



GZ. RV/0818-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch PVZ Steuer- & Unternehmensberatungs-GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1999 bis 2001 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 durchgeführten Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer in seinem Bericht bzw. den Beilagen ua. fest, dass im Prüfungszeitraum an den Alleingesellschafter-Geschäftsführer gleich bleibende Bezüge (12 x S 33.916,00 = S 406.992,00) ausbezahlt worden seien. Über die Entlohnung gebe es keinen schriftlichen

Vertrag. Der mit der Tätigkeit der Geschäftsführung verbundene Büroaufwand werde von der Gesellschaft getragen und der Geschäftsführer erhalte Reisediäten (1999: S 217.337,27; 2000: S 172.254,91; 2001: S 167.717,10). 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 5. April 2002 von den Geschäftsführerbezügen den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entsprechend fest.

Dagegen wurde fristgerecht Berufung erhoben und zwar mit folgender Begründung:

Der Alleingesellschafter wurde für seine Funktion als Geschäftsführer mit gleich bleibenden Bezügen entschädigt. Wie bereits im Zuge der Prüfung mitgeteilt, sei die Entnahmepolitik des Alleingesellschafter-Geschäftsführers von der Ergebnisentwicklung abhängig. Er habe die Bezüge an die Entwicklung des Cashflows angelehnt. Dies gehe soweit, dass er keine Bezüge erhalten würde, sollte die Firma negativ bilanzieren. Wie aus der beiliegenden Berechnung ersichtlich sei, sei das Ergebnis der Cashflow-Entwicklung (Cashflow aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit und Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit) gleich bleibend. Daher wäre die Anpassung der Geschäftsführerbezüge unterblieben, nicht einmal die jährlichen Indexsteigerungen, die ein Gehaltsempfänger bekommen hätte, seien verrechnet worden. Die gleich bleibenden Entnahmen würden kein Indiz für das Fehlen eines Unternehmerwagnisses darstellen, da sie abhängig vom Betriebserfolg gewährt würden. Die Tatsache, dass bisher keine Liquiditätsprobleme bestanden und die Höhe der Bezüge unverändert blieb, könne nicht als Indiz gegen den Bw verwendet werden, als aufgrund dieses Sachverhaltes (Entnahme von gleich bleibenden Geschäftsführungsbezügen) darauf geschlossen werde, diese Vorgehensweise der Entnahmepolitik würde sich auch auf liquiditätsschwache Wirtschaftsjahre erstrecken und somit die Merkmale eines Dienstverhältnisses erfüllen.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsentscheidung und führte zur Begründung aus, dass sich die Eingliederung des Geschäftsführers in den Betrieb daraus ableiten lasse,

dass die entgeltliche Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers auf Dauer angelegt sei. Es sei nicht ersichtlich, dass die Bezüge am Cashflow orientiert gewesen seien, die tatsächliche Entlohnung sei vielmehr von fixen Bezügen geprägt. Zudem erhalte der Gesellschafter-Geschäftsführer Reisekostenersätze, weshalb ein Unternehmerwagnis nicht anzunehmen sei.

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Ergänzend wurde eingewendet, dass die Entnahmen deshalb gleich geblieben sind, da die Entwicklung des Free-Cash-Flow in diesen Jahren keine wesentliche Änderung erfahren habe und keine fixe Verhältnisgröße (Free-Cash-Flow zu Entnahmen) festgelegt worden sei. Der Gesellschafter-Geschäftsführer orientiere sich bei seinen Entnahmen immer am betrieblich Möglichen. Der Alleingesellschafter zahle sich einen Bezug aus, der niedriger sei als der eines normalen LKW-Fahrers, zudem hafte er gegenüber der Bank mit seinem Privathaus. Er erledige seine Arbeiten entsprechend einem Einzelunternehmer und hätte die Bezüge reduziert, wenn dies die Situation der Firma erfordert hätte.

Für den Streitzeitraum ergibt sich folgende Gegenüberstellung (in Schilling; siehe Vorhalt vom 27.02.2004 und Antwortschreiben vom 05.05.2004):

	1999	2000	2001
Gf-Bezug (12 x 33.916,00)	406.992,00	406.992,00	406.992,00
Cashflow aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	570.474,11	475.779,09	681.063,44
Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit	1.403.516,15	- 484.430,23	- 679.754,07
Jahresgewinn	202.898,41	144.364,87	226.576,49

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 BGBl. 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).

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 Alleingesellschafter-Geschäftsführer das Merkmal

der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der berufungsverbundenen Gesellschaft zweifelsfrei gegeben.

Auch wenn nach der jüngsten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe die oben zitierten Erkenntnisse vom 10.11.2004 und 22.12.2004) dem Tatbestandselement der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitsgebers überragende Bedeutung zukommt, 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 Alleingesellschafter-Geschäftsführer die Bezahlung seiner Bezüge frei bestimmen und gestalten kann, sind die tatsächlichen Verhältnisse entscheidend.

Die tatsächlichen Verhältnisse zeigen, dass der Alleingesellschafter-Geschäftsführer in den Streitjahren einen gleich bleibenden Bezug ($12 \times 33.916,00 = 406.992,00$) entnommen hat.

Zum Vorliegen eines Unternehmerrisikos führt die Bw ins Treffen, der Alleingesellschafter-Geschäftsführer orientiere sich mit seinen Entnahmen am Betriebserfolg, sodass im Falle eines wirtschaftlichen Einbruches eine entsprechende Reduktion des Geschäftsführerentgeltes vorzunehmen wäre. Eine solche Verringerung des Geschäftsführerentgeltes sei deshalb nicht

in Betracht gekommen, weil die Entwicklung des Free-Cash-Flow in diesen Jahren keine wesentliche Änderung erfahren habe. Dieses Vorbringen kann aber die Berufung nicht zum Erfolg führen, da es bei der Beurteilung, ob ein Unternehmerrisiko vorliegt, auf die tatsächlichen Verhältnisse ankommt. Die über den gesamten Streitzeitraum gleich bleibende monatliche Entlohnung des Geschäftsführers ist unbestritten. Dass im Falle einer negativen wirtschaftlichen Entwicklung das Entgelt entsprechend zu verringern gewesen wäre, ist im Hinblick auf die tatsächliche regelmäßige Ausbezahlung 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). Zudem wurde eine Rückzahlungsverpflichtung nicht einmal behauptet. Das Risiko ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen ist daher nicht gegeben.

Was die mit der Geschäftsführertätigkeit verbundenen Aufwendungen betrifft, so ist festzuhalten, dass der Alleingesellschafter-Geschäftsführer Auslagenersätze (1999: S 217.337,27; 2000: S 172.254,91; 2001: S 167.717,10) erhalten hat und der Büroaufwand von der Gesellschaft getragen wurde.

Das Risiko von Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben hat den Alleingesellschafter-Geschäftsführer daher nicht getroffen.

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 Alleingesellschafter-Geschäftsführer im Streitzeitraum ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko nicht bestanden hat.

c) Kontinuierliche Honorierung:

Nach der ständigen 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 monatlich. Damit ist aber eine laufende Entlohnung im Sinn der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung gegeben.

Die Bezüge des Alleingesellschafter-Geschäftsführers wurden daher zu Recht dem Dienstgeberbeitrag sowie dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, 01. März 2005