

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R im Beisein der Schriftführerin S über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Stb, vom 6. August 2014, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) jeweils für die Jahre 2012 und 2013 vom 18. Juli 2014, nach der am 15. September 2015 beim Bundesfinanzgericht in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstr. 2b, durchgeführten Beschwerdeverhandlung, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob beim Alleingesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin (Bf.) die km-Gelder der DB/DZ-Pflicht in den o.a. Streitjahren unterliegen.

Die Gesellschaft wurde am 12. Juli 2011 errichtet (FN 96989ü).

Geschäftsführer ist der alleinige Gesellschafter Herr A.

Betriebsgegenstand ist neben der traditionellen Zimmereitigkeit der Bau von Z.

Im Zuge einer Außenprüfung wurden lt. Bp-Bericht vom 18. Juli 2014 u.a. an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-GF ausbezahlte km-Gelder (vgl. Lohnkonto 2012 und 2013 von Herrn A) dem DB und DZ wie folgt unterworfen:

Jahr	km-Gelder	DB	DZ
7-12/2012	4.365,48	196,45 (= 4.365,48 x 0,045)	17,46 (= 4.365,48 x 0,004)

2013	7.823,34	352,05 (= 7.823,34 x 0,045)	31,29 (= 7.823,34 x 0,004)
------	----------	--------------------------------	-------------------------------

Gegen die bekämpften Bescheide vom 18. Juli 2014 erhob die Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde und begründete diese im Wesentlichen wie folgt:

Der Gesellschafter-GF ist handelsrechtlicher Geschäftsführer und ist für den Einkauf und den Vertrieb des Unternehmens verantwortlich.

Für die Einkaufs- und Vertriebstätigkeit sei der Gesellschafter-GF auf die Benützung eines PKWs angewiesen gewesen. Da die Bf. sich in den ersten Jahren dafür entschieden habe, nicht gleich zu Beginn einen eigenen Firmen-PKW anzuschaffen, um so die Liquidität des Unternehmens zu schonen, sei mit Herrn A unabhängig von der GF-Tätigkeit ein Rechtsgeschäft eingegangen worden.

Dieses Rechtsgeschäft habe die Zurverfügungstellung eines PKWs zum Inhalt gehabt.

Die Kosten für diese Zurverfügungstellung des PKWs seien mit 0,42 € pro km angesetzt worden.

Sämtliche Kosten im Zusammenhang mit dem PKW seien von Herrn A getragen worden (Kosten für Treibstoff, Versicherung, Wartung und Instandhaltung, Autobahnvignette etc.).

Die Abrechnung der Kilometergelder stellt losgelöst von der GF-Tätigkeit, ein eigenes Rechtsgeschäft dar, und es seien die gefahrenen km-Gelder von Herrn A an die Bf. verrechnet worden. Die gefahrenen Kilometer seien mit Fahrtenaufzeichnungen nachgewiesen worden.

Nach Ansicht der Bf. könne Herr A als GF seitens der Bf. nicht verpflichtet werden, seinen Privat-PKW zur Verfügung zu stellen.

Es stehe der Bf. frei, ein Rechtsgeschäft mit einer Autovermietungsgesellschaft oder mit Herrn A einzugehen.

Die Bf. habe sich auf Grund örtlicher Gegebenheiten und aus betriebswirtschaftlichen Gründen dafür entschieden, das Rechtsgeschäft mit Herrn A einzugehen.

Es handle sich dabei um keine pauschale Vergütung des GF, da das Rechtsgeschäft der Zurverfügungstellung des PKWs von Herrn A an die Bf. losgelöst von der GF-Tätigkeit eingegangen wurde.

Festgehalten werde, dass der Gesetzgeber von „Einkünften“ aus sonstiger selbständiger Arbeit spricht und nicht von Einnahmen. Demzufolge seien von diesen Einnahmen die angefallenen Kosten in Abzug zu bringen (im gegenständlichen Fall in gleicher Höhe).

ad Verfassungswidrige Ungleichbehandlung:

Durch die Ungleichbehandlung zwischen

- Auszahlung von km-Geldern an einen nicht wesentlich beteiligten GF (= keine DB/DZ-Pflicht) und
- Auszahlung von km-Geldern an einen wesentlich beteiligten GF (= DB/DZ-Pflicht)

werde die Bf. praktisch gezwungen, eine bestimmte Form des Rechtsgeschäftes zu wählen.

Aufgrund der Lage des Betriebsstandortes sei auch eine tageweise Anmietung bei einer Autoverleihfirma nicht wirtschaftlich (anders im städtischen Bereich).

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt mit Beschwerdevereitscheidung vom 19. August 2014 unter Hinweis auf eine gleichgelagerte UFS-Entscheidung (RV/0505-I/05 vom 28. Juni 2007) als unbegründet abgewiesen.

