



UNABHÄNGIGER
FINANZSENA

Außenstelle Salzburg
Senat 2

GZ. RV/0299-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Peter Beisteiner, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1996 bis 1998 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 durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer in seinem Bericht bzw. den Beilagen ua. fest, dass im Prüfungszeitraum an den Geschäftsführer, Hrn. GW, Bezüge in gleich bleibender Höhe (1996: S 1,500.000; 1997: S 1,500.000; 1998: S 1,800.000) ausbezahlt worden seien. Die Bezüge seien vom

Konto 6201 "Ausschüttung an wesentl. Beteiligte" auf das Verrechnungskonto des Geschäftsführers gebucht worden. Zudem habe dem Geschäftsführer ein dienstgebereigener PKW (PKW – Espace, ab 1998 PKW-Audi A6) zur Privatnutzung zur Verfügung gestanden. Der Alleingesellschafter-Geschäftsführer sei in der Art eines Arbeitnehmers tätig. Dies ergebe sich aus der zeitlichen und örtlichen Komponente seiner Tätigkeit in den Räumen des Betriebes und die Auszahlung der Bezüge in gleich bleibender Höhe. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass er für einen der Gesellschaft gewährten Kredit die Haftung übernommen habe.

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 28. Jänner 2000 von den Geschäftsführerbezügen und von dem gemäß § 4 der Verordnung zu § 15 Abs. 2 EStG ermittelten Sachbezug für das Kfz den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entsprechend fest.

Dagegen wurde fristgerecht Berufung erhoben und zwar mit folgender Begründung:

Herr GW habe mit der Bw einen Management- und Consulting Vertrag in Form eines Werkvertrages abgeschlossen. Gemäß Pkt. 2. dieses Vertrages erhalte der Geschäftsführer im Falle des Erreichens eines positiven Betriebserfolges als ergebnisabhängiges Management-Honorar ein Drittel des Betriebserfolges Im Falle eines negativen Betriebserfolges unterbleibe jedwelche Vergütung. Es werde die Abrechnung für den Jahresabschluss 30.9.1998 vorgelegt, für die Vorjahre gebe es eine analog lautende mündliche Vereinbarung. Herr GW habe auch nicht monatlich gleich bleibende Bezüge, die den Charakter von Gehaltszahlungen hätten, erhalten. Im Zuge der Prüfung wurde erklärt, dass die Zahlungen an Hrn. GW über ein Verrechnungskonto abgewickelt wurden und dieses Verrechnungskonto sei nach Vorliegen des Jahresergebnisses mit den entsprechenden Management-Honoraren belastet worden. Das Konto 6201 "Ausschüttung an wesentlich Beteiligte" sei ausschließlich aus Kostenrechnungsgründen geführt worden, um einen entsprechenden Aufwandsfaktor für die zu erwartenden Managementkosten zu zeigen. Betrachte man dieses Konto, so zeige sich, dass es sich nicht um Auszahlungen, sondern um Umbuchungen handle, die nicht 12 oder 14 Mal anfallen würden, sondern unregelmäßig (8-10 Sollbuchungen) mit unterschiedlichen Beträgen. Das Konto 3730, mit der Bezeichnung Verrechnungskonto GW, zeige im Geschäftsjahr 1995/1996 40 Auszahlungspositionen mit

Beträgen von S 253 bis S 249.000, im Geschäftsjahr 1996/1997 zeige dieses Konto 31 Entnahmepositionen von S 280 bis S 213.660, im Geschäftsjahr 1997 26 Positionen von S 6.250 bis S 135.302, im Geschäftsjahr 1998/1999 35 Positionen mit Entnahmewerten von S 1.000 bis S 580.000. Aus den vorgelegten Konten gehe eindeutig hervor, dass es sich hier nicht monatlich fixe als Gehaltszahlung zu qualifizierende Bezüge handeln könne. Das Management-Honorar sei ausschließlich gewinnabhängig, im Falle eines negativen Ergebnisses erhalte Hr. GW kein Gehalt. Mit diesem Schriftsatz wurde ein Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab.

