



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Adresse1, vertreten durch die Geschäftsführer HerrA und HerrB vom 3. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, vom 17. Februar 2009 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2001 bis 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der berufungswerbenden Gesellschaft (Bw.) durchgeführten Außenprüfung hat das prüfende Organ unter anderem festgestellt, dass für die von der Bw. in den Kalenderjahren 2001 bis 2005 für die Geschäftsführertätigkeiten an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer HerrA ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und kein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) entrichtet worden war. Der Prüfer vertrat die Auffassung, es lägen alle Tatbestandsvoraussetzungen für die Beitragspflicht der Geschäftsführerbezüge im Prüfungszeitraum vor und errechnete unter Zugrundelegung der in den Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen bzw. den Geschäftsführerkonten und Verrechnungskonten des wesentlich beteiligten Gesellschafter- Geschäftsführers HerrA ausgewiesenen Geschäftsführerbezügen die Abgabennachforderungen an DB und DZ.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfungsorganes und erließ die nunmehr angefochtenen Abgabenfestsetzungsbescheide (DB u. DZ) für die Jahre 2001 bis 2005. Zur Begründung der Abgabenfestsetzung und der Höhe der jährlichen Abgabenvorschreibung an DB und DZ wurde auf den Inhalt des Prüfungsberichtes vom 17. Februar 2009 verwiesen.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung wurde vom wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer HerrA im Wesentlichen vorgebracht, dass wegen fehlender Umsatzgrößen in den Jahren 2001 bis 2005 und zufolge uneinbringlicher Forderungen gegenüber Kunden von ihm als Geschäftsführer nie ein Geschäftsführergehalt bezogen worden sei. Die in den Bilanzen sowie in den Gewinn- und Verlustrechnungen ausgewiesenen Geschäftsführergehälter würden auf "fiktiven Zahlen" beruhen und hätten daher nur theoretischen Charakter. Die Gesellschaft befände sich auch derzeit nicht in der finanziellen Lage die auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers ausgewiesenen Geschäftsführergehälter auszubezahlen.

Aus dem Inhalt des erstinstanzlichen Verwaltungsaktes geht hervor, dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer HerrA bezüglich des gegenständlichen Berufungsfalles persönlich beim Finanzamt am 29. Mai 2009 vorstellig geworden war. Unter Hinweis auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 23.03.2009, RV/0061-F/08, wurde das Berufungsbegehren zwischen den Verfahrensparteien erörtert. Aus der Sicht des Finanzamtes wurde darauf hingewiesen, dass bei einem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer, der Zufluss von "Geschäftsführerbezügen" grundsätzlich dann anzunehmen ist, sobald der Anspruch auf die Auszahlung von Geschäftsführerbezügen bzw. die Forderung daraus aus den Büchern (Buchhaltung) der Gesellschaft fällig geworden ist. Lediglich im Falle des Nachweises der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft könne von einem Nichtzufluss der Geschäftsführerbezüge gesprochen werden. Laut Sach- und Aktenlage mangle es im gegenständlichen Streitfall für die von der Gesellschaft aufwandswirksam verbuchten Geschäftsführergehälter (2001 und 2004) jedoch an der in der Berufungsschrift allgemein behaupteten Zahlungsunfähigkeit. Bei Aufrechterhaltung des Berufungsbegehrens wurde der Geschäftsführer daher um entsprechende geeignete Nachweisführung der wirtschaftlichen Zwangslage (Liquiditätslage) der Gesellschaft im Prüfungszeitraum gebeten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Juni 2009 wies das Finanzamt die Berufung gegen die Abgabenfestsetzungsbescheide (DB und DZ) für die Jahre 2001 bis 2005 als unbegründet ab. Zur Begründung verwies das Finanzamt auf die Rechtsansicht des UFS, Außenstelle Feldkirch in der Berufungsentscheidung vom 23.03.2009, RV/0061-F/08, wonach bei einem Mehrheitsgesellschafter - Geschäftsführer dessen Geschäftsführerbezüge zum Zeitpunkt der Gutschrift am Verrechnungskonto als zugeflossen zu werten seien.

Mit Eingabe vom 7. Juli 2009 beantragte die Bw., vertreten durch den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer HerrA, die Vorlage der Berufung gegen die Abgabenfestsetzungsbescheide betreffend DB und DZ für die Jahre 2001 bis 2005 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Bezuglich des Geldmangels bzw. der behaupteten Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft wurde vom Geschäftsführer im Vorlageantrag wiederholend und allgemein gehalten auf bestehende offene (uneinbringliche) Kundenforderungen hingewiesen.