Die Bf. stellte daraufhin am 8. September 2014 mit gleicher Begründung einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung verwies der steuerliche Vertreter der Bf. nochmals auf die Problematik der in den bezughabenden gesetzlichen Bestimmungen verwendeten Begriffe „Einkünfte und Einnahmen“. Insbesondere sei unklar was genau unter „sonstige Vergütungen“ zu verstehen sei.

Der Finanzamtsvertreter halte dazu fest, dass in der gesetzlichen Bestimmung der Begriff „sonstige Vergütungen“ einen Bruttobetrag (ohne jegliche Abzüge) darstelle.

Weiters liege nach Ansicht des Finanzamtes – entgegen der Behauptung der Bf. – kein eigenes Rechtsgeschäft betreffend die Autoanmietung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Lt. Lohnkonto für das Jahr 2012 und 2013 wurden dem Gesellschafter-GF A folgende km-Gelder ausbezahlt und nicht der DB/DZ-Pflicht unterworfen:

Jahr	km-Gelder
7-12/2012	4.365,48
2013	7.823,34

Strittig ist somit, ob auch Kilometergelder, welche bei Benützung des privaten PKW´s des Gesellschafter-GF für dessen beruflich/betrieblich veranlasste Fahrten in Höhe des amtlichen Kilometergeldes ausbezahlt wurden, in die Beitragsgrundlage für DB/DZ einzubeziehen sind.

Wie bereits das Finanzamt in seiner Beschwerdevorentscheidung vom 19. August 2014 hingewiesen hat und auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes, gleicht der gegenständliche Fall der UFS-Entscheidung vom 28. Juni 2007, RV/0505-I/05.

Der Sachverhalt war somit rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Nach § 41 Abs. 3 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG 1967) ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im § 41 Abs. 1 FLAG 1967 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.

In die Bemessungsgrundlage für DB/DZ einzubeziehen sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die "Bruttobezüge", allfällige aus diesen Bezügen und sonstigen Vergütungen bestrittene Aufwendungen, die im Einkommensteuerverfahren als Betriebsausgaben (oder Werbungskosten) geltend gemacht werden können, kürzen die Beitragsgrundlage lt. o.a. gesetzlicher Bestimmung nicht.

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass der Gesellschafter-GF im Rahmen seiner Vertragsbeziehungen mit der Bf. für in Erfüllung seiner Geschäftsführeraufgaben mit seinem privaten PKW unternommene Fahrten (insbesondere für Einkauf und Vertrieb) von dieser Ersätze in Höhe des amtlichen Kilometergeldes erhalten hat. Ebenso unbestreitbar

ist, dass Kilometergelder durch die Bestimmung des § 26 Z 4 EStG 1988, wenn sie nach dieser im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ausbezahlt werden, nicht zur Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gehören.

§ 26 EStG 1988 bestimmt nämlich unter der Überschrift "Leistungen des Arbeitgebers, die nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen", dass unter anderem Reisekostenvergütungen, welche nach den Bestimmungen des § 26 Z 4 EStG 1988 ausbezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören und daher keine Bezüge nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 darstellen.

Würden die im § 26 EStG 1988 genannten Arbeitgeberleistungen bereits dem Grunde nach nicht den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen sein, weil es sich jedenfalls um außerhalb des Einkommensteuergesetzes angesiedelte Zuflüsse handeln würde, hätte es der Gesetzgeber unterlassen können, diesen Paragraphen in das Einkommensteuergesetz aufzunehmen. Bereits daraus ist offensichtlich, dass ohne die Bestimmung des § 26 EStG 1988 auch in den dort genannten Fällen Arbeitslohn vorliegen würde, dem sodann in weiterer Folge allenfalls gleich hohe Werbungskosten gegenüberstehen würden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 31.3.2005, 2002/15/0029, und vom 13.4.2005, 2003/13/0014, ausführte, werden die wesentlich beteiligten Gesellschafter-GF mit ihren Bezügen und sonstigen Vergütungen jeder Art nach § 22 Z 2 EStG 1988 gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 für Zwecke der Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages (und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag) dem Kreis der "Dienstnehmer" im Sinne des Familienlastenausgleichsgesetzes zugeordnet.

Dies ändert jedoch nichts daran, dass sie aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht als "Arbeitnehmer" iSd. § 47 EStG 1988 anzusehen sind und die ihnen zufließenden Beträge auch keine Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 EStG 1988 darstellen.

