

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Bernögger Huemer Wirtschaftstreuhand OEG, Steuerberatungskanzlei, 4020 Linz, Europaplatz 5a, vom 2. November 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 9. September 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2002 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid über den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2000 wird teilweise Folge gegeben. Die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben beträgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	2000	50.684,83	3.683,41
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2000	5.068,47	368,34

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgaben ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung gegen die Bescheide über den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2002 wird als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide über diesen Zeitraum bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin über die Jahre 2000 bis 2002 durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Bezüge des zu 50% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers M nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrags zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. M war bis Mai 2000 Komplementär und Geschäftsführer bei der Fa. xx KG mit einem Beteiligungsausmaß von 50%. Mit Einbringungsvertrag vom 19.5.2000 wurde diese Firma unter Anwendung des Art. III Umgründungssteuergesetz in die yy GmbH (Berufungswerberin) eingebracht, Einbringungsstichtag war der 31.8.1999. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass die Geschäftsführerbezüge des gesamten Prüfungszeitraumes (jährlich 1.680.000 S bzw. 122.090 € zuzüglich der vom Arbeitgeber übernommenen GSVG-Beiträge) in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrags einzubeziehen wären.

Das Finanzamt schloss sich dieser Ansicht an und forderte mit Bescheiden über die Jahre 2000, 2001 und 2002 den darauf entfallenden Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

Dagegen wurde Berufung eingebracht, die sinngemäß folgendermaßen begründet wurde: Der Geschäftsführer sei nur in einem Teil des Prüfungszeitraumes für die Berufungswerberin tätig gewesen. Erst mit 19.5.2000 sei der Betrieb der xx KG rückwirkend mit 1.9.1999 in die GmbH eingebracht worde. Die Vorschreibung von Lohnnebenabgaben für den Gesellschafter einer Personengesellschaft hätte keine gesetzliche Grundlage – der Geschäftsführer sei nie in einem Dienstverhältnis zur KG gestanden. Einkünfte als Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH erziele M erst ab Abschluss des Einbringungsvertrages, da die Rückwirkung des Umgründungssteuergesetzes ausschließlich für ertragssteuerliche Zwecke gelte und nicht dazu führe, dass rückwirkend auch ein anderes Beschäftigungsverhältnis fingiert werde. Im Übrigen werde auch darauf verwiesen, dass die Merkmale eines Dienstverhältnisses auch bei der GmbH nicht vorlägen. Ein schriftlicher Geschäftsführervertrag bestehe nicht, der Geschäftsführer sei in seiner Arbeitsgestaltung völlig frei, die Vergütung sei im Einvernehmen mit den Gesellschaftern festgelegt.

Im Zuge des weiteren Berufungsverfahrens wurde die Berufungswerberin mittels Vorhalt um Aufklärung ersucht, wann, von welchem Auftraggeber und für welche Arbeitsleistung der Geschäftsführer den mit 1.680.000 S festgestellten Jahresbezug 2000 erhalten hatte, und welche Einkünfte er in der KG vor der Einbringung hatte.

Unter Vorlage des Einbringungsvertrages wurde zu dieser Anfrage ausgeführt: Die Bezüge für das Jahr 2000 wurden in monatlichen Teilbeträgen von 120.000 S (14 x) ausbezahlt und wurden für die Geschäftsführertätigkeit einerseits bei der Personengesellschaft und

andererseits bei der GmbH gewährt. In seiner Eigenschaft als Komplementär und Geschäftsführer mit einer 50%igen Beteiligung bezog der Geschäftsführer aus der KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb, seine Bezüge (Vorwegbezug) betrogen auch im davorliegenden Jahr 1.680.000 S. Schriftliche Verträge über die Auftragsverhältnisse seien keine vorhanden, die Vergütungen seien jeweils im Einvernehmen festgelegt worden. Die Einbringung erfolgte ohne Gewährung neuer Geschäftsanteile, da die Gesellschafter sowohl an der übertragenden als auch an der übernehmenden Gesellschaft im gleichen prozentuellen Ausmaß beteiligt seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall einerseits, ob die Bezüge des wesentlich an der GmbH beteiligten Geschäftsführers dem Grunde nach in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages einzubeziehen seien, andererseits, ob die Höhe dieser Bezüge für das Jahr 2000 in richtigem Ausmaß festgestellt wurde. Hiezu war festzustellen:

1. Zur Dienstgeberbeitragspflicht dem Grunde nach:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z.2 EStG 1988.

Nach Absatz 3 der zitierten Gesetzesstelle ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstgeber gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit.a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 leg.cit.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus sonstiger 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. Für die Frage, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" gegeben sind, ist eine auf Grund des Beteiligungsverhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit fiktiv hinzuzudenken und sodann nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen, ob die Voraussetzungen eines steuerlichen Dienstverhältnisses gegeben sind (vgl. VwGH 20.11.1996, 96/15/0094). Hiebei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse, nicht auf die vom Steuerpflichtigen gewählte Form der Bezeichnung an.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (VfGH 9.6.1998, B 286/98 und vom 24.6.1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1.3.2001, G 109/00 und vom 7.3.2001, G 110/00 abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, wird unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass im Fall der auf die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zurückzuführenden Weisungsgebundenheit verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses ihre Indizwirkung für die Lösung der Frage verlieren, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sind. Dies trifft vor allem auf folgende zu: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung bestimmter Arbeiten etc.

