



GZ. RV/0468-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Dr. Michael Schallhart, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1998 bis 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

1.) Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für den Zeitraum 1.1.1998 bis 31.12.2000 wird von der Bemessungsgrundlage S 10,211.335,00, das sind € 742.086,66, mit S 459.510,00, das sind € 33.393,89, festgesetzt.

Die Nachzahlung wird von S 46.575,00, das sind € 3.384,74, auf S 45.000,00, das sind € 3.270,28, herabgesetzt.

2.) Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1.1.1998 bis 31.12.2000 wird von der Bemessungsgrundlage S 10,211.335,00, das sind € 742.086,66, mit S 53.801,00, das sind € 3.909,87, festgesetzt.

Die Nachzahlung wird von S 5.448,00, das sind € 395,92, auf S 5.278, das sind € 383,57, herabgesetzt.

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

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 - abge-

sehen 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 (1998: S 300.000; 1999: S 360.000; 2000: S 375.000) ausbezahlt worden seien. 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 14. Mai 2001 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:

Herr EW habe als Alleingesellschafter die ausschließliche Einflussnahme auf die Einnahmen- und Ausgabenseite und gestalte damit den materiellen Erfolg des Unternehmens und damit seines Geschäftsführerbezuges selbst; d.h. er trage das Unternehmerrisiko. Herr EW trage die Reisekosten selbst, habe kein Firmenauto, sondern ein eigenes Kfz für Dienstfahrten ohne Spesenersatz. Die Entlohnung sei variabel, richte sich nach dem jeweiligen Stand der Lkws und werde nach Verfügbarkeit der finanziellen Mittel ausbezahlt. Es bestehe keine Entgeltfortzahlung an Feiertagen, Krankenständen, Urlauben, kein Urlaubsanspruch, es würden keine Sonderzahlungen ausbezahlt. Der Geschäftsführer bezahle die Sozialversicherungsbeiträge selbst, es bestehe kein Abfertigungsanspruch und im

Verhinderungsfall müsse Herr EW auf eigene Kosten für eine Vertretung sorgen. Er trage daher das Unternehmerrisiko und sei nicht in der Art eines Arbeitnehmers tätig.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab.

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Ergänzend wurde eingewendet, dass der Geschäftsführer keineswegs eine festgelegte Dienstzeit habe, sondern nur einen Teil seiner Zeit am Sitz der Gesellschaft verbringen würde, wo er übrigens nicht einmal ein eigenes Büro habe. Herr EW verfüge über ein eigenes Büro in St. Gilgen, womit auch eine Eingliederung in den Organismus der Gesellschaft in räumlicher wie zeitlicher Sicht nicht gegeben sei. Des Weiteren würden die Bezüge nicht regelmäßig ausbezahlt (1998: 5x; 1999: 4x; 2000: 2x). Die Aufstellung der Bezüge zeige, dass die Auszahlung unregelmäßig und nach Maßgabe der verfügbaren finanziellen Mittel der Gesellschaft erfolgen würde. Ein Unternehmerrisiko liege nicht vor, da der Geschäftsführer bei jeder Entscheidung das unternehmerische und finanzielle Risiko zu tragen habe. Zum Glück habe es noch keine gravierenden Fehlentscheidungen gegeben, die den Fortbestand des Unternehmens und damit das Einkommen des Geschäftsführers gefährdet hätten. In den Streitjahren seien folgende Bezüge tatsächlich ausbezahlt worden 1998: S 200.000; 1999: S 580.000 und 2000: S 220.000.

Ergänzend gab die Bw noch bekannt, dass der Alleingesellschafter-Geschäftsführer einen wesentlichen Teil seiner Arbeit von seinem Büro in St. Gilgen aus erledige. Aufwendungen dafür trage er selbst. Die Kfz-Kosten würden über das Kilometergeld abgerechnet, das Handy werde vom Unternehmen bezahlt und für die Kosten des Festnetz- und Internetanschlusses habe der Geschäftsführer aufzukommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Herr EW erhielt im Streitzeitraum als Alleingesellschafter-Geschäftsführer Bezüge von drei Gesellschaften: Von der KW-GmbH (die Bw), von der MG-GmbH (beide wurden 2001 als übertragende Gesellschaften mit der EW-GmbH verschmolzen) und von der EW-GmbH. Alle Gesellschaften sind im Speditions- und Transportgewerbe tätig.

Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag findet sich für die Streitjahre in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG), der seinerseits auf § 41 FLAG verweist.

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 § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

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.

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 Teilstich 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 Teilstich 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:

In dem bereits oben zitierten Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, hat der VwGH seine bisherige Rechtsprechung zu diesem Thema wie folgt dargestellt:

" 4. 1. Die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft hat der Verwaltungsgerichtshof in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft als verwirklicht angesehen.

