

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der L., vertreten durch G., vom 14. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 21. Juni 2004, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungserwerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Kalenderjahre 2000 bis 2003 wurde u.a. festgestellt, dass die an den wesentlich (100 %) beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer SL. gewährten Vergütungen (ATS 489.023,-- für 2000, ATS 318.462,-- für 2001, € 27.814,71 für 2002 und € 26.048,64 für 2003) nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien.

Auf Grund dieser Feststellungen wurde mit den Abgabenbescheiden vom 21. Juni 2004 der auf die Geschäftsführervergütungen entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 1.599,24 für 2000, € 1.041,40 für 2001, € 1.251,66 für 2002 und € 1.172,19 für 2003) sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 159,88 für 2000, € 60,39 für 2001, € 108,48 für 2002 und € 98,98) festgesetzt.

Dagegen wurde durch die bevollmächtigte Vertreterin berufen. Folgende Argumente würden gegen die Dienstnehmerähnlichkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers sprechen:

a) Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Unternehmens

Der Gesellschafter-Geschäftsführer führe seine Tätigkeit einerseits in den Räumlichkeiten der Gesellschaft, andererseits auch von seinen Privaträumlichkeiten aus. Hinsichtlich seiner Tätigkeit gebe es weder zeitliche noch örtliche Vorschriften von Seiten der Gesellschaft. Er könne seine Tätigkeit frei gestalten und dementsprechend das Ergebnis der Gesellschaft und damit verbunden seinen eigenen "Gewinn" durch vermehrte Arbeit beeinflussen. Er sei in keiner Weise weisungsgebunden und könne sich vollkommen nach eigener Willkür vertreten lassen. Darüber hinaus werde eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Unternehmens nicht bestritten. Diesbezüglich sei jedoch anzumerken, dass auch ein "Einzelunternehmer" in den Organismus seines eigenen Unternehmens eingegliedert sei.

b) Kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis

Dass kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis bestehe sei damit begründet worden, dass der Geschäftsführer alleine über die Höhe der Bezüge entscheide. Dies sei insofern nicht richtig, dass der Geschäftsführerbezug stets im Rahmen eines Umlaufbeschlusses vom Gesellschafter der Berufungswerberin festgesetzt werde. Tatsache sei jedoch, dass auf Grund der schlechten Ergebnisse der Gesellschaft die Geschäftsführerbezüge sehr niedrig angesetzt worden seien bzw. dass im Jahr 2003 der Geschäftsführerbezug mit € 0,00 festgesetzt worden sei. Zahlungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer würden während des Jahres nicht als Geschäftsführerbezüge gebucht, sondern würden diese lediglich ein Darlehen von Seiten der Berufungswerberin an den Gesellschafter-Geschäftsführer darstellen. Dieses Darlehen werde nach Festsetzung des Geschäftsführerbezuges für das jeweilige Jahr gegenverrechnet bzw. seien entnommene Gelder vom Gesellschafter-Geschäftsführer bei schlechten Ergebnissen wiederum zur Einzahlung zu bringen. Eine Entnahme während des Geschäftsjahres stelle daher keinen laufenden Geschäftsführerbezug, sondern lediglich eine Darlehensgebung der Gesellschaft an den Geschäftsführer dar. Aus dem Jahresabschluss 2003 (bereits beim zuständigen Finanzamt eingereicht) sei ersichtlich, dass die Geschäftsführerbezüge für das Jahr 2003 mit € 0,00 angesetzt worden seien. Einem Geschäftsführer, der ein ganzes Jahr (bei schlechtem Geschäftsverlauf) ohne Geschäftsführerbezüge arbeite sei ein Unternehmerwagnis nicht abzusprechen.

c) Laufende Entlohnung der Tätigkeit

Es sei richtig, dass Zahlungen während des Jahres von der Berufungswerberin an den Geschäftsführer durchgeführt worden seien. Diese Zahlungen würden jedoch in keiner Weise den Geschäftsführerbezug darstellen, sondern lediglich Leihgelder (Darlehen) sein. Sie würden in der GmbH auch nicht als Aufwand "Geschäftsführerbezug", sondern als Forderung gegenüber dem Geschäftsführer gebucht. Werde jedoch auf Grund eines negativen Ergebnisses kein Geschäftsführerbezug gewährt, seien diese Entnahmen vom Gesellschafter-

Geschäftsführer wiederum zur Einzahlung zu bringen.

