



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Geschäftsführer, 1120 Wien, S.Gasse, vertreten durch Gesellschaft für Wirtschaftsberatung und treuhändige Verwaltung Gesellschaft m.b.H., Steuerberatungsgesellschaft, 1150 Wien, Winckelmannstraße 8, vom 3. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vom 28. Jänner 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (=Bw.) ist Geschäftsführer einer GmbH, deren Anteile sich zu 100% in seinem Vermögen befinden. Laut Aktenlage (ab 1998) wurden für die GmbH bis zum Streitjahr stets Gewinne, teils in Millionenhöhe (1998 und 2001); einbekannt. Der Bw. erklärte aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der GmbH in den Jahren 1998 bis 2001 Bezüge in Höhe von öS 600.000,00 bis 1.400.000,00. Für die Jahre 2002 bis 2004 erklärte er dagegen keine Geschäftsführerbezüge. Darüber hinaus scheinen in den Einkommensteuererklärungen dieser 3 Jahre Einkünfte in erheblicher Höhe aus der Vermietung der Liegenschaft, auf der die GmbH ihr Gewerbe betreibt, auf. (Für das Jahr 2005 wurden trotz Vorliegen eines negativen Betriebsergebnisses der GmbH wiederum Einnahmen (€ 12.000,00) bzw. Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit erklärt.)

Im Zuge der Veranlagung erging an den Bw. ein Vorhalt (vom 23.12.2004), in dem er um Mitteilung (und um Vorlage allfälliger Unterlagen) gebeten wurde, weshalb seit 2002 keine Einnahmen aus der Geschäftsführertätigkeit bezogen worden seien.

Der steuerliche Vertreter führte in der Beantwortung des Vorhaltes (vom 17.01.2005) aus, dass sein Mandant seit 11.11.1988 Geschäftsführer der GmbH sei. Auf Grund der Rezension (Anmerkung: gemeint war offenkundig: Rezession = Rückgang) der letzten Jahre und einer Umstrukturierung in der Branche sei es zu einem Rückgang der Umsätze des Unternehmens gekommen. So habe sich der Umsatz von rd. € 1.380.000,00 im Jahr 1999 auf rd. € 633.000,00 im Jahr 2002 um rd. 55% verringert, was auch eine Reduktion der Personalkosten um rd. 43% erforderlich gemacht habe. Zur weiteren Kostenreduktion sei der Geschäftsführerbezug ab dem Jahr 2000 reduziert und ab dem Jahr 2002 kein Geschäftsführerbezug mehr ausbezahlt worden.

Bei der Einkommensteuerveranlagung für 2003 berücksichtigte das Finanzamt die im Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit angefallen Sozialversicherungsbeiträge nicht wie begeht, als Betriebsausgaben, sondern als sog. „Topfsonderausgaben“; dies mit folgender Begründung:

„Sie sind zu 100% Gesellschafter-Geschäftsführer der A. GesmbH. Seit 2002 werden keine Geschäftsführerbezüge mehr ausbezahlt. Wird ein an sich die Pflichtversicherung auslösendes Dienstverhältnis nur "pro forma" aufrecht erhalten, ohne dass ein Entgelt bezahlt wird, so verlieren die weitergezahlten Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung ihre Eigenschaft als Pflichtbeiträge und können nur als Sonderausgaben geltend gemacht werden.

Betriebsausgaben liegen nicht vor. Die geltend gemachten Aufwendungen werden als Topfsonderausgaben berücksichtigt.“ (Anmerkung: Da die Summe der übrigen Einkünfte jedoch den Betrag von € 50.900,00 gem. § 18 Abs. 3 Z. 2 EStG 1988, letzter Satz überstieg, blieben die Sozialversicherungsbeträge auch unter diesem Titel ohne steuerliche Auswirkung.)

Der steuerliche Vertreter erhob (mit Eingabe vom 03.02.2005) Berufung:

Die Pflichtversicherung des Bw. sei aus folgenden Gründen als Betriebsausgabe anzuerkennen:

Der Bw. sei Alleingesellschafter und –geschäftsführer der GmbH und als solcher als einziger für die Führungsaufgaben des Unternehmens verantwortlich und tätig. Auf Grund dieses Sachverhaltes könne es sich beim Bw. um keinen „Pro forma“-Geschäftsführer handeln, da eine tatsächliche Tätigkeit als Geschäftsführer ausgeübt werde.