Mit Bedenkenvorhalt vom 15. Juli 2009 wurde die Bw. vom Finanzamt ua. aufgefordert, die behauptete wirtschaftliche Zwangslage der Gesellschaft durch Vorlage geeigneter Unterlagen unter Beweis zu stellen.

Mittels Fax-Eingabe vom 3. August 2009 übermittelte die Bw. dem Finanzamt diverse Saldenbestätigungen und Lieferübersichten an Kunden (Bl. 62 - 69) und vier Schriftsätze einer Rechtsanwaltskanzlei (Strafanzeige) über Geldforderungen im Betrag von € 2.950,00 (Bl. 70 - 73).

Im Vorlagebericht vom 29. Oktober 2009 an den Unabhängigen Finanzsenat stellte das Finanzamt ua. unter Verweis auf die Begründungsausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 3. Juni 2009 den Antrag, die Berufungen gegen die Abgabenfestsetzungsbescheide betreffend DB und DZ für die Jahre 2001 bis 2005 mögen als unbegründet abgewiesen werden. Ergänzend wies das Finanzamt im Vorlagebericht nochmals darauf hin, dass von Seiten der Bw. eine geeignete Nachweisführung über die behauptete wirtschaftliche Zwangslage für die Nichtauszahlung der Geschäftsführerbezüge im Streitzeitraum nicht erbracht worden sei.

Trotz Ersuchens des zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates (ua. Telefonat vom 22.01.2010) erfolgte auch im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren von Seiten der Bw. keine weitere Beweismittelführung oder Situationsdarstellung zur behaupteten Zahlungsunfähigkeit betreffend die in den Kalenderjahren 2001 und 2004 auf den Geschäftsführerverrechnungskonten gutgeschriebenen Geschäftsführerbezügen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im gegenständlichen Berufungsfall ist ausschließlich der Zufluss (§ 19 Abs. 1 EStG 1988) der Geschäftsführergehälter des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers HerrA und die darauf gestützte Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) samt Zuschlag (DZ) strittig.

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Geschäftsführer HerrA war in den von der abgabenbehördlichen Prüfung umfassten Zeiträumen vom 1.1.2001 bis 31.3.2003 zu 99 %, vom 1.4.2003 bis 31.5.2003 zu 83,78 % sowie vom 1.6.2003 bis 31.12.2005 zu 73 % am Stammkapital der Bw. unmittelbar beteiligt und vertrat diese seit 23.11.1996 selbstständig. Die für die Zuordnung der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers zu den Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 entscheidende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. ist unstrittig. Die Geschäftsführergehälter, GSVG-Beitragszahlungen und Reisekostenvergütungen sind dem Geschäftsführerkonto gutgeschrieben bzw. bei der Bw. in den einzelnen Jahren gewinnmindernd berücksichtigt worden. Aus den aktenkundigen von der Bw. dem Prüfungsorgan zur Verfügung gestellten Buchhaltungsunterlagen (siehe Darstellung in der Beilage zum Prüfungsbericht vom 17. Februar 2009) ergeben sich nachstehende an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer HerrA in den einzelnen Jahren als Geschäftsführerbezüge und sonstige Vergütungen gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu qualifizierende Einkünfte:

Lt. Aufwandskonten zB. 7330 u. 7340, GF-Verrechnungskonten, Buchhaltungsunterlagen	2001	2002	2003	2004	2005
GF-Gehälter	<b>17.441,52</b>			<b>17.441,52</b>	
Geschätzter geldwerter Vorteil aus privater Firmen-PKW-Nutzung	6.120,00				7.200,00
GSVG-Beitragszahlungen für den GF	1.388,00			1.100,00	5.181,00
Reisekostenvergütungen an den GF	12.386,00	23.858,00	7.307,00	15.506,00	5.701,00
<b>Jährl. GF-Gesamtbezüge und -vergütungen</b>	<b>37.335,52</b>	<b>23.858,00</b>	<b>7.307,00</b>	<b>34.047,52</b>	<b>18.082,00</b>

Die Einbeziehung der oben angeführten jährlichen Geschäftsführergesamtvergütung (§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988) des Geschäftsführers HerrA in die Beitrags- bzw.