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Ergänzend wurde vorgebracht, dass der mit der Gesellschaft abgeschlossene Management- und Consulting Werkvertrag ausschließlich auf ein positives Betriebsergebnis abziele. Im Falle der Nichterreichung eines positiven Ergebnisses kommt es zu keinen Vergütungen bzw. im Falle von geleisteten Akontozahlungen zu einer Rückzahlung bzw. Rückverrechnung der Akontierungen. Dieser Vertrag unterscheide sich daher von Dienstverträgen ganz wesentlich, weshalb die Qualifizierung des vorliegenden Vertrages als Dienstvertrag denkunmöglich sei.

Mit Schriftsatz vom 29.10.2001 wurde weiters eingewendet, es sei unrichtig, dass Herr GW Gesellschafter-Geschäftsführer sei, da Gesellschafter der Bw die GW -GmbH zu 100 % ist. Es liege somit eine Fremd-Geschäftsführung und nicht eine Gesellschafter-Geschäftsführung vor.

Über die Berufung wurde 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 BGBI. 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).

Alleingesellschafterin der Bw ist im Streitzeitraum die GW-GmbH, an der der Geschäftsführer zu 98 % beteiligt ist. Soweit die berufungswerbende Gesellschaft vorträgt, der Gesellschafter-Geschäftsführer sei nur mittelbar an ihr beteiligt, weil er 98 % der Anteile ihrer Alleingesellschafterin halte und daher kein wesentlich Beteiligter im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 wäre, übersieht sie die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 dritte Satz, wonach die Beteiligung durch Vermittlung einer Gesellschaft einer unmittelbaren Beteiligung gleichsteht (vgl. VwGH 05.06.2003, 2003/15/0040).

Im Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, eines verstärkten Senates ist der Verwaltungsgerichtshof von seiner umfangreich zitierten Vorjudikatur (beginnend mit dem Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0054) abgegangen und hat dies wie folgt begründet:

" 3. 3. All diesen Entscheidungen legte der Verwaltungsgerichtshof die Rechtsanschauung zu Grunde, dass Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt werden, 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 weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft und*
 - dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.*
-

5. Eine Überprüfung der Rechtsanschauungen, die der Verwaltungsgerichtshof zu den Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in der referierten Judikatur geäußert hat, gibt dazu Anlass, die bisher vertretene Rechtsauffassung dahin zu revidieren, dass in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der oben genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. "

a) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:

Für die Frage der Eingliederung ist auch die zeitliche Komponente der zu beurteilenden Tätigkeit von Bedeutung (zB VwGH 16.09.2003, 2003/14/0057; 22.12.2004, 2004/15/0082). Durch die unbestritten kontinuierlich über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung ist für den Gesellschafter-Geschäftsführer das Merkmal der

Eingliederung in den betrieblichen Organismus der berufungswerbenden Gesellschaft zweifelsfrei gegeben.

Nach der jüngsten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe die oben zitierten Erkenntnisse vom 10.11.2004 und 22.12.2004) kommt dem Tatbestandselement der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitsgebers überragende Bedeutung zu. Auch wenn damit das Schicksal der Berufung bereits entschieden ist, so ist im gegenständlichen Berufungsfall zu den weiteren Elementen folgendes festzuhalten:

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).

Da der Gesellschafter-Geschäftsführer die Bezahlung seiner Bezüge frei bestimmen und gestalten kann, sind die tatsächlichen Verhältnisse entscheidend.

Die tatsächlichen Umstände zeigen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer in den Streitjahren einen in etwa gleich bleibenden Bezug entnommen hat.

Zum Vorliegen eines Unternehmerrisikos führt die Bw ins Treffen, die Vergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers orientiere sich am Betriebserfolg, sodass es im Falle eines wirtschaftlichen Einbruches zu keiner Vergütung bzw. im Falle von geleisteten Akontozahlungen zu einer Rückzahlung bzw. Rückverrechnung der Akontierungen kommen

würde. Auch der Umstand, dass die erfreuliche Geschäftsentwicklung in den Streitjahren diese behauptete Vereinbarung nicht habe schlagend werden lassen, ist nicht entscheidend, da es bei der Beurteilung, ob ein Unternehmerrisiko vorliegt, auf die tatsächlichen Verhältnisse ankommt. Die über den gesamten Streitzeitraum, wenn auch nicht monatlich, so doch regelmäßig erfolgte Entlohnung des Geschäftsführers ist gegeben. Dass im Falle einer negativen wirtschaftlichen Entwicklung das Entgelt entsprechend zu verringern oder rückzuverrechnen gewesen wäre, ist im Hinblick auf die tatsächliche Ausbezahlung (Gutschriften auf dem Verrechnungskonto) und die wirtschaftliche Entwicklung im Streitzeitraum nicht von entscheidenden Bedeutung (vgl. VwGH 05.06.2003, 2003/15/0040, unter Hinweis auf die Erkenntnisse vom 22.05.2002, 2001/15/0193, und vom 29.01.2003, 2001/13/0181). Das Risiko ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen ist daher nicht gegeben.