Neben der oben angeführten Begründung gegen die DB- und DZ-Pflicht 2000 bis 2003 dem Grunde nach werde für das Jahr 2003 auch gegen die Höhe der vorgeschriebenen Beiträge berufen. Laut Prüfbericht sei für das Jahr 2003 eine Bemessungsgrundlage in Höhe von € 26.048,64 als Basis für die DB- und DZ-Pflicht herangezogen worden. In der Begründung werde angemerkt, dass für das Jahr 2003 die laufenden "Privatentnahmen" als Bemessungsgrundlage herangezogen worden seien. Wie oben bereits dargestellt, würden diese Entnahmen jedoch lediglich ein Darlehen der Gesellschaft an den Geschäftsführer bzw. Gesellschafter, nicht jedoch einen Geschäftsführerbezug darstellen. Es werde in der Begründung von Seiten der Abgabenbehörde auch damit bestätigt, dass die Bemessungsgrundlage nicht als "Geschäftsführerbezüge" während des Jahres, sondern als "Privatentnahme" bezeichnet werde. Das Jahr 2003 sei nunmehr bilanziert worden. Auf Grund des schlechten Ergebnisses sei der Geschäftsführerbezug mit € 0,00 festgesetzt worden. Aus der Einkommensteuererklärung samt Beilage sei ersichtlich, dass für das Jahr 2003 kein Geschäftsführerbezug zur Auszahlung gekommen sei. Die unterjährig entstandene Forderung der Berufungswerberin sei mittlerweile vom Gesellschafter-Geschäftsführer abgedeckt worden.

Mit der ausführlich begründeten Berufungsvorentscheidung vom 19. Oktober 2004 wies das Finanzamt das Rechtsmittel als unbegründet ab, wobei es hinsichtlich des Zuflusses von Geschäftsführerbezügen im Kalenderjahr 2003 Folgendes ausführte: "Im Jahr 2003 hat der Geschäftsführer nach den Angaben in der Berufungsschrift auf die Auszahlung der Geschäftsführerbezüge verzichtet. Dieser Verzicht ist als Verwendung des Einkommens zu werten, weil ihm während des Jahres regelmäßig Bezüge über das Verrechnungskonto gutgeschrieben worden sind, denen auch eine entsprechende Arbeitsleistung gegenübergestanden ist. Der Verzicht auf erworbene Ansprüche setzt vorerst einen Zufluss jener Beträge voraus, auf welche dann verzichtet werden kann und ist nur aufgrund der Gesellschafterstellung des Geschäftsführers erklärbar und somit der Eigentümersphäre zuzuordnen."

Im Vorlageantrag vom 24. November 2004, womit das Rechtsmittel wiederum als unerledigt gilt, führte die bevollmächtigte Vertreterin ergänzend aus, dass der Argumentation, der Verzicht auf erworbene Ansprüche setze vorerst einen Zufluss jener Beträge voraus, auf welche dann verzichtet werden könne, entgegenzuhalten sei, dass nicht verzichtet, sondern der Geschäftsführerbezug mit € 0,00 festgesetzt worden sei.