Bemessungsgrundlagen für den DB und DZ stehen dem Grunde und der Höhe nach, mit Ausnahme der Geschäftsführergehälter der Jahre 2001 und 2004, je im Betrag von € 17.441,52, zwischen den Verfahrensparteien vor dem Unabhängigen Finanzsenat außer Streit. Die Bw. stellte im gesamten Berufungsverfahren nicht in Abrede, dass die in Rede stehenden Geschäftsführergehälter dem Geschäftsführer HerrA in den Streitjahren 2001 und 2004 in der vom Finanzamt jeweils festgestellten Höhe "gutgeschrieben" worden sind. Gegen die Einbeziehung der in Rede stehenden Geschäftsführergehälter in die Beitrags- bzw. Bemessungsgrundlagen für den DB und DZ wurde von Seiten der Bw. im Wesentlichen eingewandt, dass die Geschäftsführergehältergutschriften in den Büchern der Bw. lediglich "fiktiven Charakter" gehabt hätten. Die Auszahlung der strittigen Geschäftsführergehälter sei vielmehr auf Grund wirtschaftlicher und finanzieller Schwierigkeiten der Gesellschaft unterblieben.

In Entsprechung dieses Berufungsvorbringens wurde die Bw. im erstinstanzlichen Berufungsverfahren mehrmals aufgefordert, die Behauptung der Zahlungsunfähigkeit bezüglich der Begleichung der Geschäftsführergehälter, durch Vorlage geeigneter Unterlagen und Nachweise, unter Beweis zu stellen. Von Seiten der Bw. wurde die behauptete Zahlungsunfähigkeit vordergründig mit aushaltenden Kundenforderungen begründet.

Zur Fragenbeurteilung des Zuflusses der in Rede stehenden Geschäftsführergehälter auf Grund einer allfälligen Zahlungsunfähigkeit der Bw. zeigt sich laut Aktenlage, dass die Bw. in den Gewinn- und Verlustrechnungen der Jahre 2004 und 2005 je ein negatives Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ausgewiesen hat. In der Bilanz des Jahres 2005 waren von der Bw. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen im Betrag von € x,xx (2004: € xx,xx) ausgewiesen worden. Evident ist auch die Tatsache, dass von der Bw. in den Bilanzen der Jahre 2004 und 2005 erhebliche Bankverbindlichkeiten ausgewiesen worden waren. Aus den Bilanzvergleichsbeträgen 2004 zu 2005 "sonstige Verbindlichkeiten" geht allerdings auch hervor, dass eine am Verrechnungskonto N.N. (Anmerkung: Vater des Geschäftsführers HerrA) am 31.12.2004 im Betrag von € y,yy aushaltende Verbindlichkeit am Stichtag 31.12.2005 mit "Null" aufscheint, dh. von der Bw. im Kalenderjahr 2005 sehr wohl zur Gänze befriedigt werden konnte. In der Bilanz zum 31.12.2005 wies die Bw. am Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers HerrA eine sonstige Verbindlichkeit im Betrag von € 24.960,44 (31.12.2004: € 24.056,99) aus. Im Übrigen wies der Bilanzabschluss der Bw. zum 31.12.2005 ein positives Kapitalkontoergebnis aus.

Fakt ist, dass die Bw. im gegenständlichen Berufungsverfahren trotz mehrmaligen Ersuchens keinerlei geeignete Beweismittel dafür vorzulegen vermochte, dass bei ihr in den einzelnen Jahren des Prüfungszeitraumes 2001 bis 2005 eine derart permanente wirtschaftliche bzw. finanzielle Zwangslage vorgelegen war, dass die in Rede stehenden Geschäftsführergehälter der Jahre 2001 und 2004 nicht zu finanzieren gewesen wären.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd. § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd. § 22 Z 2 EStG 1988.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

Nach § 19 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Ein Betrag ist dann gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 zugeflossen (als Einnahme) anzusehen, wenn der Gläubiger über diesen rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, mag er ihm vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein (Doralt, EStG10, § 19 Tz 30 "Einzelfälle" - Gutschriften; VwGH 26.9.2000, 99/13/0193, VwGH 30.11.1993, 93/14/0155).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen VwGH 31.3.2005, 2002/15/0029, und VwGH 13.4.2005, 2003/13/0014, ausführte, werden die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer mit ihren Bezügen und sonstigen Vergütungen jeder Art nach § 22 Z 2 EStG 1988 gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 für Zwecke der Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages (und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag) dem Kreis der "Dienstnehmer" im Sinne des Familienlastenausgleichsgesetzes zugeordnet. Auch hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25.01.2012, 2008/13/0139, ausgesprochen, dass ein Betrag gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 dann als zugeflossen anzusehen ist, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner ist, ist nach ständiger Rechtsprechung der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig ist. Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH (vgl. dazu VwGH vom 30.11.1993, 93/14/0155, 28.06.2006, 2002/13/0175, 23.03.2010, 2007/13/0037, sowie Kuprian in Csaszar/Lenneis/Wanke, FLAG, § 41 ff Rz 46).

