



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien  
Senat 9

GZ. RV/2071-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw gegen den Bescheid gem. § 92 Abs 1 lit b BAO (Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1995 bis 2000) vom 9. Feber 2001 des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk in Wien, Schwechat und Gerasdorf entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Abgaben werden wie folgt festgesetzt:

1997: Bemessungsgrundlage: 74.673,74 €, Abgaben: 3.756,31 €

1998: Bemessungsgrundlage: 136.637,79 €, Abgaben: 6.872,82 €

1999: Bemessungsgrundlage: 79.008,31 €, Abgaben: 3.974,19 €

### 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

Die Bw. hat ihren Sitz in Wien.

Mit Schreiben vom 28. 12. 2000 stellte der steuerliche Vertreter beim zuständigen Finanzamt den Antrag, den in den Jahren 1995-2000 selbstberechneten und entrichteten Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bescheidmäßig festzusetzen.

Der Antrag wurde dahingehend begründet, dass in den genannten Abgaben Beträge enthalten seien, die auf Vergütungen gem § 22 Z 2 EStG (Vergütungen an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer) entfielen.

Die Abgabepflicht dieser Vergütungen sei strittig, weil der VwGH mit Beschuß vom 26.9.2000 gem. Art 140 Abs 1 B-VG an den VfGH den Antrag gestellt hätte, die Wortfolge *sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG* im zweiten Satz des § 41 Abs. 3 FLAG als verfassungswidrig aufzuheben.

In weiterer Folge erließ das zuständige Finanzamt einen Bescheid gem. § 92 Abs. 1 lit. b BAO für die Jahre 1995-2000, in dem die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie die Abgaben wie folgt dargestellt wurden:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Abgaben
1995:	Keine Bemessungsgrundlage	Keine Bemessungsgrundlage
1996:	Keine Bemessungsgrundlage	Keine Bemessungsgrundlage
1997:	1.027.533,00 S	51.688,00 S
1998:	1.880.177,00 S	94.572,00 S
1999:	1.087.178,00 S	54.686,00 S
2000:	Keine Bemessungsgrundlage	Keine Bemessungsgrundlage

Als Begründung führte das Finanzamt aus, dass zur Beitraggrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art für Personen zählten, die an Kapitalgesellschaften zu mehr als 25% beteiligt seien, vorausgesetzt, dass die Merkmale eines Dienstverhältnisses - ausgenommen die persönliche Weisungsgebundenheit- vorlägen.

Die Tätigkeit des Geschäftsführers der Bw. weise die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf. Die Lohnabgaben Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wären im Wege der Selbstbemessung somit zu Recht berechnet worden.

Gegen diesen Bescheid erhob der steuerliche Vertreter am 12.3.2001 Berufung.

Der Bescheid werde hinsichtlich der Einbeziehung der Vergütungen des Gesellschafter-Geschäftsführers, Herrn GH, in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag angefochten.

In den jeweiligen Bemessungsgrundlagen seien enthalten:

	Bezüge Ges-GF	davon DB	Davon DZ
1997:	0.-	0.-	0.-
1998:	105.000;00 S	4.725,00 S	556,50 S
1999:	172.500,00 S	7.762,50 S	914,25 S

Herr GH sei Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. mit einer Beteiligung am Stammkapital von 36%. Aus dieser Tätigkeit beziehe er Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 22 Z 2 EStG. Diese Bezüge und Vergütungen wären nach Ansicht des steuerlichen Vertreters zu Unrecht der Besteuerung nach dem FLAG unterworfen, da Herr GH nicht Dienstnehmer sei.

Die Abgabepflicht dieser Vergütungen sei strittig, weil der VwGH mit Beschuß vom 26.9.2000 gem. Art 140 Abs 1 B-VG an den VfGH den Antrag gestellt hätte, die Wortfolge *sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG im § 41 Abs. 2 FLAG sowie die Wortfolge sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG* im zweiten Satz des § 41 Abs. 3 FLAG als verfassungswidrig aufzuheben.

Es werde beantragt, die ersatzlose Streichung der angeführten Beträge aus der Bemessungsgrundlage und Gutschrift der entsprechenden Steuerbeträge durchzuführen.

Als Beilage zur Berufung wurden Lohnkonten der Bw. für den Zeitraum 1998 und 1999 beigelegt, aus denen ersichtlich ist, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer, Herr GH, im Zeitraum 7/1998-10/1999 ein monatliches Geschäftsführerhonorar in Höhe von 15.000,00 S und im Zeitraum 11/1999 im Betrag von 7.500,00 S erhielt. Darüberhinaus erhielt er sowohl im Jahr 1998 als auch im Jahr 1999 einen Betrag von 15.000,00 S als Urlaubsgeld.

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 26.3.2001 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Ergänzend wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom Finanzamt am 12.2.2003 folgender Sachverhalt berichtet:

Der derzeitige GF der Bw., Herr PH, halte sich seit geraumer Zeit im Ausland auf, die Tätigkeit der Bw. sei stillgelegt.

Die Büroräumlichkeiten an der dem Finanzamt bekanntgegebenen Adresse seien leerstehend und seit Jahren nicht mehr benutzt.

Der seinerzeitige Geschäftsführer der Bw., Herr GH, sei in Österreich nicht mehr gemeldet, er halte sich im Ausland auf.