Mit Schreiben vom 28. Februar 2006 hielt der Unabhängige Finanzsenat der Berufungswerberin vor, dass sich das Rechtsmittel auch gegen die Heranziehung der laufenden "Privatentnahmen" als Bemessungsgrundlage für den DB und den DZ betreffend das Kalenderjahr 2003 wendet. Sie wurde eingeladen, Ablichtungen der diesbezüglichen

Buchhaltungskonten vorzulegen, aus denen ersichtlich ist, dass es sich bei den Zahlungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer um keinen Geschäftsführerbezug für das Kalenderjahr 2003, sondern um das von der Rechtsmittelwerberin behauptete Darlehen handelt, welches mittlerweile abgedeckt worden sein soll.

Dazu teilte die bevollmächtigte Vertreterin mit Eingabe vom 8. März 2006 mit: Der Gesellschafter-Geschäftsführer habe im Jahr 2003 auf Grund des Ergebnisses der Berufungswerberin keinerlei Geschäftsführerbezüge erhalten. Als Anlage werde das Verrechnungskonto SL. übermittelt, aus dem ersichtlich sei, dass er Ausgaben unterjährig über das Kontokorrentkonto der Rechtsmittelwerberin getätigt habe, am Jahresende jedoch das Konto zur Gänze abgedeckt worden sei. SL. habe zwar die Möglichkeit, unterjährig private Zahlungen über das Bankkonto der Berufungswerberin zu tätigen, jedoch würden diese Zahlungen seinem Kontokorrentkonto angelastet. Er habe sodann dafür Sorge zu tragen, dass dieses Konto jeweils am Jahresende abgedeckt werde. Dies sei aus beiliegendem Konto zu ersehen.

Mit einem weiteren Schreiben vom 10. April 2006 hielt der Unabhängige Finanzsenat der Rechtsmittelwerberin vor, dass aus der Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 8. März 2006 ersichtlich ist, dass der zu 100 % beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer am Ende jeden Monats des Kalenderjahres 2003 den Betrag von € 1.800,-- behoben habe. Zuzüglich des Sachbezuges von € 4.448,68 für die private Nutzung einer im Eigentum der Berufungswerberin stehenden Wohnung ergibt dies die Bemessungsgrundlage von € 26.048,64 für das Kalenderjahr 2003, die das Finanzamt der Nachverrechnung von DB und DZ zu Grunde gelegt hat. Da der zu 100 % beteiligte SL. als Geschäftsführer im Jahre 2003 unbestritten Arbeitsleistungen für die Rechtsmittelwerberin erbracht hat, ist es durchaus schlüssig, dass die genannte Summe eine Geschäftsführervergütung im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG darstellt. Im bisherigen Verfahren wurde kein Nachweis erbracht, dass es sich bei den strittigen Beträgen um

1. ein Darlehen oder
2. um verdeckte Gewinnausschüttungen handeln könnte oder
3. durch einen schriftlichen Vertrag auf eine Entlohnung verzichtet worden sei. Bemerkt wurde, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erk. 13.10.1999, 96/13/0113) Verträge (z.B. Darlehens- oder Verzichtsvertrag) nur dann anzuerkennen sind, wenn sie nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

In Beantwortung desselben teilte die bevollmächtigte Vertreterin mit Schreiben vom 18. April 2006 mit, dass das Verrechnungskonto in keinem Zusammenhang mit den Bezügen von SL.

