

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch VT, vom 18. Dezember 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 2. Dezember 2003 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 und 1. Jänner bis 31. Dezember 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Bericht gemäß § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 wurde bei der Berufungswerberin (Bw) eine Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2002 durchgeführt und hiebei von der Prüferin festgestellt, dass die Bw für den 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 wurde. In den darauffolgenden Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 2. Dezember 2003 für die Kalenderjahre 1998, 1999, 2000 und 2002 wurden daher für 1998 € 457,36 an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und € 45,74 an Zuschlag zu diesem, für 1999 € 463,64 und € 46,36, für 2000 € 176,59 und € 17,27 sowie für 2002 ua € 407,52 und € 35,32, insgesamt € 2.738,52 und € 237,34 zur Zahlung vorgeschrieben.

Gegen obgenannte Bescheide berief der steuerrechtliche Vertreter der Bw rechtzeitig mit seiner Eingabe vom 18. Dezember 2003 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 Sozialversicherungsbeträge nicht zur Bemessungsgrundlage für DB und DZ herangezogen werden. Die Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung stellen für die zahlende Bw einen Spesenersatz für den Geschäftsführer dar und nicht Arbeitslohn im Sinne des FLAG. Der Geschäftsführer erhalte für seine Tätigkeit einen fixen Jahresbezug, der unbestritten der DB- und DZ-Pflicht unterliegt. Sämtliche anderen Beträge, die entweder als "Entnahme" 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 1998 bis 2000 für den DB um € 1.097,59 und den DZ um € 109,37 und für das Jahr 2002 um € 407,52 und € 35,32 berichtigt werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Feber 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass den Bestimmungen des § 41 FLAG (3) 1967 zufolge von Arbeitslöhnen, und als solche sind auch Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes zu verstehen, der Dienstgeberbeitrag zu entrichten sei. Unter Auslage- oder Spesenersatz seien Beträge zu verstehen, durch die Auslagen des Arbeitnehmers, die dieser für den Arbeitgeber geleistet hat, ersetzt werden. Voraussetzung sei, dass der Arbeitnehmer von vornherein für Rechnung des Arbeitgebers tätig wird. Die vom Arbeitnehmer erbrachte Leistung müsse daher letztlich in Stellvertretung des Arbeitgebers erfolgen. Auslagenersätze dürfen nicht eigene Aufwendungen des Arbeitnehmers decken, und zwar auch dann nicht, wenn diese Aufwendungen mittelbar im Interesse des Arbeitgebers liegen. Bestehe auch ein eigenes, wenngleich auch nur ganz unerhebliches Interesse des Arbeitnehmers an den Aufwendungen, könne von einem Auslagenersatz nicht die Rede sein. Der bloße Ersatz von Werbungskosten genüge daher nicht (VwGH 18. Juni 1963, 554/62). Wesentlich für die Eigenschaft von Auslagen(Spesen-)ersätzen sei also, dass es sich um die Verausgabung von Beträgen in Stellvertretung des Arbeitgebers handelt. Dies sei hier insofern nicht der Fall, als die Beiträge ja vom Arbeitgeber für den Arbeitnehmer getragen wurden.

Mit Eingabe vom 17. März 2004 wurde vom steuerrechtlichen Vertreter der Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

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 unbestrittenmaßen die Beiträge zur Gewerblichen Sozialversicherung des Geschäftsführers 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.

Gemäß § 26 Z 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit jene Beträge nicht:

- die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie für ihn auszugeben
(durchlaufende Gelder)

-
- durch die Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzt werden
(Auslagenersätze).

Durchlaufende Gelder liegen also vor, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Geldbetrag überlässt, damit der Arbeitnehmer diesen **für den Arbeitgeber** ausgibt. Der Arbeitnehmer handelt hiebei im Auftrag und für Rechnung des Arbeitgebers. Die Leistung durchlaufender Gelder darf jedoch nicht dazu führen, dass hierdurch eine Abgeltung von Aufwendungen entsteht, die nicht den Arbeitgeber selbst, sondern den Arbeitnehmer berühren.

Unter Auslagenersatz sind Beträge zu verstehen, durch die Auslagen des Arbeitnehmers, die dieser **für den Arbeitgeber** geleistet hat, ersetzt werden. Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer von vornherein für Rechnung des Arbeitgebers tätig wird. Die vom Arbeitnehmer erbrachte Leistung muss daher letztlich in Stellvertretung des Arbeitgebers erfolgen. Auslagenersätze dürfen nicht eigene Aufwendungen des Arbeitnehmers decken, und zwar auch nicht, wenn diese Aufwendungen mittelbar im Interesse des Arbeitgebers liegen. Besteht auch ein eigenes, wenngleich auch nur ganz unerhebliches Interesse des Arbeitnehmers an den Aufwendungen, kann von einem Auslagenersatz nicht die Rede sein. Der bloße Ersatz von Werbungskosten genügt daher nicht (VwGH 18. Juni 1963, 554/62).

Im Gegenstandsfall hat die Bw dem Geschäftsführer die Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung bezahlt, weshalb aufgrund vorstehender Ausführungen weder von durchlaufenden Geldern noch von getätigtem Auslagenersatz die Rede sein kann. Denn diese Beiträge wurden dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber weder überlassen, damit dieser sie im Auftrag und für Rechnung des Arbeitgebers ausgibt, noch wurden Auslagen, die der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber geleistet hat, ersetzt. In beiden Fällen ist darauf hinzuweisen, dass derartige Beträge nicht zur Abgeltung von Aufwendungen, die nicht den Arbeitgeber selbst, sondern den Arbeitnehmer – hier Geschäftsführer - betreffen, verwendet werden dürfen. Im vorliegenden Fall wurden Beiträge, die allein den Geschäftsführer betreffen, von der Bw geleistet und getragen. Auch der Hinweis auf einen Vergleich mit den von der Bw zu ersetzenden Reisevergütungen kann daher der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Feldkirch, am 21. Juli 2005