



GZ. RV/804-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Wirtschaftstreuhand Tirol Steuerberatungs- GmbH & Co KEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 1998 bis 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

I.) Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988:

Die Lohnsteuer wird von € 542,43 (S 7.464,00) auf € 524,48 (S 7.217,00) herabgesetzt.

II.) Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird von der Bemessungsgrundlage in Höhe von € 142.444,42 (S 1.960.078,00) mit € 6.410,00 (S 88.204,00) festgesetzt.

Da für den obigen Zeitraum bereits € 3.888,58 verbucht wurden, wird die Nachforderung mit € 2.521,42 festgesetzt.

III.) Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird von der Bemessungsgrundlage in Höhe von € 142.444,42 (S 1.960.078,00) mit € 752,66 (S 10.357,00) festgesetzt.

Da für den obigen Zeitraum bereits € 457,70 verbucht wurden, wird die Nachforderung mit € 294,96 festgesetzt.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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 die Jahre 1998 bis 2000 umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer in seinem Bericht bzw. den Beilagen Folgendes fest:

1.) Abfuhrdifferenzen (in Schilling):

	L	DB	DZ
1998	-6.662,00	-2.672,00	-308,00
1999	-1,00	0,00	-2,00

2000	-801,00	-1.681,00	-194,00
Summe	7.464,00	4.353,00	504,00

2.) An den Alleingesellschafter-Geschäftsführer der Bw seien im Prüfungszeitraum regelmäßige Bezüge ausbezahlt worden (1998: S 210.000; 1999: S 210.000; 2000: S 180.000). 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 16. November 2001 die Abfuhrdifferenzen und von den Geschäftsführerbezügen den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entsprechend fest.

Dagegen wurde Berufung erhoben und beantragt, die Berechnungsgrundlagen der Bescheidfeststellungen zu übermitteln und eingewendet, dass der Geschäftsführer in den Organismus des Unternehmens nicht eingegliedert sei. Das Unternehmen verfüge über keinen üblichen Büro-, Werkstatt- oder Produktionsbetrieb. Die wesentliche Tätigkeit der Gesellschaft umfasse die Übernahme der Geschäftsführung an anderen Betrieben, dazu sei es erforderlich gewesen, dass sich der Geschäftsführer monatelang vor Ort in Tirol bzw. in Niederösterreich aufhalten musste. Die Dienstnehmer hätten ihre Arbeiten teilweise in einem angemieteten Büro aber auch zuhause ausgeübt. Es habe daher zu keiner Zeit eine Büroorganisation in dem Sinne gegeben, wie es für die DB- und DZ-Pflicht erforderlich wäre.

Zu dem vom Finanzamt versendeten Vorhalt betreffend "Wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer" gab die Bw Folgendes bekannt:

Die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers sei projektbezogen und bestehe aus der Übernahme der Geschäftsführung und dem Führen anderer Tourismusbetriebe, Management im Tourismus und der Unternehmensberatung v.a. für Hotellerie und Gastronomie. Die Entlohnung erfolge nicht laufend, mit einem Jahresfixum von ca. S 150.000,-- plus einem erfolgsabhängigen Bonus von bis zum 4-fachen des Fixums. Es bestehe keine feste Arbeitszeit und der Arbeitsort sei dort, wo gerade ein Auftrag abgearbeitet werde. Von der Gesellschaft werde kein Büro zur Verfügung gestellt. Auslagenersätze würden in Form von Kilometergeldern bezahlt.

Im Zuge des Vorhalteverfahrens stellte das Finanzamt fest, dass lt. dem Verrechnungskonto von HL regelmäßige Entnahmen erfolgten und zumindest 1x jährlich das Geschäftsführer-Gehalt aufgebucht wurde, ferner, dass im Jahre 1999 Reisekosten in Höhe von S 43.282,00 ausbezahlt wurden und dass dem Geschäftsführer ein arbeitgebereigenes Kfz, ein Audi 100 Avant (NP: S 384.000,00), für den ein Fahrtenbuch geführt wurde, zur Privatnutzung zur Verfügung stand.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung und änderte den Bescheid insofern ab, in dem es für den Pkw einen halben Sachbezug bei der Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages berücksichtigte.

Fristgerecht stellte die Bw den Antrag die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen und brachte ergänzend vor, dass die Berechnung der Abfuhrdifferenzen nach wie vor unklar sei.

Die Berufsbehörde übermittelte der Bw eine detaillierte Aufstellung der vom Prüfer festgestellten Abfuhrdifferenzen. Mit Schriftsatz vom 1. April 2004 bestätigte die Bw die Jahre 1998 sowie 1999 und beantragte unter Hinweis auf eine Einzahlung und Buchung auf dem FA-Konto die Abfuhrdifferenzen für 2000 bei der Lohnsteuer mit S 554,00, beim Dienstgeberbeitrag mit S 1.468,00 und beim Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit S 169,00 festzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Abfuhrdifferenzen:

Die in den angefochtenen Bescheiden vom 16. November 2001 festgesetzten Abfuhrdifferenzen für 1998 und 1999 bleiben unverändert. Die Abfuhrdifferenzen für 2000 werden entsprechend dem Schriftsatz vom 1. April 2004 herabgesetzt. In diesem Punkt war dem Berufungsbegehren stattzugeben.