Wie bereits im Ersuchen um Ergänzung dargestellt, sei es in der Branche zu Einbrüchen bei den Umsätzen gekommen, die eine Reduktion der Lohnkosten erforderlich machten. Zur weiteren Kostenreduktion habe der Geschäftsführer auch auf seine Bezüge verzichtet, was aber nur als eine vorübergehende Maßnahme anzusehen sei; sobald sich die wirtschaftliche Lage des Unternehmens wieder verbessere, sei auch eine Auszahlung von weiteren Geschäftsführerbezügen vorgesehen.

In einem weiteren Vorhalt (10.03.2005) ersuchte das Finanzamt den Bw., konkrete Vereinbarungen zwischen der GesmbH und dem Bw. als Geschäftsführer über die Frage vorzulegen, wann und in welcher Höhe Geschäftsführerbezüge bzw. Kostenersätze durch die GesmbH zu leisten seien.

Nach Erinnerung und Fristverlängerung übersandte der steuerliche Vertreter schließlich eine (mit 12.12.2001) datierte Vereinbarung zwischen der GmbH und dem Bw. als ihrem Geschäftsführer, wonach die Geschäftsführerbezüge „bis zur abgeschlossenen Durchführung der Rationalisierungsmaßnahmen ausgesetzt“ würden. Die wirtschaftliche Lage und die Entwicklung der Branche hätten Rationalisierungsmaßnahmen vor allem im Personalbereich erforderlich gemacht. Diese Rationalisierungsmaßnahmen verursachten vorübergehend erhöhte Kosten durch anfallende Abfertigungszahlungen, welche nur zum Teil durch Rückstellungen abgedeckt seien. Es werde daher vereinbart, dass erst nach Beendigung dieser Maßnahmen wieder ein Geschäftsführerbezug ausbezahlt werde.

Im Begleitschreiben (vom 25.04.2005) wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass für diese Jahre die Höhe der Geschäftsführerbezüge, auf die verzichtet wurde, nicht festgestellt werden könne, da jeweils zum Ende jeden Jahres für das nächste Jahr aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung die Höhe des Geschäftsführerbezuges festgelegt wurde. Diese Vereinbarung sei also getroffen worden, ohne vorher einen Geschäftsführerbezug für diese Jahre festgelegt zu haben. Da im Jahr 2004 die Rationalisierungsmaßnahmen abgeschlossen worden seien, würden im Jahr 2005 wieder Geschäftsführerbezüge in Höhe von € 12.000,00 ausbezahlt werden.

Das Finanzamt gab der Berufung mittels Berufungsvorentscheidung keine Folge:

„1.) Sachverhalt/Verfahrensverlauf

Sie bezogen als Alleingesellschafter-Geschäftsführer der A. GmbH (St.Nr. 000/0000, in der Folge: GmbH) bis 2001 von der GmbH Geschäftsführerbezüge zwischen ATS 1,4 Mio. (1998) und ATS 600.000 (2001).

Seit 2002 "verzichten" Sie auf die Geschäftsführerbezüge, erhalten von der GmbH zudem aber auch keinen Kostenersatz für den von Ihnen entrichteten jährlichen GSVG-Versicherungsbeitrag, den Sie in ihrer Einkommensteuererklärung als Betriebsausgabe geltend gemacht haben, weshalb die Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2002 und 2003 ein negatives Ergebnis aufweisen.

Im Einkommensteuerbescheid 2003 wurde der GSVG-Beitrag nicht als Betriebsausgabe anerkannt mit der Begründung, dass Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung ihre Eigenschaft als Pflichtbeiträge verlieren würden, wenn ein Dienstverhältnis nur pro forma

aufrechterhalten werde ohne dass ein Entgelt bezahlt werde, womit sie nur als Sonderausgaben geltend gemacht werden könnten.

In der Berufung machen Sie geltend, dass dies in Ihrem Fall nicht zutreffe, da Sie nachweislich als (einiger) Geschäftsführer für die GmbH tätig seien. Der Verzicht auf Entgelte sei nur "...als eine vorübergehende Maßnahme anzusehen..." bis "...sich die wirtschaftliche Lage des Unternehmens wieder verbessert..." habe.

