

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter AAA über die Berufung (jetzt: Beschwerde) der Firma Bfin, vom 4. Oktober 2011, gerichtet gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 28. September 2011, betreffend die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und von Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag (DZ; auch KU2) gemäß § 201 BAO, jeweils für die Jahre 2006 bis 2010, zu Recht erkannt:

Die Berufung (jetzt: Beschwerde) wird als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer für die Jahre 2006 bis 2010 bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde vom prüfenden Organ (unter anderem) nachstehende Feststellung getroffen:

„ Der Gesellschafter ... ist wesentlich (100%) am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt. Wird ein wesentlich beteiligter Gesellschafter für die Gesellschaft tätig und weist diese Beschäftigung sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses auf (§ 47 Abs. 2 EStG 1988), wovon bei einem wesentlich beteiligten Gesellschafter regelmäßig auszugehen sein wird, stellen die Gehälter und Vergütungen aller Art, die der Gesellschafter für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft bezogen hat, Einkünfte gem. § 22 Z 2 EStG 1988 dar und sind deshalb DB-, DZ- und KommSt-pflichtig.

Die an den Gesellschafter ... ausbezahlten Gehälter und Vergütungen jeder Art (auch pauschale Aufwandersatz nach § 26 Z 4 EStG 1988 und von der Gesellschaft übernommene Sozialversicherungsbeiträge) wurden nicht bzw. nicht zur Gänze in die Beitragsgrundlage für Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum DB und Kommunalsteuer einbezogen.“

Mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden wurden der Beschwerdeführerin (unter anderem) die darauf entfallenden Abgaben vorgeschrieben.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung (jetzt: Beschwerde) führte die Beschwerdeführerin durch ihren bevollmächtigten Vertreter auszugsweise aus:

„ Bei der Festsetzung der bekämpften Beitragsvorschriften hat die Abgabenbehörde eine Bemessungsgrundlage unterstellt, die in keiner Weise nachvollziehbar ist bzw. hat sie Vergütungen miteinbezogen, die in keiner Weise dem Dienstgeberbeitrag bzw. dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterliegen.

Weiters hat die Abgabenbehörde entgegen den Rechtsvorschriften nicht die ausbezahlten Arbeitslöhne, und hier ins besonders jene ausbezahlten Geschäftsführerbezüge, der Beitragsgrundlage unterzogen die auch geflossen sind, sondern ist von den zugesagten und im Aufwand der Buchhaltung enthaltenen Geschäftsführerbezügen samt Beiträgen zur GSVG, sowie dem Ersatz von Reisekosten ausgegangen.

Paragraph 41 des FLAG normiert nämlich, dass gem. § 41 Abs. 3: „der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz eins genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht.“

Somit normiert diese Bestimmung, dass Beitragsgrundlagen nur jene Arbeitslöhne sein können, die auch im Kalendermonat an die Dienstnehmer, und auch der Geschäftsführer ist in einem solchem Fall Kraft „Spezialennorm“ als Dienstnehmer zu behandeln, zur Auszahlung gelangten.

Keinesfalls ist jedoch von vereinbarten und nicht zur Auszahlung gelangten Bezügen auszugehen.

Von der Beitragsgrundlage sind jedoch gem. § 41 Abs. 4 lit c FLAG ausgenommen die im § 3 Abs.1 Ziffer 10/11 und 13-21 des Einkommensteuergesetz genannten Bezüge. Paragraph 3 Abs. 16 b EStG normiert: „dass vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigung gezahlte Tagesgelder und Nächtigungsgelder, soweit sie nicht gem. § 26 Z 4 zu berücksichtigen sind, die für eine Außendiensttätigkeit gewährt werden, nicht der Einkommensteuer unterliegen. Da gem § 41 Abs. 4 lit c des FLAG auf diese Bestimmung verweist, sind daher diese Beträge nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.“ ...