stehe. Dies sei auch daraus ersichtlich, dass diese Geldentnahmen in der Buchhaltung nicht als Geschäftsführerbezüge ausgewiesen, sondern die vorübergehenden Geldentnahmen über das Verrechnungskonto abgewickelt worden seien. Herr SL. habe sich selbst verpflichtet, Bezüge ausschließlich in Jahren mit operativen Gewinnen zu erhalten und sein Verrechnungskonto jeweils am Jahresende in positiven Jahren mit Geschäftsführerbezügen gegenzuverrechnen bzw. in negativen Jahren den Betrag, den er unterjährig entnommen habe, wiederum zur Einzahlung zu bringen. Laut beiliegendem Umlaufbeschluss vom 5.7.2004 sei beschlossen worden, auf Grund des negativen operativen Ergebnisses den Bezug im Jahre 2003 von SL. mit € 0,00 festzusetzen. Hinsichtlich der Einwendung, dass Herr SL. unbestritten Arbeitsleistungen für die Berufungswerberin erbracht habe, sei darauf hinzuweisen, dass es im Unternehmerwagnis von SL. liege, in schlechten Jahren der Rechtsmittelwerberin keine Bezüge zu erhalten. (Auch ein Einzelunternehmer erzielle in negativen Jahren kein Einkommen.) Die Geschäftsführung mache nur einen Bruchteil der Tätigkeit von SL. aus, der Großteil seiner Tätigkeit beruhe darauf, Kunden für die Einschreiterin zu akquirieren sowie Baustellen zu beaufsichtigen und aktiv an den Baustellen mitzuarbeiten. Die Abhängigkeit seines Bezuges vom jeweiligen operativen Ergebnis der Berufungswerberin entspreche seinem Unternehmerwagnis und könne daher die Nichtgewährung des Bezuges nicht als Einkommensverwendung angesehen werden. Um vereinbarungsgemäß sein Verrechnungskonto abdecken zu können, sei mit Umlaufbeschluss vom 30.12.2003 eine steuerfreie Ausschüttung gemäß § 4 Abs. 12 EStG beschlossen und durchgeführt worden. Durch diese Ausschüttung sei das Verrechnungskonto von Herrn SL. zur Gänze abgedeckt. Die Entnahmen des Jahres 2003 seien durch Eigenmittel des Gesellschafters zur Gänze getilgt. Es bestünde daher per 31.12.2003 keine Forderung der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter und Geschäftsführer Herrn SL. und daher auch kein Darlehen. Es handle sich bei der Ausschüttung um keine verdeckte Gewinnausschüttung, sondern diese sei in der Körperschaftsteuererklärung 2003 angeführt. Im beiliegenden Umlaufbeschluss gemäß § 34 GmbH-Gesetz sei der Geschäftsführerbezug mit € 0,00 festgesetzt worden. Dies stelle keinen Verzicht auf die Entlohnung dar, sondern die Entlohnung von Herrn SL. werde jeweils erfolgsabhängig gewährt.

Aus dem beigelegten Umlaufbeschluss vom **5.7.2004** geht hervor, dass der Jahresgewinn 2003 in Höhe von € 24.450,91 auf neue Rechnung vorgetragen wird. Der Geschäftsführerbezug für das Jahr 2003 wird von Herrn SL. auf Grund des negativen operativen Ergebnisses mit € 0,00 festgesetzt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Abs. 3 des § 41 FLAG bestimmt, dass der Beitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist. 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.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (vgl. VfGH 9.6.1998, B 286/98 und vom 24.6.1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1.3.2001, G 109/00 und vom 7.3.2001, G 110/00 abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, wird unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis seien, im Fall der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit 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 Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Abfertigung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die

Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. dazu insbesondere VwGH 23.4.2001, 2001/14/0052, 2001/14/0054, vom 10.5.2001, 2001/15/0061 und vom 17.10.2001, 2001/13/0197).

Die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, klargestellt. Nach den Entscheidungsgründen des genannten Erkenntnisses kommt bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert 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 des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre. Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem angeführten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur weiter ausgeführt hat, wird von einer Eingliederung jedoch in aller Regel auszugehen sein, weil dieses Merkmal bereits durch jede 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 der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (vgl. VwGH-Erk. 23.2.2005, 2004/14/0056). Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die kontinuierliche und laut Firmenbuch bereits seit dem Jahr 1999 (bis heute) erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben. Vor dem Hintergrund des funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist den ins Treffen geführten Sachverhaltskomponenten, wie Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, keine Bedeutung zuzubilligen. Nach dem vorhin zitierten Erkenntnis würde der Eingliederung auch nicht entgegenstehen, wenn der Geschäftsführer seine Arbeitszeit in einem hohen Ausmaß einem anderen Unternehmen widmet.

