beim Bw. wirksamen Spitzensteuersatz von bis zu 50 %.

Somit handle es sich beim gegenständlichen Vertrag in seiner derzeitigen Form keinesfalls um die Begründung oder Sicherung einer Einkunftsquelle, sondern um die Schaffung einer Verlust- und damit "Steuerersparnis"-Quelle, welche als Liebhaberei einzustufen sei.

Die Abweisung der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid wurde damit begründet, dass die Tätigkeit als Geschäftsführer als Funktionsausübung auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage zu qualifizieren sei, sodass überhaupt keine Steuerpflicht eintrete und auch keine Vorsteuerabzugsberechtigung vorliege. Sehr wohl bestünde aber eine Abfuhrpflicht im Falle der Rechnungslegung mit Steuerausweis.

Im Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer hat der Bw. ergänzend Folgendes ausgeführt:

Im Jahr 1996 habe der Gewinn aus der Geschäftsführertätigkeit S 135.000,00 betragen. Auf Grund der Entwicklung des Unternehmens und auf Grund der Tatsache, dass er die Funktion des Geschäftsführers nur nebenberuflich ausüben habe können, sei man übereingekommen, dem Geschäftsführungsverhältnis einen erfolgsorientierten Werkvertrag zu Grunde zu legen, wonach erst bei Gewinnen ein angemessenes Entgelt zur Auszahlung gelangen sollte. So hätte man auch ein drohendes Insolvenzverfahren und somit den völligen Verlust der Einkunftsquelle abwenden können. Eine wesentliche Verbesserung der Ertragslage hätte allerdings erst 1999 erzielt werden können, da durch die Aufgabe des Detailhandels mit Altreifen die dafür notwendigen drei Dienstnehmer hätten abgebaut werden können. Seit diesem Zeitpunkt werde der Handel mit Altreifen nur noch mit zwei ausländischen Vertragspartnern abgewickelt. Weiters hätten aus einem Untermietverhältnis zusätzliche Mieteinnahmen erzielt werden können. Durch diese Maßnahmen habe sich auch der erforderliche Zeitaufwand für die Geschäftsführertätigkeit entsprechend vermindert. Auf Grund der verbesserten Ertragslage seien ihm im Zeitraum 1999 bis 2002 bereits Honorare in

Höhe von insgesamt S 120.000,00 zugeflossen und hätte er 2001 wiederum einen Gewinn aus dieser Tätigkeit erzielen können.

Dem Gewinn in Höhe von S 135.000,00 des Jahres 1996 stünden in den Jahren 1997 bis 2000 Verluste in Höhe von insgesamt S 475.000,00 gegenüber. Der Gewinn des Jahres 2001 in Höhe von S 35.000,00 werde sich in den Folgejahren sicherlich erhöhen. Somit sei in absehbarer Zeit aus dieser Tätigkeit sicherlich ein Gesamtgewinn zu erwarten, wodurch eine Einstufung als Liebhaberei keinesfalls Platz greifen könne.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht werde bezüglich seiner Unternehmereigenschaft auf Tz 86 zu § 2 in Ruppe, UStG 1994, Kommentar, Wien 1999, verwiesen, wonach Gesellschafter-Geschäftsführer, die zu einer Geschäftsführung gegen ihren Willen nicht verhalten werden können, was bei einer Beteiligung ab 50 % der Fall sei, selbständig tätig seien und die Kriterien des Unternehmerbegriffes im Sinne des UStG erfüllten.

Über die Berufung wurde erwogen:

EINKOMMENSTEUER

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind für die steuerliche Anerkennung eines Vertrages zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter dieselben Kriterien maßgebend, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (vgl. VwGH 23.6.1998, 97/14/0075; VwGH 17.12.1996, 95/14/0074 und VwGH 14.4.1993, 91/13/0194).

Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage und daher in freier Beweiswürdigung zu lösen (vgl. VwGH 31.3.2000, 95/15/0056, 0065).

Kann ein Vertrag zwischen nahen Angehörigen auf Grund der Beurteilung nach den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien nicht als abgeschlossen angesehen werden, bedarf es keiner Prüfung der Frage mehr, ob das demnach gar nicht vorliegende Rechtsverhältnis objektiv als von der Absicht begleitet angesehen werden kann, auf Dauer gesehen Überschüsse von Einnahmen über Werbungskosten bzw. Gewinne zu erzielen (vgl. VwGH 7.12.1994, 93/13/0012).