Fordert ein Geschäftsführer einer GmbH nicht die Auszahlung von bereits gutgeschriebener Gehälter bzw. unterbleibt diese nicht wegen permanenter Zahlungsunfähigkeit der Schuldnerin (GmbH), so sind diese mit erfolgter Gutschrift zugeflossen (vgl. VwGH 13.12.1995, 95/13/0246). Im Verzicht auf die zugeflossenen Einnahmen ist eine (steuerlich unbeachtliche) Einkommensverwendung zu erblicken (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner//Wanke, EStG, § 19 Anm 6 unter Verweis auf VwGH 30.5.1995, 95/13/0120).

Die Thematik für die "Annahme des Zuflusses von Geschäftsführerbezügen an einen Mehrheitsgesellschafter" sowie die Benennung von diversen Sachverhaltstatbeständen in puncto des Vorliegens bzw. Nachweises über die "Zahlungsunfähigkeit von Kapitalgesellschaften" unter gleichzeitigem Verweis auf die umfangreiche VwGH-Judikatur, wurde bereits in der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom

23.03.2009, RV/0061-F/08, auf welches auch das Finanzamt im erstinstanzlichen Verfahren wiederholt und zu Recht Bezug genommen hat, ausführlich und umfassend abgehandelt, so dass diesbezüglich zur Begründung auch auf die dortigen Ausführungen verwiesen wird.

Wie obenstehend angemerkt wurde, hat die Bw. sowohl in der Berufungsschrift vom 3. März 2009 als auch im Vorlageantrag vom 7. Juli 2009 an den Unabhängigen Finanzsenat ihre "wirtschaftliche Zwangslage" bzw. behauptete "Zahlungsunfähigkeit" im Wesentlich nur mit dem Argument "offener Kundenforderungen" begründet. Ein unzureichender bzw. schleppender Zahlungseingang von fälligen Kundenforderungen vermag nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zwar ein Indiz für einen vorübergehenden finanziellen Engpass bzw. fehlender Geldmittel darstellen, ist jedoch, für sich betrachtet, keinesfalls geeignet, daraus auf eine "dauerhafte Zahlungsunfähigkeit" der Gesellschaft schließen zu können.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates setzt eine "Zahlungsunfähigkeit" ein dauerndes Nichtzahlenkönnen voraus. Erläuterungen von Seiten der Bw. darüber, inwiefern auf Grund der Argumentation "offener Kundenforderungen" objektiv auf eine andauernde Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft im Prüfungszeitraum geschlossen werden könne, fehlen zur Gänze.

Gleichfalls vermögen auch die aktenkundigen Bilanz- und G&V-Daten der Jahre 2001 bis 2005 einen konkreten Grund für das Bestehen einer kontinuierlichen Zahlungsunfähigkeit der Bw. nicht aufzuzeigen. In diesem Zusammenhang spricht im Übrigen auch das Zahlungsverhalten der Bw. im Kalenderjahr 2005 auf Grund der gänzlichen Tilgung der "sonstige Verbindlichkeit - Verrechnungskonto N.N. im Betrag von € y,yy" und auch "die Bezahlung von GSVG-Beiträgen für den Geschäftsführer HerrA (€ 5.181,00)" gegen die Annahme des Vorliegens einer dauernden Zahlungsunfähigkeit. Auch wurde von der Bw. im gesamten Berufungsverfahren eine konkrete Situation der Zahlungsunfähigkeit zum Zeitpunkt der vom Finanzamt angenommenen Fälligkeitstermine der Geschäftsführergehälter, bezogen auf die Kalenderjahre 2001 und 2004, nicht dargestellt. Die Gründe für die Nichtauszahlung der in Rede stehenden Geschäftsführergehälter liegen daher allein in der vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer HerrA getroffenen Entscheidung, obwohl die Verfügungsmacht über die Geschäftsführerbezüge für den Mehrheitsgesellschafter bereits mit Gutschrift auf dessen Geschäftsführerkonto vorgelegen war.

Bei dieser Sach- und Rechtslage ist das Finanzamt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zu Recht vom Zufluss der Geschäftsführergehälter im Zeitpunkt der Gutschrift der Beträge auf dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers HerrA ausgegangen, und es waren dementsprechend auch die Geschäftsführergehälter der Jahre 2001 und 2004, je im

Betrag von € 17.441,52, in die Beitrags- bzw. Bemessungsgrundlage für den DB und den DZ mit einzubeziehen.

Es war daher, wie im Spruch ausgeführt, zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 22. Mai 2013