In dem dieser Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und in zahlreichen späteren Judikaten hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen "sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses" vor allem auf folgende Kriterien abstellt: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen eines Unternehmerrisikos. Von Bedeutung ist auch noch das Vorliegen einer laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Schließlich ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in einem nach § 13 Abs.1 Z 1 VwGG gebildeten Senat von dieser Rechtssprechung insoweit abgegangen, dass er die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 stützt. Da in dieser Legaldefinition das steuerrechtliche Dienstverhältnis lediglich durch zwei Merkmale, nämlich die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes andererseits umschrieben ist, kommt es nach Ausklammerung der Weisungsgebundenheit nur mehr darauf an, ob diese Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben ist. Den anderen Merkmalen kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen die Eingliederung nicht klar zu erkennen wäre.

Gleichzeitig führt der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur aus, dass von einer Eingliederung in aller Regel auszugehen sein wird, da dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirkt wird. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung. Dass dies auch auf den gegenständlichen Fall zutrifft, steht außer Zweifel.

Damit kommt auch der Frage, ob der Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis zu tragen habe oder sonstige Merkmale vorliegen, nach den Ausführungen des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes in dem zitierten Erkenntnis nicht mehr entscheidungswesentliche Bedeutung zu (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068). Dennoch wird in diesem Zusammenhang noch bemerkt, dass die Art der Entlohnung (Fixbezug, laufende und monatliche Auszahlung) ein Unternehmerrisiko auch nicht aufgezeigt hätte.

Auf Grund dieser Feststellungen sind die von der Berufungswerberin ausbezahlten Geschäftsführervergütungen als Einkünfte im Sinn des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

2. Zur Höhe der Geschäftsführerbezüge:

Unbestrittenmaßen bezog M vor Einbringung der KG Einkünfte als Geschäftsführer dieser Gesellschaft, die nicht der Dienstgeberbeitragspflicht unterlagen. Da auf Grund der zuvor getroffenen Feststellungen von den in der Folge von der GmbH bezogenen Geschäftsführerentgelten Dienstgeberbeitrag zu erheben ist, war zu klären, ob dies auf die gesamten Geschäftsführerentgelte des Jahres 2000 zutrifft. Der Einbringungsvertrag wurde am 19.5.2000 geschlossen, als Einbringungstichtag wurde der 31.8.1999 festgelegt.

Nach den Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes (§§ 13,14ff) ist Einbringungstichtag der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Die Einkünfte des Einbringenden sind hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungstichtages erfolgt wäre.

Abweichend hiervon bestimmt § 18 Abs. 3 UmgrStG, dass Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft im Zusammenhang mit der Beschäftigung, der Kreditgewährung und der Nutzungsüberlassung, soweit sie sich auf das eingebrachte

Vermögen beziehen, ab Vertragsabschluss, frühestens jedoch für Zeiträume steuerwirksam sind, die nach dem Abschluss des Einbringungsvertrages beginnen. Dies gilt im Fall der Einbringung durch eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, auch für die Mitunternehmer.

Mit dieser Bestimmung sind somit Beschäftigungsverhältnisse für den Zeitraum zwischen Einbringungstichtag und Tag des Vertragsabschlusses vom sonst geltenden Rückwirkungsgrundsatz ausdrücklich ausgenommen. Damit ist für den gegenständlichen Fall klargestellt, dass die Einkünfte, die der Geschäftsführer für die vor dem 19.5.2000 gelegenen Zeiträume bezogen hat, noch Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft an der KG sind und nicht der Dienstgeberbeitragspflicht unterliegen.

Die Höhe der Entlohnung kann mangels schriftlicher Geschäftsführerverträge nur auf Grund der tatsächlichen Zahlungen festgestellt werden. Da die Entlohnung jedoch vor und nach der Einbringung keine wesentliche Änderung erfahren hat, ist es gerechtfertigt, den für das Jahr 2000 festgestellten Jahresbezug auf die Tage vor und nach Abschluss des Einbringungsvertrages aufzuteilen. Damit ergibt sich folgende Kürzung der Bemessungsgrundlage und der nachzufordernden Abgaben:

Bisherige Bemessungsgrundlage (Jahresbezüge 2000 insgesamt) 132.559,24 €

Bezüge bis 19.5.2000: $132.559,24 \text{ €} : 366 \times 140 = 50.705,72 \text{ €}$

Bemessungsgrundlage neu: $132.559,24 \text{ €} - 50.705,72 \text{ €} = 81.853,52 \text{ €}$

Hievon Dienstgeberbeitrag: 3.683,41 € (bzw. 50.684,83 S)

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag: 368,34 € (bzw. 5.068,47 S).

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 4. April 2006