Mit Schreiben vom 20. Oktober 2011 ersuchte das Finanzamt die Beschwerdeführerin um näher bezeichnete Ergänzungen der Berufung (jetzt: Beschwerde).

Diesem Ersuchen kam die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 27. Oktober 2011 nach, und legte im Wesentlichen die erbetenen Schriftstücke vor.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Jänner 2012 wurde die Berufung (jetzt: Beschwerde) hinsichtlich des Kalenderjahres 2006 mit eingehender Begründung abgewiesen.

Diese Begründung lautet auszugsweise:

„

Herr ... ist an der berufenden Kapitalgesellschaft seit dem Jahre 2000 zu 100% und somit wesentlich beteiligt. Er vertritt die Gesellschaft als Geschäftsführer seit dem ... 1986

selbständig. Zwischen der berufenden GesmbH und Herrn ... bestanden keine schriftliche Vereinbarungen über die Tätigkeit und die Entlohnung.

Die Höhe der Vergütung wurde für das Geschäftsjahr 2005/2006 in einem Rundlaufbeschluss geregelt und beträgt diese demnach € 25.435,49. Hinsichtlich Auslagenersätze wurde in diesem Beschluss keine Aussage getroffen. Es finden sich darin auch keinerlei Aussagen über die Fälligkeit oder die Auszahlungsmodalität der Geschäftsführerentschädigung bzw. der Auslagenersätze. Darin wurde auch nicht über die Bezahlung der gewerblichen Sozialversicherungsbeiträge für Herrn ... durch die berufende GmbH abgesprochen. Der Berufung ist eine Aufstellung beigelegt, der zufolge im Jahr 2006 Geschäftsführerbezüge nur in Höhe von € 21.801,84 zugeflossen sein sollen, sodass sich diesbezüglich eine Differenz bei der Bemessungsgrundlage iHv € 3.633,65 errechnet. Das Ersuchen des Finanzamtes vom 20.10.2011, alle getroffenen Vereinbarungen unter Anführung des Datums, wann diese Vereinbarungen getroffen worden sind, in einer Art Punktion schriftlich aufzulisten, wurde am 27.10.2011 mit dem - nach Ansicht des Finanzamtes unzutreffenden - Hinweis auf § 15 GmbH-Gesetz beantwortet.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2006 — 2010 wurde die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ für das Jahr 2006 wie folgt ermittelt:

...

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wird bemängelt, dass die Beitragsvorschreibung in keiner Weise nachvollziehbar sei und überdies Vergütungen in die Bemessungsgrundlagen einbezogen worden wären, die keinesfalls dem DB bzw. dem DZ unterlägen. In diesem Zusammenhang seien vom Finanzamt — entgegen den Rechtsvorschriften — nicht die ausbezahlten, sondern die zugesagten und in der Buchhaltung der berufenden GmbH enthaltenen Bezüge samt Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung in die Bemessungsgrundlage für den DB und den DZ einbezogen worden. Nicht zur Auszahlung gebrachte Geschäftsführerbezüge und die pauschalen Reisekostenersätze sollten lt. eingebrachtem Berufungsbegehren wiederum aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden werden, als deren Folge sich die Bemessungsgrundlage für den DB/DZ wie folgt errechnen würde:

Tz. 1 Bemessungsgrundlage

a.) Allgemeines

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. 1993/818 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 1988/818 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, sind § 41 Abs. 2 und 3 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung betrifft.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 fallen (neben anderen taxativ aufgezählten Einkünften) gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. EStG 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. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt, was im vorliegenden Fall zweifelsfrei zutrifft.

b.) Pauschale Auslagenersätze

Zur Bemessungsgrundlage des DB und des DZ gehören Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die der Geschäftsführer als Gegenleistung (Entgelt) für seine Geschäftsführertätigkeit erhält. Als Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 sind nach Ansicht des Finanzamtes auch jene Bezüge (zB Auslagenersätze oder Reisekostenersätze) zu erfassen, die eine Kapitalgesellschaft dem Geschäftsführer als Vergütung der bei ihm anfallenden Betriebsausgaben gewährt (VwGH 4.2.2009, 2008/15/0260). § 26 EStG bezieht sich ausschließlich auf nichtselbständige Einkünfte und kann daher bei Einkünften aus selbständiger Arbeit (Einkünften von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern) nicht zur Anwendung kommen.

Bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern sind pauschale Reisekostenersätze (zB Kilometergeld, Tagesgeld, Nächtigungsgeld) daher jedenfalls in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, weil § 26 EStG nur für die nichtselbständigen Einkünfte gilt. Nur tatsächlich (belegmäßig) nachgewiesene Aufwendungen für ein Reiseticket (zB Bahnticket, Flugticket) oder eine Nächtigungsmöglichkeit (zB Hotelrechnung) im Zusammenhang mit einer beruflichen Reise (unabhängig davon, ob diese von der Gesellschaft oder vom Geschäftsführer bezahlt werden), erhöhen nicht die Bemessungsgrundlage.

Hingegen wären auch belegmäßig nachgewiesene Verpflegungskosten immer DB/DZ-pflichtig.

c.) Gewerbliche Sozialversicherungsbeiträge

Hinsichtlich der Hinzurechnung der Sozialversicherungsbeiträge ist anzuführen, dass der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 17.9.1997, Zl. 93/13/0077, ausgesprochen hat, dass die gesamte Tätigkeit des Gesellschafter Geschäftsführers einer GesmbH im Interesse der Gesellschaft gelegen ist, und daher auch die gesamte, dafür geleistete Vergütung einen der Gesellschaft in ihrem betrieblichen Interesse erwachsenen Aufwand darstellt. Aus der Sicht der rechtlichen Verpflichtung zur Entrichtung der Pflichtbeiträge zur Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft besteht kein Zweifel daran, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer sie schuldet und zu leisten hat. Er (und nicht die Gesellschaft) unterliegt der gesetzlichen Pflichtversicherung, nur ihn trifft die Beitragspflicht, und nur er erwirbt damit einen Anspruch gegenüber der gesetzlichen

Sozialversicherung. Der Beitrag bemisst sich nach der ihm für seine Tätigkeit gewährten Vergütung und ist grundsätzlich aus dieser zu tragen. Er ist daher - gleichgültig, wie seine Entrichtung erfolgt - stets Teil der ihm von der Gesellschaft gewährten Vergütung. Dies bedeutet für den vorliegenden Fall, dass nach der Judikatur (vgl auch VwGH vom 25.9.2001, Zl. 2001/14/0117 und vom 26.3.2003, Zl. 2001/13/0092) die von der Bw. für ihren Geschäftsführer getragenen Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung einen Teil der Vergütung darstellen und somit in die Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag grundsätzlich miteinzubeziehen sind.

Nur Arbeitgeberanteile, die eine Kapitalgesellschaft wegen eines sozialversicherungsrechtlich anzuerkennenden Dienstverhältnisses ihres Gesellschafter-Geschäftsführers abzuführen hat, zählen nach Ansicht des Finanzamtes nicht zu den Beträgen, welche in die Bemessungsgrundlage für den DB und den DZ einzubeziehen sind.

Sollte es für die von der Berufungswerberin für den Gesellschafter-Geschäftsführer, Herrn ..., entrichteten Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung tatsächlich keine Vereinbarung geben bzw. hätte dieser Betrag in der „Gesamtausstattung“ der Vergütung keinen Platz mehr, so läge eine verdeckte Ausschüttung vor.

Nachdem die Hinzurechnung der für Herrn ... entrichteten Sozialversicherungsbeiträge in der Berufung nicht mehr bekämpft wird, wird im vorliegenden Fall von einer Behandlung als verdeckte Ausschüttung abgesehen.

