

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch VT, vom 23. Dezember 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 25. November 2002 betreffend Haftung und Zahlung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Bericht gemäß § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 vom 22. November 2002 wurde bei der Berufungswerberin (Bw) eine Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 durchgeführt und ua hiebei von der Prüferin festgestellt, dass die Bw für die drei im Bericht genannten Geschäftsführer Pflichtbeiträge zur gewerblichen Sozialversicherung geleistet und getragen hat, welche in der jeweils laut Bericht festgestellten Höhe der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die jeweiligen Jahre hinzugerechnet wurden. Im darauffolgenden Haftungs- und Abgabenbescheid vom 25. November 2002 wurden betreffend den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 € 246,07 an Lohnsteuer, € 7.170,05 an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und € 706,74 an Zuschlag zu diesem zur Zahlung vorgeschrieben.

Gegen obgenannten Bescheid berief der steuerrechtliche Vertreter der Bw rechtzeitig mit seiner Eingabe vom 23. Dezember 2002 und führte aus, dass gemäß § 41 Abs 3

FLAG der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen sei, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer gewährt wurden, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Da das Familienlastenausgleichsgesetz ausdrücklich von Arbeitslöhnen spricht, könne seines Erachtens der Ersatz der Sozialversicherungsbeiträge nicht zur Bemessungsgrundlage für DB und DZ herangezogen werden. Die Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung stellten für die zahlende Bw einen Spesenersatz für ihre Geschäftsführer dar und nicht Arbeitslohn im Sinne des FLAG.

Die Geschäftsführer erhalten für ihre Tätigkeit einen fixen Jahresbezug, der unbestritten der DB- und DZ-Pflicht unterliege. Sämtliche anderen Beträge, die entweder als "Entnahmen" über Gesellschafterverrechnungskonten verbucht werden oder Spesenersätze für Reisetätigkeit etc, seien nicht in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ miteinzubeziehen, da es sich dabei nicht um Arbeitslöhne im Sinne des FLAG handelt. Aus den oben angeführten Gründen werde daher beantragt, den Haftungs- und Abgabenbescheid dahingehend zu berichtigen, dass die Vorschreibungen für die Jahre 1997 bis 2001 für den DB um € 6.955,44 und den DZ um € 686,03 und die KommSt um € 4.636,96 berichtigt werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Feber 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass im vorliegenden Fall nur die DB- und DZ-Pflicht der von der Berufungswerberin (Bw) an ihre Gesellschafter-Geschäftsführer bezahlten Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung **dem Grunde nach** strittig sei. Der Beitrag des Dienstgebers sei von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die in 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 des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (§ 41 Abs 3 FLAG). Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 3. August 2000, ZI. 2000/15/0097, ausgesprochen, dass die vom Gesellschafter-Geschäftsführer selbst bezahlten Sozialversicherungsbeiträge in einer von vornherein absehbaren Relation zu den Geschäftsführerbezügen stehen, der Arbeitnehmeranteil der Sozialversicherungsbeiträge auch von klassischen Dienstnehmern getragen und somit kein Unternehmerrisiko begründet würde. Dies bedeute für den konkreten Fall, dass neben der unstrittigen DB- und DZ-Pflicht der Geschäftsführervergütungen für

die Gesellschafter-Geschäftsführer auch deren zusätzlich noch von der Gesellschaft bezahlten Sozialversicherungsbeiträge als eine sonstige Vergütung jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 anzusehen sind und gleich bei einem klassischen Dienstnehmer der Sozialversicherungspflicht unterliegen.

Mit Eingabe vom 24. März 2003 wurde vom steuerrechtlichen Vertreter der Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und hiezu ergänzend ausgeführt, dass es sich bei der Hinzurechnung der bezahlten Sozialversicherungsbeiträge durch die GmbH um eine willkürliche Hinzurechnung von Beträgen zur Bemessungsgrundlage handle, da bisher die Arbeitslöhne der DB- und DZ-Pflicht unterzogen wurden und andere Spesen und Aufwandsentschädigungen wie zum Beispiel Fahrtkostenvergütungen, Reisespesenersätze, Auslagenersätze und unter anderem Zahlungen an Sozialversicherung der Wirtschaft nicht der Bemessungsgrundlage für den DB und DZ hinzugerechnet wurden. Die Bw erlange nur über den Geschäftsführer die Gewerbeberechtigung und vergüte für die Zurverfügungstellung der Gewerbeberechtigung dem Geschäftsführer seinerseits die Kosten in Form der Sozialversicherungsbeiträge. Da diese Kosten nur durch den Gewerbeschein entstehen, den die GmbH natürlich benötigt, seien diese Vergütungen Aufwendungen für die GmbH und nicht Arbeitslöhne im Sinne des § 41 Abs 3 FLAG, weshalb die Hinzurechnung zur Bemessungsgrundlage nicht dem Gesetz entspricht.