Was die mit der Geschäftsführertätigkeit verbundenen Aufwendungen betrifft, so ist festzuhalten, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer ein firmeneigener PKW zur Privatnutzung zur Verfügung stand.

Das Tragen der Sozialversicherungsbeiträge durch den Geschäftsführer begründet kein Unternehmerrisiko (vgl. VwGH 18.12.2002, 2001/13/0141, mit weiteren Nachweisen).

Auch die Übernahme von persönlichen Haftungen durch den Alleingesellschafter-Geschäftsführer für betriebliche Bankverbindlichkeiten begründet kein Unternehmerrisiko des Geschäftsführers. Die Rechtsordnung billigt der Bw als GmbH eigene Rechtspersönlichkeit zu und ermöglicht infolge des Trennungsprinzips auch steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter (auch Alleingesellschafter) und der Kapitalgesellschaft. Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist solcherart nicht für den eigenen Betrieb, sondern für den der Kapitalgesellschaft und somit für einen fremden Betrieb tätig. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist das Risiko, welches der Gesellschafter-Geschäftsführer im Falle der Übernahme einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der Gesellschaft trägt, der Gesellschaftersphäre zuzuordnen und stellt damit kein Unternehmerwagnis im Bereich der Geschäftsführungstätigkeit dar (vgl. zB VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023, mit weiteren Nachweisen).

Auf Grund der vorliegenden Umstände ist festzustellen, dass für den Gesellschafter-Geschäftsführer im Streitzeitraum ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko nicht bestanden hat.

c) Kontinuierliche Honorierung:

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 Teilstrich 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 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 erfolgte die Auszahlung durch Gutschriften auf dem Verrechnungskonto 8 bis 10mal jährlich. Damit ist aber eine laufende Entlohnung im Sinn der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung gegeben.

Die Bezüge (Vergütung und Sachbezug) des Gesellschafter-Geschäftsführers wurden daher zu Recht dem Dienstgeberbeitrag sowie dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen.

Schließlich beantragte die Bw in der Berufung und im Vorlageantrag die Entscheidung mit einer mündlichen Verhandlung.

Zu diesem Vorbringen ist zu sagen, dass bis zur Neuordnung des abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahrens durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz (AbgRmRefG), BGBl. I Nr. 97/2002, eine mündlichen Verhandlung nur in den durch § 260 Abs. 2 BAO dem Berufungssenat zugewiesenen Fällen (wozu die Entscheidung über eine Berufung betreffend die Vorschreibung von Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen nicht zählt) anzuberaumen war.

Gemäß § 260 BAO in der ab 1. Jänner 2003 geltenden Fassung des AbgRmRefG hat über Berufungen ua. gegen von Finanzämtern erlassene Bescheide grundsätzlich der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entscheiden. Nach § 323 Abs. 10 BAO ist er auch für die am 1. Jänner 2003 unerledigten Berufungen zuständig.

Für die Frage der Beantragung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat sieht die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 12 BAO zum einen vor, dass nach § 284 Abs. 1 in der Fassung vor dem AbgRmRefG gestellte Anträge auf mündlichen Verhandlung (was nach alter Rechtslage nur in Fällen möglich war, über welche der Berufungssenat zu entscheiden hatte) ab 1. Jänner 2003 als auf Grund des § 284 Abs. 1

Z. 1 gestellt gelten. Zum anderen wird für jene Berufungen, über die nach der vor dem 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, ein gesondert auszuübendes bis 31. Jänner 2003 befristetes Antragsrecht auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung eröffnet.

Vor dem Hintergrund der aufgezeigten Rechtslage vermittelte der im Jahr 2000 im Rahmen der Berufung und des Vorlageantrages unzulässigerweise gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung der Bw keinen Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat (vgl. VwGH 16.09.2003, 2003/14/0057).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, 7. März 2005