Im Lichte dieser Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Gründen kein Erfolg beschieden sein:

Der im Mai 1996 mündlich vereinbarte Geschäftsführervertrag, wonach erst bei Vorliegen eines Gewinnes der GmbH ein angemessenes Entgelt zur Auszahlung gelangen sollte, während in Verlustjahren kein Anspruch auf eine Geschäftsführervergütung bestünde und diesfalls der Bw. die im Rahmen der Geschäftsführertätigkeit notwendig anfallenden Ausgaben auch selbst zu tragen habe, ist einer Prüfung dahingehend zu unterziehen, ob diese zwischen der GmbH - der Bw. und seine Ehegattin sind zu je 50 % beteiligt - und dem Bw. abgeschlossene Vereinbarung den eingangs dargelegten, für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter maßgeblichen Kriterien entspricht.

Dabei ist im Rahmen des Fremdvergleiches die Frage zu lösen, ob diese Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre.

Eine Vereinbarung, die den Geschäftsführer verpflichtet, in Verlustjahren die mit der Geschäftsführertätigkeit notwendigen Ausgaben ohne jedweden Ersatzanspruch gegen die GmbH aus eigenen Mitteln zu tragen, was im Streitjahr zu einem Verlust in Höhe von S 173.453,00 geführt hat, wäre von einem Geschäftsführer, der nicht über die im vorliegenden Fall bestehende Gesellschafterstellung - der Bw. ist zu 50 % an der GmbH beteiligt - in einer Nahebeziehung zur Gesellschaft steht, niemals eingegangen worden. Selbst wenn der Anspruch auf die Geschäftsführervergütung vom Erfolg der Tätigkeit und damit vom Ergebnis der Gesellschaft abhängig gemacht wird, würde aber jeder "fremde" Geschäftsführer zumindest den Ersatz seiner mit der Funktion verbundenen Aufwendungen in Rechnung stellen. Denn es widerspricht jeglicher Erfahrungen des Wirtschaftslebens, dass ein in keiner Nahebeziehung zur GmbH stehender Geschäftsführer bereit wäre, in Verlustjahren die mit der Funktion verbundenen und letztendlich im Interesse der GmbH getätigten Ausgaben aus eigenen Mitteln zu tragen. Eine derartige Bereitschaft würde nämlich dazu führen, dass jemand einer Nebenbeschäftigung nachgeht - "da Herr Mag. H. die Geschäftsführertätigkeit nur als Nebenbeschäftigung ausüben kann (Herr Mag. H. ist hauptberuflich als AHS-Lehrer tätig)" - und die damit verbundenen Ausgaben aus den Einkünften der Hauptbeschäftigung abdecken müsste. Dass unter diesen Bedingungen niemand bereit wäre, Zeit und Mühe für eine Nebenbeschäftigung aufzubringen, bedarf wohl keiner weiteren Ausführungen.

Überdies hätte man, führt der Bw. in der Begründung zum Vorlageantrag aus, durch die Vereinbarung eines "erfolgsorientierten Werkvertrages auch ein drohendes Insolvenzverfahren

und somit den völligen Verlust der Einkommensquelle abwenden können". Auch daraus lässt sich ableiten, dass die Bereitschaft zu einer derartigen Vereinbarung von Seiten des Bw. nur auf Grund seiner Gesellschafterstellung und damit aus der besonderen Nahebeziehung zu "seiner" GmbH erklärbar ist.

Auch die vom Bw. im Vorlageantrag ins Treffen geführte längerfristige Betrachtung, wonach in den Jahren 1996 bis 2000 lediglich im Jahr 1996 ein Gewinn aus der Geschäftsführertätigkeit in Höhe von S 135.000,00 erzielt werden hätte können, während sich die Verluste aus dieser Tätigkeit in den Jahren 1997 bis 2000 auf insgesamt S 475.000,00 beliefen, ändert nichts an der Beurteilung. Denn ein Geschäftsführer, der in keiner Nahebeziehung zur GmbH steht, würde weder im Wege einer nebenberuflichen noch hauptberuflichen Funktionsausübung bereit sein, derartige Verluste, die daraus erwachsen, auf sich zu nehmen. Selbst die vom Bw. geäußerte Hoffnung, dass er in absehbarer Zeit einen Gesamtgewinn aus der Geschäftsführertätigkeit erzielen werde, was letztlich ja von der wirtschaftlichen Entwicklung der GmbH unmittelbar abhängig ist, vermag seinen Rechtsstandpunkt keinesfalls zu stützen. Denn ein "fremder" Geschäftsführer würde, wie vorhin ausgeführt, sich auf ein derart längerfristiges Wagnis überhaupt nicht einlassen, sondern würde die im gegenständlichen Fall vorliegende Vereinbarung mit der GmbH von vornherein überhaupt nicht eingehen.