Laut telefonischer Auskunft der steuerrechtlichen Vertretung vom 25. Mai 2005 liegen keinerlei schriftliche Verträge bzw Vereinbarungen zwischen den in Rede stehenden Geschäftsführern und der Bw vor.

Mit Faxnachrichten vom 3. und 4. Oktober 2005 wurden vom steuerlichen Vertreter die Anträge auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist. Nach Abs 2 der genannten Gesetzesbestimmung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988. Nach Abs 3 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 des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Zur Beitragsgrundlage gehören nach Abs 4 nicht:

- a) Ruhe- und Versorgungsbezüge,
- b) die im § 67 Abs 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge,
- c) die im § 3 Abs 1 Z 10, 11 und 13 bis 21 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge,
- d) Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 gewährt werden.
- e) Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer gewährt werden, die als begünstigte Personen gemäß den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes beschäftigt werden.

Im vorliegenden Berufungsfall hat die Bw unbestritten ermaßen die Beiträge zur Gewerblichen Sozialversicherung der drei in Rede stehenden Geschäftsführer geleistet und getragen.

Der steuerrechtliche Vertreter argumentiert insoweit, als er behauptet, es handle sich dabei um keine Arbeitslöhne im obigen Sinne, sondern um Spesenersätze, die die Bw für ihren Geschäftsführer geleistet hat.

Damit verkennt er aber die vorhin zitierte gesetzliche Bestimmung des § 41 Abs 3 FLAG, die besagt, dass Arbeitslöhne Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sind **sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.**

Durchlaufende Gelder liegen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nur dann vor, wenn die Bw den Geschäftsführern einen Geldbetrag überlässt, damit sie diesen **für die Bw** ausgeben. Die Geschäftsführer handeln hiebei im Auftrag und für Rechnung der Bw. Die Leistung durchlaufender Gelder darf jedoch nicht dazu führen, dass hierdurch eine Abgeltung von Aufwendungen entsteht, die nicht die Bw selbst, sondern die Geschäftsführer berühren.

Unter Auslagenersatz sind Beträge zu verstehen, durch die Auslagen der Geschäftsführer, die diese **für die Bw** geleistet haben, ersetzt werden. Voraussetzung ist, dass die Geschäftsführer von vornherein für Rechnung der Bw tätig werden. Die von den Geschäftsführern erbrachte Leistung muss daher letztlich in Stellvertretung der Bw erfolgen. Auslagenersätze dürfen daher nicht eigene Aufwendungen der Geschäftsführer decken, und zwar auch nicht, wenn diese Aufwendungen mittelbar im Interesse der Bw liegen. Besteht auch ein eigenes, wenngleich auch nur ganz unerhebliches Interesse der Geschäftsführer an den Aufwendungen, kann von einem Auslagenersatz nicht die Rede sein. Der vom steuerrechtlichen Vertreter vorgenommene Vergleich mit Spesenersätzen für Reisetätigkeit etc. kann daher nicht greifen.

Im Gegenstandsfall hat die Bw den Geschäftsführern die Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung bezahlt, weshalb aufgrund vorstehender Ausführungen weder von durchlaufenden Geldern noch von getätigtem Auslagen- bzw Spesenersatz die Rede sein kann. Denn diese Beiträge wurden den Geschäftsführern von der Bw weder überlassen, damit diese sie im Auftrag und für Rechnung der Bw ausgeben, noch wurden Auslagen, die die Geschäftsführer für die Bw geleistet haben, ersetzt. In beiden Fällen ist darauf hinzuweisen, dass derartige Beiträge nicht zur Abgeltung von Aufwendungen, die nicht die Bw selbst, sondern die Geschäftsführer betreffen, verwendet werden dürfen. Im vorliegenden Fall wurden Beiträge, die allein die Geschäftsführer betreffen, von der Bw geleistet und getragen.

Der Hinweis auf einen Vergleich mit den von der Bw zu ersetzenden Reisevergütungen, Spesen etc bzw die Abgeltung für die Gewerbeberechtigung und die Argumentation, dass bisher Zahlungen an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft nicht der Bemessungsgrundlage für den DB und DZ hinzugerechnet worden seien, können daher der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen.

Dem Argument der bisher nicht vorgenommenen Hinzurechnung der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft zur Bemessungsgrundlage für den DB und DZ durch das Finanzamt ist zu entgegnen, dass die Behörde verpflichtet ist, von einer von ihr als unrichtig erkannten Beurteilung für noch nicht rechtskräftig veranlagte Jahre abzugehen (vgl VwGH 21. 10. 2004, 2000/13/0179 mit Hinweis auf VwGH 26. 6. 2002, 98/13/0172). Das heisst, die Vorgangsweise des Unabhängigen Finanzsenates kann daher keinen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben bewirken.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Feldkirch, am 19. Oktober 2005