Tz. 2 Zufluss der Geschäftsführervergütungen

Die nach der ständigen Rechtsprechung entscheidende Eingliederung des zu 100% an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird im vorliegenden Fall nicht in Abrede gestellt. Strittig ist ausschließlich, ob dem Geschäftsführer bereits die auf dem Verrechnungskonto gutgeschriebenen Beträge, oder nur die tatsächlich ausbezahlten Beträge als zugeflossen zu werten sind.

Wie bereits zu Beginn dieser BVE festgehalten wurde, war Herr ... im strittigen Zeitraum zu 100 % am Stammkapital der berufenden Gesellschaft unmittelbar beteiligt und vertrat er diese seit... 1986 selbständig. Im per 31. Jänner 2006 endenden Wirtschaftsjahr wurde Herrn ... (wie auch in den Folgejahren) auf seinem Verrechnungskonto ein Betrag in Höhe von € 25.435,48 als Geschäftsführerbezüge gutgeschrieben und bei der Berufungswerberin unter dem Titel „Geschäftsführerbezüge“ gewinnmindernd berücksichtigt.

Die Berufungswerberin erwirtschaftete im Wj 2005/2006 einen Jahresgewinn iHv € 11.996,83 und im Wj 2006/2007 wiederum einen solchen iHv € 13.292,26. In den Bilanzen wies sie zu jedem Stichtag einen beträchtlichen Bilanzgewinn zwischen € 157.296,04 (31.1.2006) und € 170.588,30 (31.1.2007) aus. Auch in den Bilanzen der Folgejahre wurde stets ein deutlich positives Kapitalkonto ausgewiesen. Demzufolge kann vom Bescheid erlassenden Finanzamt weder eine mangelnde Liquidität, geschweige denn eine Kreditunwürdigkeit erkannt werden. Die Berufungswerberin sollte daher durchaus in der

Lage gewesen sein, dem Geschäftsführer die ihm gutgeschriebenen Bezüge auch zur Gänze auszubezahlen.

Ein Betrag ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter dem Gesichtspunkt des § 19 Abs. 1 EStG 1988 als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Wie der Verwaltungsgerichtshof auch schon wiederholt ausgesprochen hat, ist für den Fall, dass der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener Kapitalgesellschaft ist, die sein Schuldner ist, der Zufluss grundsätzlich mit dem Zeitpunkt anzunehmen, zu dem die Forderung fällig ist, sofern die Kapitalgesellschaft nicht zahlungsunfähig ist, wobei es für die Beurteilung der Zahlungsfähigkeit auch von Bedeutung ist, ob der Kapitalgesellschaft, sollte sie nicht über genügend bare Mittel verfügen oder nicht in der Lage sein, sich durch Vermögensumschichtungen Barmittel zu beschaffen, die Kreditwürdigkeit zur Aufnahme von Fremdmitteln zukommt (vgl. VwGH 25.6.2007, 2007/ 14/0002 und die dort angeführte Judikatur).

Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH, weil die Gesellschafterversammlung dem Geschäftsführer gegenüber weisungsbefugt ist; andernfalls hätte es der Mehrheitsgesellschafter, der auch Gläubiger der Gesellschaft ist, in der Hand, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne die entsprechenden Beträge selbst versteuern zu müssen (vgl. VwGH 29.7.1997, 95/14/0014, und die dort angeführten Literaturhinweise).

Aus den vom steuerlichen Vertreter angefertigten Unterlagen zur Einkommensteuererklärung 2006 des Herrn ... geht hervor, dass für die Bemessung der Einkommensteuer ebenfalls der auf dem Verrechnungskonto des Herrn ... gutgeschriebene Betrag als zugeflossen Beträge erklärt worden ist.

...

