



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Salzburg
Senat 2

GZ. RV/09795-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mitsch Grebner Steuerberatungs OEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1999 und 2000 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 der Alleingesellschafter-Geschäftsführer der Bw in den Jahren 1997, 1998 und 1999 für seine Tätigkeit jeweils S 140.000,00 erhalten hat. Der die Leistungsbeziehung des Gesellschaftergeschäftsführer betreffende Vorhalt sei von der Bw nicht beantwortet worden (Aktenvermerk vom 13. Mai 2002). 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 15. Mai 2002 von den im Prüfungszeitraum 1999 bis 2000 ausbezahlten Geschäftsführerbezügen den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag den Prüferfeststellungen entsprechend fest.

Dagegen wurde mit der Begründung Berufung erhoben, Hr. GR sei nicht Dienstnehmer und stehe auch in keinem dienstnehmerähnlichen Verhältnis zur GmbH. Er erhalte von der GmbH für die Durchführung seiner Aufgaben keine Betriebsmittel zur Verfügung gestellt. Er fahre mit seinem eigenen Auto für das Unternehmen jährlich ca. 70.000 km. Die Kosten für die Anschaffung und den Betrieb des Fahrzeuges trage er alleine. Für seine Tätigkeit ersetze ihm die GmbH jährlich S 140.000,00 und als Aufwandsersatz S 210.000,00. Ursprünglich sei vereinbart gewesen, soferne es der wirtschaftliche Erfolg des Unternehmens zulasse, einen Geschäftsführerbezug von S 420.000,00 pro Jahr zuzüglich Ersatz des gesamten anfallenden Aufwandes auszubezahlen. Da die GmbH einen Verlust erwirtschaftet habe, sei der Bezug angepasst und auf S 140.000,00 herabgesetzt worden. Ebenso sei der Aufwandsersatz von ursprünglich ca. S 300.000,00 auf S 210.000,00 verringert worden. Aus dem Verhältnis der aufgewendeten Zeit und des dafür erhaltenen Bezuges gehe eindeutig hervor, dass es sich um keine dienstnehmerähnliche Entlohnung handle, sondern dass der Geschäftsführer das wirtschaftliche Risiko des Unternehmens trage.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab und führte begründend aus, dass sich aus der Tatsache, dass die entgeltliche Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers auf Dauer angelegt sei, sich nach der VwGH-Judikatur die Eingliederung in den Betrieb der GmbH ableiten lasse. Bezüglich der Entlohnung existiere kein schriftlicher Vertrag. Es stehe fest, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer seit dem Jahr 1993 eine Vergütung in Höhe von jährlich S 140.000,00 (monatlich S 10.000,00 zuzüglich 13. und 14. Bezug) und einen

Aufwandsersatz von jährlich S 210.000,00 im Prüfungszeitraum erhalten habe. Die Höhe der Vergütungen und des Aufwandsersatzes sei bis zum Jahr 2000 unabhängig vom Geschäftserfolg ausbezahlt worden, weshalb ein Unternehmerwagnis nicht vorliege und eine regelmäßige Entlohnung gegeben sei.

Fristgerecht stellte die Bw den Antrag, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen, und führte ergänzend aus:

GR sei alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH. Es liege in seinem alleinigen Ermessen, ob er Tätigkeiten für die Gesellschaft ausführt und in welchem Umfang. Er bestimme alleine, ob er sich für geleistete oder auch nicht geleistete Arbeiten eine Vergütung auszahle oder nicht. Erwirtschaftet die Gesellschaft Gewinne, so bestimme er alleine, ob er sich eine Gewinnausschüttung gewährt oder ob er die Überschüsse als Geschäftsführerbezug entnimmt. Gewährt er sich Bezüge, welche die Gesellschaft nicht aus eigenen Mitteln leisten könne, sondern mit Fremdmitteln finanzieren müsse, so hafte er persönlich für diese Bankkredite. Kein Dienstnehmer sei verpflichtet, für seine Bezüge die Haftung zu übernehmen oder diese bei schlechtem wirtschaftlichen Erfolg wieder zurückzuzahlen. Kein Dienstnehmer habe die Möglichkeit selbst über die Art und den Umfang seiner Arbeitsleistungen zu bestimmen. Tätigt ein Einzelunternehmer Privatentnahmen für die nicht ausreichend Eigenmittel vorhanden sind, so hafte er für die Fremdkredite. Nimmt der Geschäftsführer und Alleingesellschafter für die Bezahlung der Geschäftsführungstätigkeit Fremdmittel auf, so hafte er ebenfalls mit seinem Privatvermögen dafür.

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).

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 - Weisungsgebundenheit 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 Weisungsgebundenheit 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.

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 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 gleich bleibende Bezüge (S 140.000,00) erhalten hat. Die Leistungsbeziehung ist

so gestaltet, dass der Geschäftsführer in jedem Fall einen Mindestbetrag 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 im Streitzeitraum einen Aufwandsersatz in Höhe von S 210.000,00 erhalten hat.

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).

Es kann aber auch der Ansicht der Bw nicht gefolgt werden, im Hinblick auf übernommene persönliche Haftungen des Geschäftsführers für betriebliche Bankverbindlichkeiten bestehe ein 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 Unternehmerrisiko im Bereich der Geschäftsführungstätigkeit dar (vgl. zB VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023, mit weiteren Nachweisen). Auch der Einwand, er könne die Gewinnausschüttung frei bestimmen, betrifft die Gesellschaftersphäre. Die Bw vernachlässigt mit ihrem Vorbringen die für die steuerliche Betrachtung erforderliche Trennung zwischen Gesellschafts- und Geschäftsführersphäre (vgl. zB VwGH 20.3.2002, 2001/15/0155).

Aufgrund 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 Teilstreich 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 jährlich S 140.000,00 (monatlich S 10.000,00 zuzüglich 13. und 14. Bezug) erhalten. Damit ist aber eine laufenden Entlohnung im Sinn der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung gegeben.

Die angefochtenen Bescheide entsprechen daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, 20. Februar 2004