Ist, wie im vorliegenden Fall, das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin gegeben, kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates und der weiteren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf die von der Rechtsmittelwerberin vorgetragenen Argumente, insbesondere hinsichtlich des Unternehmerrisikos nicht mehr an (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068, 23.9.2005, 2005/15/0110, 15.11.2005, 2001/14/0118 u.v. 26.1.2006, 2005/15/0152).

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers somit – unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit – die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen des Geschäftsführers als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 dem Grunde nach in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Was die angefochtene **Qualifizierung als Geschäftsführervergütung und deren Höhe im Kalenderjahr 2003** betrifft, tritt aus nachstehenden Gründen auch keine Änderung gegenüber dem angefochtenen Bescheid ein.

In dem auf dem Trennungsprinzip aufbauenden System der Ertragsbesteuerung von Kapitalgesellschaften ist jedenfalls – d.h. auch bei Mehrheits- oder wie im vorliegenden Fall eines Alleingeschafter – zwischen der Position als Gesellschafter und jener als Geschäftsführer zu unterscheiden.

Dass Gesellschafter einer GmbH aus dem Gesellschaftsvermögen "Entnahmen" tätigen, die auf einen einwandfrei nachgewiesenen zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund nicht zurückgeführt werden können, ist eine Fallkonstruktion, mit welcher sich der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt zu befassen hatte (vgl. Erk. v. 31.3.1998, 96/13/0121). Er hat in seiner Judikatur hiezu mehrfach klargestellt, dass an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern zumal im Falle eines die Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers ebenso strenge Maßstäbe wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen sind. Solche Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaftern von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge oder Sachwerte nicht als erwiesen angenommen werden kann. Der Gerichtshof hat im gegebenen Zusammenhang auch schon ausgesprochen, dass die bloße Verbuchung von Zuwendungen an den Gesellschafter eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendungen nicht ersetzen kann, weil ein solcher Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck kommt, noch daraus der Rechtsgrund der tatsächlichen Zahlung hervorgeht.

Wie aus dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers SL. betreffend das Kalenderjahr 2003 hervorgeht, tätigte der zu 100 % an der Berufungswerberin beteiligte Geschäftsführer jeweils am Ende eines jeden Monats eine Entnahme in Höhe von € 1.800,--. In Summe war dies im Kalenderjahr 2003 ein Betrag von € 21.600,--. (Zusätzlich erhielt er noch für sieben Monate im Kalenderjahr 2003 einen Sachbezug in Form der unentgeltlichen Benutzung einer Wohnung, welcher unbestritten mit € 4.448,64 bewertet und auch von der Berufungswerberin als Geschäftsführervergütung behandelt wurde.) Ein Vergleich der

Geschäftsführerentgelte (ohne Sachbezug) der Jahre 2001 und 2002 ergibt, dass der Geschäftsführerbezug im Kalenderjahr 2001 € 21.409,85 und im Kalenderjahr 2002 € 20.188,41, somit annähernd die gleiche Höhe betrug, sodass schon aus diesem Umstand der Schluss gezogen werden muss, dass im Jahr 2003 ein weiterlaufender Bezug vorliegt.