Abfuhrdifferenzen laut Berufungsentscheidung:

	L	DB	DZ
1998	-6.662,00	-2.672,00	-308,00
1999	-1,00	0,00	-2,00

2000	-554,00	-1.468,00	-169,00
Summe	S 7.217,00	S 4.140,00	S 479,00

2.) Dienstnehmereigenschaft gemäß § 41 Abs. 2 FLAG:

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).

Nach der Rechtsprechung des VwGH werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Ges.m.b.H. dann erzielt, 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 unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält (vgl. die Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, und vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen 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 eine feste Arbeitszeit, ein fester Arbeitsort, die arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. VwGH 19.6.2002, 2001/15/0068, mit weiteren Nachweisen).

a) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:

Für die Frage der Eingliederung ist auch die zeitliche Komponente der zu beurteilenden Tätigkeit von Bedeutung. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB Erkenntnis vom 16.9.2003, 2003/14/0057) spricht die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung, was beispielsweise bei einem nur zum Zwecke der Unternehmenssanierung bestellten Geschäftsführer nicht der Fall sein muss.

Der Begriff der Eingliederung kann auch nicht auf die räumliche Komponente reduziert werden, denn auch ein Außendienstmitarbeiter ist in den geschäftlichen Organismus eingliedert.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage begegnet die Beurteilung der Finanzbehörde erster Instanz, die Eingliederung des Geschäftsführers ergebe sich im Berufungsfall aus der auf Dauer angelegten Erfüllung der Aufgaben des Geschäftsführers im Bereich der Unternehmensleitung, keinen Bedenken der Rechtsmittelbehörde.

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 Merkmales 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 in etwa gleich bleibende Bezüge (1998: S 210.000; 1999: S 210.000; 2000: S 180.000) erhalten hat. Die Leistungsbeziehung ist so gestaltet, dass der Geschäftsführer in jedem Fall ein Fixum (lt. Vorhaltebeantwortung ca. S 150.000,00) und bei entsprechend höheren Gewinnen eine höhere Vergütung entnimmt.

Ein Mindestbezug steht aber der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses entgegen (vgl. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0070).

Entgegen der von der Bw vertretenen Auffassung ist das Risiko von schwankenden Einnahmen, die einen bestimmten Mindestbetrag nicht unterschreiten, noch nicht ein solches, wie es für Unternehmer eigentümlich ist (vgl. zB VwGH 25.9.2001, 2001/14/0051).

Was die mit der Geschäftsführertätigkeit verbundenen Aufwendungen betrifft, so ist festzuhalten, dass der Alleingesellschafter-Geschäftsführer Auslagenersatz (1999: S 43.282,00) erhalten hat.

Für die mit seiner Tätigkeit zusammenhängenden beruflichen Fahrten stand dem Alleingesellschafter-Geschäftsführer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug zur Verfügung, das auch privat genutzt wurde. Die in der Berufungsvorentscheidung vom 8. Juli 2002

vorgenommene Zurechnung eines Sachbezuges in der gesetzlichen Höhe (vgl.

§ 41 Abs. 3 FLAG in Verbindung mit § 15 Abs. 2 EStG 1988 und

§ 4 Abs. 2 der Sachbezugsverordnung) erfolgte daher zu Recht.

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) Laufende Entlohnung:

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 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 hat der Geschäftsführer beinahe monatlich Beträge erhalten. Mindestens 1x jährlich wurde Geschäftsführervergütung dem Verrechnungskonto gutgeschrieben. 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 war.

Berechnung:

I.) Lohnsteuer

Abfuhrdifferenz lt.	1998	1999	2000	Summe
angefochtenen Bescheid	S 6.662,00	S 1,00	S 801,00	S 7.464,00 € 542,43
lt. Berufungs-entscheidung	S 6.662,00	S 1,00	S 554,00	S 7.217,00 € 524,48
Minderung				€ 17,95

II.) Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen:

DB	1998	1999	2000	Summe
Abfuhrdifferenz lt. Berufungs-entscheidung	S 2.672,00	S 0,00	S 1.468,00	S 4.140,00 € 300,85

Neuberechnung lt. Berufungs- vorentscheidung	S 11.005,00	S 11.005,00	S 8.545,00	S 30.556,00 € 2.220,57
Nachforderung lt. Berufungs- entscheidung				34.696,00 € 2.521,42

III.) Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:

DZ	1998	1999	2000	Summe
Abfuhrdifferenz lt. Berufungs- entscheidung	S 308,00	S 2,00	S 169,00	S 479,00 € 34,81
Neuberechnung lt. Berufungs- vorentscheidung	S 1.296,00	S 1.296,00	S 987,00	S 3.580,00 € 260,15
Nachforderung lt. Berufungs- entscheidung				S 4.059,00 € 294,96

Salzburg, 14. April 2004