Das Überwiegen der Tätigkeit im operativen Bereich der Gesellschaft über die Aufgaben der Geschäftsführung hat der Verwaltungsgerichtshof mit der Begründung als bedeutungslos beurteilt, dass die Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 an den Inhalt der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten und an seine handelsrechtliche Stellung nicht anknüpft, weshalb der Annahme einer Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft auch der Umstand nicht entgegen steht, dass der Gesellschafter nicht handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft ist. Im hg. Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass es der Beurteilung der Einkünfte als solcher nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegensteht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifizierung der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solcher nach § 22 Z. 1 EStG 1988, geböte.

Vor dem Hintergrund des funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wurden in der genannten Judikatur den Sachverhaltskomponenten der Anwesenheit des Gesellschafters in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft, der Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes und einer festen Arbeitszeit und des Unterworfenseins unter betriebliche Ordnungsvorschriften keine Bedeutung zugebilligt und wurde ausgesprochen, dass es der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht entgegensteht, wenn dem Geschäftsführer in den Räumlichkeiten der Gesellschaft kein Büro eingeräumt ist, wenn er die Tätigkeit für das Unternehmen nicht in dessen Räumlichkeiten verrichtet und Geschäftsführungsfunktionen auch für andere Kapitalgesellschaften übernommen hat. Auch eine größere Entfernung des Wohnsitzes oder des Ortes einer weiteren Betätigung des Geschäftsführers vom Sitz der Gesellschaft hat der Gerichtshof der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft als nicht hinderlich beurteilt."

Im gegenständlichen Fall ist durch die unbestritten kontinuierlich über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für den Alleingesellschafter-Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der berufungswerbenden Gesellschaft zweifelsfrei gegeben. Dabei ist es ohne Bedeutung, ob er am Sitz der Gesellschaft ein Büro hat oder auch andere Geschäftsführerfunktionen ausübt.

Nach der jüngsten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe Erkenntnisse vom 10.11.2004, 2003/13/0018, und vom 22.12.2004, 2004/15/0082) kommt dem Tatbestandselement der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitsgebers entscheidende 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 Alleingesellschafter-Geschäftsführer die Bezahlung seiner Bezüge frei bestimmen und gestalten kann, sind die tatsächlichen Verhältnisse entscheidend.

Die tatsächlichen Umstände zeigen, dass der Alleingesellschafter-Geschäftsführer in den Streitjahren zumindest einen Bezug von S 200.000,00 erhalten hat.

Es ist nicht klar ersichtlich, nach welchen Kriterien das Geschäftsführerhonorar in konkreter Ausformung der "Erfolgsabhängigkeit" zu bemessen ist. In welchem Umfang die von der Bw eingewendete "Erfolgsabhängigkeit" für den Alleingesellschafter-Geschäftsführer im Streitzeitraum schlagend geworden wäre, konnte die Bw nicht dartun.

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).

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

Zudem ist festzuhalten, dass dem Geschäftsführer jedenfalls ein Teil seiner mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen von der Gesellschaft erstattet wurden (Kilometergelder, Handy).

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 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 zumindest zwei Mal jährlich. 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.

Hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung der ausbezahlten Bezüge wird dem Berufungsbegehren stattgegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Abgaben errechnen sich daher wie folgt:

1.) Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen für den Zeitraum 1.1.1998 bis 31.12.2000:

a) DB-Neuberechnung des Geschäftsführerbezuges laut Berufungsentscheidung

Jahr	Bezug	Prozentsatz	Errechneter DB
1998	200.000 öS	4,5 %	9.000 öS
1999	580.000 öS	4,5 %	26.100 öS
2000	220.000 öS	4,5 %	9.900 öS
Summe	1.000.000 öS		45.000 öS

b) Bemessungsgrundlage und Nachforderung

Bruttolohnsumme der Lohnkonten	9,211.335 öS	
Bruttolohnsumme des Gf-Bezuges	1.000.000 öS	
Bemessungsgrundlage	10,211.335 öS	742.086,66 €
Errechneter DB	459.510 öS	33.393,89 €
Summe der Abfuhr lt. Finanzkasse	414.510 öS	
Nachforderung lt. Berufungsentscheidung	45.000 öS	3.270,28 €

2.) Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1.1.1998 bis 31.12.2000

a) DZ-Neuberechnung des Geschäftsführerbezuges laut Berufungsentscheidung

Jahr	Bezug	Prozentsatz	Errechneter DB
1998	200.000 öS	0,53 %	1.060 öS

1999	580.000 öS	0,53 %	3.074 öS
2000	220.000 öS	0,52 %	1.144 öS
Summe	1.000.000 öS		5.278 öS

b) Bemessungsgrundlage und Nachforderung

Bruttolohnsumme der Lohnkonten	9,211.335 öS	
Bruttolohnsumme des Gf-Bezuges	1.000.000 öS	
Bemessungsgrundlage	10,211.335 öS	742.086,66 €
Errechneter DZ	53.801 öS	3.909,87 €
Summe der Abfuhr lt. Finanzkasse	48.523 öS	
Nachforderung lt. Berufungsentscheidung	5.278 öS	€383,57 €

Dem Berufungsbegehren war daher insgesamt teilweise stattzugeben.

Salzburg, 15. März 2005