Im Zuge eines Vorhaltsverfahrens haben Sie eine Vereinbarung zwischen der GmbH und Ihnen vom Dezember 2001 vorgelegt, wonach die Geschäftsführerbezüge ab 2002 bis zum Abschluss von Rationalisierungsmaßnahmen insbesondere im Personalbereich "auszusetzen" seien. Mit gleicher Vorhaltsbeantwortung gaben Sie bekannt, dass die Höhe der Geschäftsführerbezüge, auf die Sie verzichtet haben, nicht festgestellt werden könne, da diese immer kurzfristig nach jeweiliger wirtschaftlicher Lage festgelegt worden seien; im Jahr 2005 würden wieder Bezüge iHv € 12.000,00 ausbezahlt werden

2.) Rechtliche Würdigung

Nach Ansicht des ho. Finanzamtes sind die rechtlichen Konsequenzen aus dem o.a. Sachverhalt abweichend von der Begründung des Erstbescheides wie folgt zu beurteilen, wobei sich daraus aber insgesamt keine steuerlichen Änderungen ergeben.

a) Betriebsausgabeneigenschaft der GSVG Beiträge

Hinsichtlich der Versicherungspflicht wird im GSVG nicht auf die Entgeltlichkeit der Geschäftsführertätigkeit eines geschäftsführenden Gesellschafters einer GmbH abgestellt, womit hinsichtlich der Beurteilung der Betriebsausgabeneigenschaft der Pflichtversicherungsbeiträge vom Erstbescheid abzuweichen ist. Somit stellen die gezahlten GSVG Versicherungsbeiträge Betriebsausgaben und nicht Sonderausgaben dar.

b) Vereinbarung v. 12.12.2001

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Dies gilt somit insbesondere auch für Rechtsbeziehungen zwischen einer GmbH und ihrem Ein-Mann-Gesellschafter-Geschäftsführer. Da somit die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Mitgliedern als betriebliche Vorgänge voraussetzt, dass die Leistungsbeziehungen unter Bedingungen erfolgen, wie sie auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblich sind (Fremdüblichkeit), ist im gegenständlichen Fall zu prüfen, ob der Forderungsverzicht auf jegliches Geschäftsführerentgelt nach seinem inneren Gehalt seine Ursache in einer gültigen

schuldrechtlichen Beziehung zwischen der GmbH und Ihnen als Geschäftsführer oder im Gesellschaftsverhältnis hat.

Abgesehen davon, dass die Vereinbarung vom 12.12.2001 erst im Zuge der Berufung nach einem Vorhalteverfahren lediglich dem ho. Finanzamt vorgelegt worden ist und somit nicht nach außen hin mit genügender Deutlichkeit in Erscheinung getreten ist, sind darin weder Konditionen über eine spätere Nachzahlung der ausgesetzten Geschäftsführerentgelte noch solche über eine Verzinsung, (kein klarer und eindeutiger Inhalt) enthalten und auch die Festlegungen über den zeitlichen Rahmen der "Aussetzung" der Bezüge sind nur sehr vage formuliert ("...erst nach Beendigung der Rationalisierungsmaßnahmen...") und bieten einen entsprechend weitgehenden Interpretations- und Handlungsspielraum. Daher hält die Vereinbarung zudem auch einem Fremdvergleich nicht stand, da ein der GmbH fremd gegenüber stehender Gesellschafter-Geschäftsführer zumindest nicht Jahre lang auf den Kostenersatz seiner entrichteten GSVG Beiträge durch die GmbH verzichten würde, noch dazu ohne Vereinbarung eines exakten End-Zeitpunkts der Aussetzung und ohne Vereinbarung der Nachzahlung.

Zusätzlich ist festzuhalten, dass sich der GSVG-, Beitrag nach der dem Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Vergütung bemisst und somit als Teil der Vergütung immer aus dieser zu tragen ist. Darüber hinaus hat die Gesellschaft in den Jahren 2002 und 2003 zwar rückläufige, dennoch aber namhafte Gewinne und Umsätze erzielt. Die Argumentation, der Verzicht sei aufgrund von "Einbrüchen bei den Umsätzen" als vorübergehende Maßnahme erfolgt, kann somit anhand der Betriebsergebnisse nicht nachvollzogen werden. Auch unter Berücksichtigung dieser Umstände würde ein gesellschaftsfremder Geschäftsführer wenigstens nicht auf den Kostenersatz seiner geleisteten GSVG Beiträge verzichten.