Dem in der Berufung aufscheinenden Vorbringen, dass die Vergütung nicht in der festgestellten Höhe zugeflossen sei, kann auf Grund des vorliegenden Einkommensteuerbescheides 2006 keinesfalls gefolgt werden, zumal der Zuflusstatbestand bei der Einkommensteuer kein anderer ist als beim DB/DZ.“

Zufolge des fristgerecht eingebrachten Vorlageantrages vom 12. Jänner 2012 gilt die Berufung (jetzt: Beschwerde) wiederum als unerledigt.

Mit Bescheiden vom 19. Jänner 2012 hat das Finanzamt die Berufungen (jetzt: Beschwerde) auch hinsichtlich der Jahre 2007 bis 2010 abgewiesen. Auch diese Berufungen gelten zufolge des fristgerecht eingebrachten Vorlageantrages wiederum als unerledigt.

Im Schriftsatz vom 25. Jänner 2012 wird zur weiteren Begründung insbesondere auch auf den Schriftsatz vom 12. Jänner 2012.

Diese „ergänzende Begründung“ lautet auszugsweise:

„1. Geschäftsführerbezug

Die Abgabenbehörde hat die Berufung vollinhaltlich abgewiesen, da hinsichtlich des Geschäftsführerbezuges nur der Verweis auf § 15 GmbH-Gesetz und die dazu erforderlichen jährlichen Generalversammlungsbeschlüsse zur Vorlage gebracht wurden. Hiezu darf bemerkt werden, dass § 15 GmbH-Gesetz grundsätzlich die Entschädigung des Geschäftsführers für seine Tätigkeit beinhaltet und lediglich die jeweilige Höhe hinsichtlich der Betrachtung der Ortsüblichkeit durch die Gremien der Gesellschaft festzulegen ist.

2. Bemessungsgrundlage – Dienstgeberbeitrag

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage ist auszuführen, dass § 41 Abs. 3 FLAG sowie § 5 des Kommunalsteuergesetzes normiert, welche Bemessungsgrundlage für die Erhebung des Dienstgeberbeitrages, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bzw. Kommunalsteuer anzuwenden ist.

Hier hat die Abgabenbehörde lediglich darauf verwiesen, dass gemäß § 41 Abs. 3 FLAG der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist, und dass diese Arbeitslöhne gemäß § 25 Abs. 1 Zif. 1 lit a und b EStG sowie Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Zif. 2 EStG zu bemessen sind.

Übersehen hat dabei die bekämpfte Behörde, dass der Absatz 3 des § 41 FLAG ausführt: Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die in Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Zif. 1 lit a und b des EStG sowie die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Zif. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Somit ist, da sich die Abgabenbehörde in ihrer Entscheidung mehrfach auf Verwaltungsgerichtshofentscheidungen stützt, die Berufungsentscheidung in dieser Angelegenheit im Zusammenhang mit einkommensteuerrechtlichen Vorschriften, und nicht entsprechend den Beitragsvorschriften des Familienlastenausgleichsgesetzes ergangen. Es ist nicht strittig, dass Vergütungen an pauschalen Reisekosten sowie Sozialversicherungsbeiträge der Bemessungsgrundlage unterliegen, sondern strittig ist die Frage, wann sie in die Bemessungsgrundlage für die Beitragsberechnung einzubeziehen sind, da das Einkommensteuerrecht vom Prinzip des Zuflusses und das Familienlastenausgleichsgesetz wie auch das Kommunalsteuergesetz vom Prinzip des Gewährens beherrscht ist. (siehe § 41 Abs. 3 FLAG bzw. § 5 KOMStG).

Hier darf auch darauf verwiesen werden, wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Entscheidungen des öfteren ausführt, dass bei jenen Interpretationen wo es um Begriffe des Einkommensteuerrechtes geht, dieses heranzuziehen ist, sodass vice versa bei der Betrachtung des Gesetzestextes der angeführten Beitragsgesetze, diese heranzuziehen sind. Es ist der bekämpften Behörde zuzustimmen dass das Zufließen von Geschäftsführervergütungen bzw. von sonstigen Vergütungen in lohnsteuer- oder einkommensteuerrechtlicher Sicht gemäß § 19 EStG zu beurteilen ist.