Aus der Beantwortung des Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates vom 10. April 2006 geht hervor, dass es sich bei den strittigen monatlichen Auszahlungen in Höhe von € 1.800,-- weder um ein Darlehen noch um eine verdeckte Gewinnausschüttung handelt, noch ein schriftlicher Vertrag aus 2003 existiert, wonach auf eine Entlohnung verzichtet worden sei. In dieser Vorhaltsbeantwortung hat die bevollmächtigte Vertreterin das Vorliegen eines die "Entnahmen" des Alleingesellschafters zivilrechtlich tragenden Rechtsgrundes nach Art eines Darlehens- oder Kreditvertrages in keiner Weise nachgewiesen. Für die steuerliche Anerkennung eines Darlehensvertrages werden Vereinbarungen über Rückzahlungstermine, Zinsfälligkeit, Sicherheiten, usw. benötigt. Das Vorliegen entsprechender Vereinbarungen konnte im Berufungsverfahren nicht unter Beweis gestellt werden. In freier Beweiswürdigung erweist sich die vom Finanzamt getroffene Beurteilung der im Kalenderjahr 2003 dem Gesellschafter-Geschäftsführer monatlich zugeflossenen Beträge als Bezüge für seine Tätigkeit als Geschäftsführer bzw. im operativen Bereich für die Berufungswerberin aufgrund der vorangehend aufgezeigten Faktenlage als berechtigt. Zuwendungen von Kapitalgesellschaften an Gesellschafter sind ohne zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund nicht denkbar bzw. läge in diesem Fall eine verdeckte Ausschüttung vor, die aber von der Bw. dezidiert bestritten wird. Fallen jedoch die üblichen zivilrechtlichen Rechtsgründe (Darlehen, Kredit usw.) aus, so kann unbedenklich davon ausgegangen werden, dass arbeitsrechtliche Gründe zur Zuwendung an den Geschäftsführer geführt haben, wenn nach dem ermittelten Sachverhalt offenkundig nur ein Weiterlaufen von in den Vorjahren bezahlten Bezügen in Form einer Verrechnungskontenminderung gegeben ist. Darlehen werden auch nicht monatsweise in gleichen Beträgen ausbezahlt, auch dies ist ein Hinweis auf eine (verdeckte) arbeitsrechtliche Entlohnung.

Zudem ist SL. nicht nur als Geschäftsführer sondern auch operativ für die Rechtsmittelwerberin tätig geworden. Dass keine Gesellschaft einem Fremden rechtsgrundlos Gelder zuwenden würde, liegt ebenso auf der Hand, wie die vom Finanzamt nach Lage des Falles beurteilte Fremdvergleichsuntauglichkeit der gewährten Zuwendungen offen zu Tage liegt. Auch jeder Fremdgeschäftsführer, der noch dazu operativ für die Firma tätig ist, würde einen monatlichen Bezug erhalten. Bemerkt wird, dass der Umlaufbeschluss, wonach der Geschäftsführerbezug für das Jahr 2003 mit € 0,00 festgesetzt wurde, erst mit 5. Juli 2004 datiert ist und die Umlaufbeschlüsse betreffend die Jahre 2001 und 2002 dem Geschäftsführer trotz der von der Berufungswerberin erwirtschafteten Verluste (- ATS 993.328,70 laut

Jahresabschluss 2001 und - € 49.162,24 laut Jahresabschluss 2002) sehr wohl Geschäftsführerbezüge in der obgenannten Höhe zugesprochen haben.

Der Verweis auf § 4 Abs. 12 EStG 1988 kann die Rechtsansicht der Berufungswerberin nicht untermauern. Die erst nach der Dezemberentnahme 2003 eingebuchte Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG ist nach Doralt, EStG, § 4 Tz. 443 das Gegenstück zur Einlagenleistung des Gesellschafters. Diese hat nicht mit der Person des Geschäftsführers, sondern mit der des Gesellschafters zu tun. Daher ist die Einlagenrückzahlung bei der Gesellschaft ein nicht steuerbarer Vermögensabfluss (weder Betriebsausgabe noch Gewinnausschüttung) und beim Gesellschafter eine Minderung der auf die Beteiligung aktivierten Anschaffungskosten. Rückzahlungen am Verrechnungskonto mit rückgezahlten Einlagen können an der Einstufung der Auszahlungen als Gehalt nichts ändern, da beide Vorgänge nichts miteinander zu tun haben.

Die monatlichen "Entnahmen" von € 1.800,-- sind somit aus den oben angeführten Gründen als Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG zu beurteilen, daher entspricht auch die vom Finanzamt für das Kalenderjahr 2003 ermittelte Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag dem Gesetz.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 12. Juni 2006