3.) Entscheidung

Aus den unter Punkt 2.) angeführten Gründen ist davon auszugehen, dass der Verzicht auf jegliches Geschäftsführerentgelt nach seinem inneren Gehalt seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat (Personenidentität von Gesellschafter und Geschäftsführer) und nicht in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen der GmbH und Ihnen als Geschäftsführer. Es sind daher den als Betriebsausgabe geltend gemachten GSVG Pflichtversicherungsbeiträgen Vergütungen mindestens in jener Höhe gegenüberzustellen, die unter den gleichen Bedingungen ein fremder Geschäftsführer nach der allgemeinen Lebenserfahrung gerade noch hätte akzeptieren können. Eine Geschäftsführervergütung, die gerade einmal die Kosten für die aus dieser Tätigkeit entstehenden Sozialversicherungsbeiträge abdeckt, ist dabei nach Ansicht des ho. Finanzamtes als absolute

Untergrenze anzusehen. Aufgrund der Zurechnung von Geschäftsführer-Bezügen in Höhe der verausgabten GSVG Beiträge haben diese somit auch keine steuerliche Auswirkung.“

Der Bw. stellte durch seinen steuerlichen Vertreter den Antrag auf Vorlage seiner Berufung an den UFS; dies mit folgender Begründung:

„Namens und auftrags unserer oben bezeichneten Mandantschaft beantragen wir eine Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz bezüglich der Berufungsvorentscheidung vom 23. Mai 2005.

Als ergänzende Begründung zur Berufung vom 3. Februar 2005 führen wir folgendes aus:

Die Vereinbarung vom 12. Dezember 2001 bezüglich den Verzicht auf Geschäftsführerbezüge wurde in schriftlicher Form abgefasst, eine Kopie dieser Vereinbarung wurde der Finanzbehörde auf Anfrage zur Verfügung gestellt.

Weiters ist auch in der Bilanz der Gesellschaft der Jahre 2002 und 2003 zu ersehen, dass weder ein Geschäftsführerbezug ausbezahlt, noch eine Rückstellung für später zu zahlende Geschäftsführerbezüge gebildet wurde. Die Vereinbarung ist also in dreierlei Form nach außen hin in Erscheinung getreten; als schriftlicher Vertrag, durch den Niederschlag in den Jahresabschlüssen 2002 und 2003, sowie in den Einkommensteuererklärungen unseres Mandanten.

Andererseits erscheint dieser schriftliche Vertrag insofern nicht relevant, als unser Mandant in den Jahren 2002 und 2003 keine Geschäftsführerbezüge bezogen hat, und daher bei ihm als Einnahmen-Ausgabenrechner in diesen Jahren kein Geld zugeflossen ist. So sind bei einem Einnahmen-Ausgabenrechner immer nur die tatsächlich zugeflossenen Einnahmen als solche zu erfassen, unabhängig von allfälligen abweichenden Verträgen.

Weiters sind die GSVG-Beiträge des Gesellschafter-Geschäftsführers Pflichtbeiträge gemäß § 4 Abs. 4 Z. 1 lit. a. EStG jedenfalls als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Zur Feststellung der Finanzbehörde, die GSVG-Beiträge bemessen sich nach der dem Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Vergütung und seien somit immer aus dieser zu tragen, ist festzustellen, dass die vorläufigen Beitragsgrundlagen an die Sozialversicherung aufgrund der Einkünfte des drittvorangegangenen Kalenderjahres bemessen werden, eine endgültige Festlegung der Versicherungsbeiträge erfolgt erst mit Vorliegen des Einkommensteuerbescheides des entsprechenden Kalenderjahres im Nachhinein.

Die Abdeckung der Sozialversicherungsbeiträge durch Geschäftsführerbezüge innerhalb einem Kalenderjahres ist daher nicht möglich. Weiters geht diese Argument insofern ins Leere, als ein Gesellschafter-Geschäftsführer auch der Versicherungspflicht unterliegt, wenn keine Geschäftsführerbezüge ausbezahlt werden. In diesem Fall ist der Mindestbeitrag zu leisten.

Wir beantragen daher, für das Jahr 2003 den Verlust aus den Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 11.580,88 anzuerkennen.“

Über Ersuchen des UFS legte das Finanzamt die Akten der GmbH vor. Aus den Bilanzen zu den Stichtagen 31.12.2002 bis 2004 ergab sich, dass für diese Jahre keine Geschäftsführerbzüge passiviert worden sind.