Hingegen wird im Familienlastenausgleichsgesetz wie auch im Kommunalsteuergesetz vom Gewähren gesprochen. Gewähren heißt jedoch laut Duden, nicht zufließen, sondern bewilligen. Damit ist die Interpretation selbstverständlich damit gegeben, dass nur jene Vergütungen und Geschäftsführerbezüge in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages bzw. der Kommunalsteuer aufzunehmen sind, die auch gewährt und zur Auszahlung bewilligt sind. Da die nichtausbezahlten Geschäftsführerbezüge, wie auch die nichtausbezahlten Reisekosten weder gewährt noch zur Auszahlung bewilligt wurden sind sie nicht in die Bemessungsgrundlage dieser Beitragsvorschriften aufzunehmen, dies auch deshalb, da beispielsweise die Geschäftsführervergütung für das Geschäftsjahr 2005/2006 erst mit Rundlaufbeschluss vom 28.11.2006, jene des Zeitraumes 2006/2007 mit 3.9.2007, jene 2007/2008 mit 12.5.2009, jene für den Zeitraum 2008/2009 mit Umlaufbeschluss vom 7.4.2010 und die Geschäftsführerentschädigung für das Geschäftsjahr 2009/2010 am 22.2.2011 beschlossen wurde. Zu bemerken ist hiezu noch, dass das Geschäftsjahr der Firma ... den Zeitraum 1.2. eines Kalenderjahres bis 31.1. des darauffolgenden Kalenderjahres umfasst. Daraus ist auch ersichtlich, dass es gar nicht möglich ist, die im Zuge der Bilanzerstellung und des folgenden Rundlaufbeschlusses genehmigten Geschäftsführerentschädigungen und Reisekostenabrechnungen in den jeweiligen Zeitraum als Beitragsgrundlage aufzunehmen, wie dies die Finanzverwaltung im Nachhinein durchführt.“

Über die Berufung (jetzt: Beschwerde) wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer alle 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.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei 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 EStG 1988.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger 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 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Die ab 1. Jänner 2010 wirksam gewordene Änderung des § 41 FLAG 1967 ist für den vorliegenden Fall ohne jeden Einfluss, sodass aus Gründen der Übersichtlichkeit auf deren Zitierung verzichtet wird.

Die Verpflichtung zur Entrichtung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag (DZ), der von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998.

Nach dem Vorlageantrag ist nicht mehr strittig, „dass Vergütungen an pauschalen Reisekosten sowie Sozialversicherungsbeiträgen der Bemessungsgrundlage unterliegen“.

Es wird daher auf die dahingehend weitestgehend zutreffenden Ausführungen des Finanzamtes in seinen Berufungsvorentscheidungen hingewiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hatte sich mit der auch im vorliegenden Verfahren maßgeblichen Frage, wann und unter welchen Voraussetzungen auf einem „Verrechnungskonto“ gutgeschriebene Vergütungen in die Beitragsgrundlagen für DB und DZ einzubeziehen sind, insbesondere auch in dem, dem Erkenntnis (VwGH) vom 25.1.2012, 2008/13/0139, zu Grunde liegenden Verfahren zu befassen.

In diesem Erkenntnis wurde klargestellt, dass auch hinsichtlich dieser Abgaben die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage das Zufließen im Sinn des § 19 EStG 1988 voraussetzt.

Da das Finanzamt somit die im jeweiligen Kalenderjahr dem wesentlich beteiligten Geschäftsführer zugeflossenen Bezüge zu Recht in die Bemessungsgrundlage einbezogen hat, musste die gegen die entsprechenden Bescheide erhobene Berufung (jetzt: Beschwerde), wie im Spruche geschehen, als unbegründet abgewiesen werden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Graz, am 11. Jänner 2018