Da sich die oben bereits genannte Bestimmung des § 26 EStG 1988 ausdrücklich nur auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, kann sie folgerichtig nicht dazu führen, dass die dort genannten Vergütungen auch bei den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit nicht steuerbar behandelt werden und daher außer Ansatz bleiben. Vielmehr liegen Betriebseinnahmen vor, denen (allenfalls gleich hohe) Betriebsausgaben gegenüberstehen. Für die Einbeziehung in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ist aber die Möglichkeit des Abzuges als Betriebsausgaben irrelevant, da dieser die "Bruttobezüge" zu Grunde zu legen sind.

Wenn die Bf. nunmehr als Begründung für die ihrer Ansicht nach zu Unrecht erfolgte Einbeziehung der ausbezahlten Kilometergelder in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag anführt, die Kilometergelder würden Zahlungen ohne Entgeltcharakter darstellen und wären als reine Durchlaufpositionen anzusehen, ist dem einerseits zu entgegen, dass das amtliche Kilometergeld als reine Schätzungsgröße in einem für alle PKW's einheitlichen und somit pauschalem Wert festgelegt wurde und sich daher nicht nach einem konkret entstandenen Aufwand richtet. In Wahrheit liegt daher der behauptete Durchlaufcharakter bei Auszahlung des Kilometergeldes gar nicht vor. Pauschal und ohne Rücksichtnahme auf die tatsächlich entstandenen Kosten ausbezahlte Aufwandsentschädigungen wären - gäbe es die Spezialbestimmung des § 26 EStG 1988, welche ausdrücklich bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, und zwar nur bei diesen, bestimmte pauschale Vergütungen von der Einbeziehung in die Einkommensteuerbemessungsgrundlage ausnimmt, nicht - auch bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit steuerhängig.

Eine Rechtfertigung für die steuerliche Sonderbehandlung von nichtselbständig Tätigen mag darin gelegen sein, dass diese auf Grund der bestehenden Weisungsgebundenheit vom Arbeitgeber angeordnete Verrichtungen durchzuführen haben und sich daher bestimmten Ausgaben nicht entziehen können. Wenn der Gesetzgeber in diesem Zusammenhang bestimmt, dass konkret angeführte Zuwendungen des Arbeitgebers (auch in pauschalierter Form, wie z.B. Kilometergelder oder Tagesgebühren) nicht steuerbar zu behandeln sind und daher keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG 1988 darstellen, ist von den Verwaltungsbehörden demgemäß vorzugehen und sind diese nach § 41 Abs. 3 FLAG 1967 auch nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Andererseits ist es aber offensichtlich, dass ein selbständig Tätiger in der Art der Erfüllung seiner übernommenen Verpflichtungen mangels umfassenden Weisungsrechtes des Auftraggebers weitgehend frei ist.

Selbstverständlich entstehen in diesem Zusammenhang ebenso Ausgaben.

Diese Aufwendungen sind in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht gegebenenfalls als Betriebsausgaben abzugsfähig und vermindern die Einkommensteuerbasis. Es mag nun dahingestellt bleiben, in welcher Art der Selbständige seine Kalkulationen anstellt, Tatsache ist aber, dass sich die Höhe des vereinbarten Entgeltes im Regelfall nach den prognostizierten Aufwendungen und einem Gewinnanteil richtet. In Ermangelung der Anwendbarkeit des § 26 EStG 1988 ist es dabei unerheblich, ob bestimmte Aufwandspositionen (wie z.B. die für die Auftragserfüllung notwendigen Fahrtkosten) gesondert ausgewiesen und abgerechnet oder diese in einem Pauschalhonorar ohne

gesonderten Ausweis berücksichtigt werden. In jedem Fall liegen insgesamt steuerbare Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit vor.

Nachdem nun § 41 Abs. 3 FLAG 1967 sämtliche Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einbezieht und die im Rahmen der selbständigen Tätigkeit vereinnahmten Kilometergelder zweifelsfrei derartige steuerbare Arbeitgeberzahlungen darstellen, hat das Finanzamt diese zu Recht bei der Berechnung des Dienstgeberbeitrages mitberücksichtigt.

Zum Vorwurf der Verfassungswidrigkeit wird ausgeführt, dass bereits die Anträge des Verwaltungsgerichtshofes auf Aufhebung bestimmter, im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommender gesetzlicher Bestimmungen, vom Verfassungsgerichtshof als unzulässig zurückgewiesen wurden (siehe u.a. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054). Eine Verfassungswidrigkeit der o.a. gesetzlichen Bestimmungen liegt demnach bei der Besteuerung der Bezüge und sonstiger Vergütungen jeder Art betreffend DB/DZ nicht vor.

Auf Grund der Bestimmung des § 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998, die als Bemessungsgrundlage für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag nach § 41 FLAG 1967 festlegt, erfolgte auch die Vorschreibung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gesetzeskonform.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit der Revision:

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG wird eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zugelassen, da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, nicht abhängt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur DB/DZ-Pflicht von Gesellschafter-GF ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. September 2015