Über die Berufung wurde erwogen:

Einiger Streitpunkt ist die Berücksichtigung der negativen Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit, welche ausschließlich durch die Geltendmachung der für 2003 vorgeschriebenen und wohl auch im Jahr 2003 vom Bw. verausgabten Pflichtversicherungsbeiträge (in Höhe von € 11.590,88) entstanden sind.

Während das Finanzamt ursprünglich im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für 2003 noch davon ausging, dass ein Pro-forma-Dienstverhältnis vorliege und es sich bei den geleisteten Sozialversicherungszahlungen somit nicht um Pflichtversicherungszahlungen, sondern um als **Sonderausgaben** zu berücksichtigende Versicherungszahlungen handle, ging es in der Berufungsvorentscheidung von dieser Argumentationslinie – offenbar unter Bedachtnahme auf die Ausführungen in Vorhaltsbeantwortung und Berufung - ab:

Gestützt auf einen angestellten **Fremdvergleich** gelangte das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zur Überzeugung, dass nicht nur der Verzicht auf jegliches Geschäftsführerentgelt auf unbestimmte Zeit („bis zum Abschluss der Rationalisierungsmaßnahmen) sondern auch noch die Tragung der nicht unerheblichen Sozialversicherungsbeiträge durch den Geschäftsführer einem Fremdvergleich nicht standhält und nur durch die gleichzeitige Stellung als 100%-Anteilsinhaber seine Erklärung findet.

Wie der Berufungsvorentscheidung unter Punkt 3.) zu entnehmen ist, anerkennt nunmehr auch das Finanzamt die Abzugsfähigkeit der vom Bw. geleisteten Pflichtversicherungsbeiträge als abzugsfähige Betriebsausgaben. Gleichzeitig geht das Finanzamt nunmehr aber unter Hinweis auf fremdunübliche Verhältnisse vom Zufluss von Bezügen zumindest in Höhe der Sozialversicherungsbeiträge aus und gelangt so zum gleichen Ergebnis wie im angefochtenen Einkommensteuerbescheid.

Der UFS schließt sich der Meinung beider Vertragsparteien an, wonach es sich bei den strittigen Sozialversicherungsbeiträgen um **abzugsfähige Betriebsausgaben** gemäß § 4 Abs. 4 Z. 1 lit. a EStG 1988 handelt.

Es liegen außerdem Betriebsausgaben **des Bw. selbst** und nicht der GmbH vor. Der Bw. leistete daher **keine Zahlungen zu Gunsten der GmbH**, die unter Anwendung eines

Fremdvergleiches im Sinne der Judikatur des VwGH (vgl. 86/13/0162 v. 24.1.1990) als steuerneutrale Einlage in die GmbH und nicht als Betriebsausgabe des Bw. als Gesellschaftergeschäftsführer umgedeutet hätten werden können.

Der Bw. ermittelt seine Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gem.

§ 4 Abs. 3 EStG 1988. Für einen Ansatz von Bezügen aus der Geschäftsführertätigkeit im Jahr 2003 wäre jedenfalls deren **Zufluss erforderlich** gewesen. Eine Konstellation, auf Grund der von einem Verfügenkönnen des Bw. als Alleingesellschafter und damit von einem erfolgten Zufluss ausgegangen hätte werden können, z.B. im Falle von durch die GmbH passivierten aber nicht ausbezahlten Geschäftsführerbezügen (vgl. VwGH v. 30.11.1993, 93/14/0155) war im vorliegenden Berufungsfall laut Aktenlage aber nicht gegeben.

Wenngleich den Ausführungen des Finanzamtes im Zusammenhang mit einem Fremdvergleich bezogen auf die festgestellten Verhältnisse – jahrelange Erbringung von Geschäftsführerleistungen ohne Entlohnung oder auch nur Stundung der Geschäftsführerbezüge bei gleichzeitigem Risiko, im Falle einer Insolvenz zur Haftung und strafrechtlichen Verantwortung (Krida) herangezogen zu werden, Berechtigung zukommt, kann dies aber am fehlenden Zufluss von Geschäftsführerbezügen in Höhe der geleisteten Sozialversicherungsbeiträge nichts ändern.

Der Berufung war daher Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 24. November 2006