Nachdem die Vereinbarung bereits dem Fremdvergleich nicht standhält erübrigt sich eine Prüfung der übrigen beiden Voraussetzungen - Publizität und eindeutiger, zweifelsfreier Inhalt - für die steuerliche Anerkennung.

Da demnach der im Mai 1996 - "Anlässlich der Übernahme des Geschäftsanteiles durch Herrn Mag. H. kamen die Gesellschafter in einem mündlichen Geschäftsführervertrag überein, dem Geschäftsführungsverhältnis einen echten Werkvertrag zu Grunde zu legen, Die Höhe des Geschäftsführerbezuges wurde wie bei diesen Verträgen üblich, erfolgsabhängig vereinbart, sodass erst bei Vorliegen von Jahresüberschüssen ein angemessenes Entgelt zur Auszahlung gelangen sollte. Er war jedoch sehr wohl verpflichtet, die Geschäfte mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes zu führen und die im Rahmen seiner Geschäftsführertätigkeit notwendig anfallenden Ausgaben selbst zu tragen". / vgl. Ausführungen auf Seiten 2 und 3 der Berufungsschrift - mündlich abgeschlossene Geschäftsführervertrag einem Fremdvergleich nicht standhält, ist er als nicht abgeschlossen anzusehen. Diesfalls bedarf es keiner Prüfung der Frage mehr, ob die demnach mit steuerlicher Wirksamkeit gar nicht vorliegende Geschäftsführertätigkeit des Bw. objektiv als von der Absicht begleitet angesehen werden kann, auf Dauer gesehen Gewinne zu erzielen (vgl. VwGH 7.12.1994, 93/13/0012).

UMSATZSTEUER

Der Unternehmer kann gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Die Geschäftsführertätigkeit eines Gesellschafters führt in der Regel für sich allein nicht zur Unternehmereigenschaft. Fallen im Zusammenhang mit ihr Vorsteuern an, so ist als Leistungsempfänger der zugrunde liegenden Leistung die Gesellschaft und nicht der Geschäftsführer anzusehen, weil die Geschäftsführertätigkeit es der Gesellschaft erst ermöglicht, ihre unternehmerische Tätigkeit zu entfalten. Im Rahmen der Vertretungsmacht ist das Handeln des Geschäftsführers als Handeln der Gesellschaft anzusehen. Der Vorsteuerabzug für die mit der Geschäftsführertätigkeit in Zusammenhang stehenden Leistungen steht daher der Gesellschaft zu. Voraussetzung ist grundsätzlich, dass auch die Rechnungen auf die Gesellschaft lauten (vgl. Tz 77 zu § 12 in Ruppe, UStG 1994, Kommentar, Wien 1999 und Anm. 197 zu § 12 in Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Kommentar, Band IV). Denn der Geschäftsführer einer GmbH nimmt Organfunktionen für seine Gesellschaft wahr und erbringt deshalb mit der gesetzlichen Vertretung der Gesellschaft keine Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinne.

Zum Hinweis des Bw. auf Tz 86 im Kommentar von Ruppe ist festzustellen, dass dort unter Bezugnahme auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Frage beleuchtet wird, unter welchen Bedingungen der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 selbständig tätig wird. Hingegen kommt Ruppe unter Tz 77 zu § 12 zum Ergebnis, dass die Geschäftsführertätigkeit eines Gesellschafters in der Regel für sich allein nicht zur Unternehmereigenschaft führt. Dieser Rechtsansicht schließt sich auch der unabhängige Finanzsenat an, zumal die bloße Wahrnehmung von Organfunktionen nicht dem Leistungsbegriff des Umsatzsteuergesetzes entspricht.

Da dem Bw. demnach im Rahmen der Ausübung der Funktion des Geschäftsführers der R. GmbH keine Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 zukommt und damit die erste materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nicht erfüllt ist, konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 10. Juni 2003