Der steuerliche Vertreter hätte seine ihm erteilte Vollmacht zurückgelegt. Eine Abfrage in den Grunddaten der Bw. ergibt, dass kein steuerlicher Vertreter als Bevollmächtigter ausgewiesen ist.

Das Finanzamt beabsichtige die zwangsweise Löschung der GmbH im Firmenbuch zu veranlassen.

Dem Firmenbuch (FN xxxx x) ist per 4.4.2003 folgender Sachverhalt zu entnehmen:

Es ist bis dato keine Löschung der Bw. im Firmenbuch erfolgt.

Die Bw. ist nach wie vor unter der beim Finanzamt angegebenen Adresse eingetragen.

Der Gesellschaftsvertrag wurde mit 9.12.1996 abgeschlossen.

Der berufungsgegenständliche Gesellschafter-Geschäftsführer, Herr GH, war von 13.1.1998-20.2.2000 als handelsrechtlicher Geschäftsführer angeführt und war mit 36% am Stammkapital beteiligt.

#### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Gem. § 41 Abs. 1 FLAG haben alle Dienstgeber Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG idF BGBI. Nr. 1993/818 sind Dienstnehmer 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 (BGBI 1993/818 ab 1994).

Gem. § 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 werden, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gem. § 25 Abs. 1 lit. a und b des EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 (BGBI 1993/818 ab 1994).

Sohin zählen die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG) aufweisende Beschäftigung gewährt werden (§ 22 Z 2 EStG 1988), zur Beitragsgrundlage für die Bemessung des Beitrag des Dienstgebers zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe gem. § 41 (3) FLAG.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt (§ 22 Z 2 EStG 1988).

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet für das Jahr 1998 § 57 Abs. 7 und 8 des Handelkammergegesetzes (HKG), ab 1999 § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergegesetzes 1998 (WKG).

Nach stRsp ist dem Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings vom Vorliegen einer - auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden - Weisungsgebundenheit auszugehen (so zB VwGH 28.11.2001, 2001/13/0186) und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0061; VwGH 29.5.2001, 2001/14/0077).

Selbst wenn kein Anspruch auf jeglichen arbeitsrechtlichen Schutz besteht, so ist das Fehlen dieser Ansprüche insoferne unbeachtlich, als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EstG 1988 nicht davon abhängen, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des Arbeitsrechtes gegeben ist.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist Dienstnehmer, wenn er zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in das Unternehmen eingegliedert ist (VwGH 18.7.2001 2001/13/0076), laufende - wenn auch nicht notwendig monatliche - Entlohnung bezieht und kein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trägt.

Maßgeblich ist, ob den Geschäftsführer tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen sowie Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben trifft.

Die Tätigkeit des Herrn GH als Geschäftsführer sowie seine 25% übersteigende Beteiligung an der Gesellschaft ist unstrittig.

Aus den vorgelegten Lohnkonten des Gesellschafter-Geschäftsführers ist klar ersichtlich, dass Herr GH beginnend vom 1.7.1998 bis zum 30.11.1999, unabhängig vom wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft einen der Höhe nach gleich bleibenden (mit Ausnahme des letzten Monats) laufenden monatlichen Geschäftsführerbezug erhalten hat. Darüberhinaus bezog er sogar noch Urlaubsgeld.

Lohnkonten für die übrigen streitverfangenen Zeiträume wurden zwar nicht vorgelegt, aber auch nicht vorgebracht, dass dort andere Verhältnisse gegeben gewesen seien.

In Anbetracht der gleich bleibenden Entlohnung (noch dazu inkl. Urlaubsgeld) kann vom

Fehlen eines Unternehmerrisikos ausgegangen werden (vgl die bei Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 22 Anm 139 f dargestellte Rechtsprechung).

Dass ein derartiges Risiko gegeben gewesen wäre, wurde auch nicht konkret behauptet.

Aus der Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung ist - unabhängig vom konkreten Umfang und tatsächlichen Ausmaß der Geschäftsführertätigkeit - die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft abzuleiten (VwGH 2.7.2002, 2001/14/0055).

Mit Beschluss gem. Art 140 Abs 1 B-VG vom 26.9.2000 stellte der VwGH an den VfGH den Antrag, die Wortfolge "sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG" in § 41 Abs. 2 FLAG sowie die Wortfolge "sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG" im zweiten Satz des § 41 Abs. 3 FLAG als verfassungswidrig aufzuheben. Hierauf stützt sich auch die Berufung der Bw.

Mit Erkenntnis des VfGH vom 7.3.2001 G 110/00 und G 109/00 wurde dieser Anfechtungsantrag abgewiesen.

Somit ist die Verpflichtung der Einbeziehung von Gehältern und Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 an zu mehr als 25% am Grund oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft beteiligte Personen in die Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe ausreichend gesetzlich determiniert und auch sachlich gerechtfertigt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat daher in weiterer Folge in einer Vielzahl von Entscheidungen die Rechtslage wie oben dargelegt ausgeführt.

Die Einbeziehung der Herrn GH gewährten Bezüge in die Bemessungsgrundlage für Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag erfolgte daher zu Recht.

Soweit die Berufung im Betreff auch das Jahr 1997 umfasst, ist darauf hinzuweisen, dass weder der Berufungsantrag noch die Begründung für dieses Jahr, in welchem Herr GH auch nicht Geschäftsführer war, nähere Ausführungen enthält.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 10. April 2003