



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. vertreten durch WT Huber Steuerberatung GmbH, 4840 Vöcklabruck, Feldgasse 1, vom 13. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 30. Oktober 2006 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum vom 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2005 stellte das Erhebungsorgan fest, dass dem im Prüfungszeitraum wesentlich (50 %) beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer folgende Vergütungen gewährt wurden:

	Kilometergeld (€)	Diäten (€)	Summe (€)
2001	13.090,48 (für 39.668 km)	4.898,13	17.988,61
2002	11.846,28 (für 33.276 km)	4.586,86	16.433,14
2003	14.412,96 (für 40.486 km)	5.739,98	20.152,94
2004	14.954,05 (für 42.006 km)	6.990,40	21.944,45

2005	14.971,69 (für 42.055 km)	6.493,01	21.464,70
------	---------------------------	----------	-----------

Bei den zugeflossenen Kilometergeldern und Diäten handle es sich um Bezüge gem.

§ 22 Z 2 EStG 1988, für die kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen und kein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2001 bis 2005 einbehalten und abgeführt worden sei. Der Prüfer errechnete diesbezüglich eine Nachforderung an Dienstgeberbeitrag in der Höhe von 4.409,27 Euro (2001: 809,49 Euro; 2002: 739,49 Euro; 2003: 906,88 Euro; 2004: 987,50 Euro; 2005: 965,91 Euro) und an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in der Höhe von 378,68 Euro (2001: 77,35 Euro; 2002: 64,09 Euro; 2003: 76,58 Euro; 2004: 83,39 Euro; 2005: 77,27 Euro).

Aufgrund dieser Feststellungen schrieb das Finanzamt der Berufungswerberin mit Abgabenbescheiden vom 30. Oktober 2006 für die Jahre 2001 bis 2005 die genannten Beträge an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Nachentrichtung vor.

Dagegen wurde Berufung erhoben und beantragt, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass zwischen den Gesellschaftern der Berufungswerberin im Rahmen der Generalversammlung vom 12. November 1998 einstimmig beschlossen und protokolliert worden sei, dass der Geschäftsführer für seine Tätigkeit keinerlei Bezüge oder Vergütungen erhalte. Die dem Geschäftsführer im Rahmen seiner Tätigkeit entstandenen Auslagen würden hingegen in der tatsächlich angefallenen Höhe vergütet.

Nach den im § 22 Z. 2 EStG 1988 normierten Bestimmungen würden unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art fallen, die von der Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

In wortgetreuer Interpretation dieser Gesetzesnorm habe damit der Begriff „Vergütung“ klargestellt werden sollen, und zwar in der Weise, dass es nicht davon abhängt, wie die Vergütung für die Leistung bezeichnet werde (Gehalt, Entschädigung, Provision, Honorar, Sachbezug, etc.). Es stehe somit der konkreten Leistung (Geschäftsführung) eine ebenso konkrete Vergütung gegenüber, welche unter die Einkünfte des § 22 Z. 2 EStG zu subsumieren sei. Eine teleologische Auslegung der obzitierten Gesetzesstelle lasse keinen Spielraum dafür, auch die Vergütung von Auslagenersätzen, welche im Rahmen der Geschäftsführungstätigkeit angefallen und vom Geschäftsführer aus eigenem getragen worden seien, in die Einkünfte im Sinne des § 22 Z. 2 miteinzubeziehen.

Im gegenständlichen Fall werde die Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit, wie auch in der Generalversammlung vereinbart wurde, unentgeltlich ausgeübt, weshalb zur Einbeziehung der

Auslagenersätze in die DB- und DZ-Pflicht gleichsam eine fiktive Bemessungsgrundlage unterstellt worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach dem bisherigen Vorbringen der Berufungswerberin habe der Geschäftsführer für seine Tätigkeit keinerlei Bezüge oder Vergütungen erhalten. Die Berufungswerberin bestreitet daher im vorliegenden Fall auch nicht, dass die Tätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, sodass von der Gesellschaft bezogene Vergütungen des Geschäftsführers dem Grunde nach als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind. Strittig ist aber, ob die ausbezahlten Diäten sowie Kilometergelder, welche bei Benützung des privaten PKW's des Geschäftsführers für dessen beruflich/betrieblich veranlasste Fahrten in Höhe des amtlichen Kilometergeldes ausbezahlt wurden, dem Grunde nach in die Beitragsgrundlage einzubeziehen sind.

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

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1. Jänner 1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 41 Abs. 3 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 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

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 EStG) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

In die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind somit 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 nicht.

Im vorliegenden Fall hat der Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen seiner Vertragsbeziehungen mit der Berufungswerberin für in Erfüllung seiner Geschäftsführeraufgaben unternommene Reisen Vergütungen erhalten (Diäten und Fahrtkostenersätze in Höhe des amtlichen Kilometergeldes).

§ 26 EStG 1988 bestimmt 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, daher keine Bezüge nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 darstellen und somit nicht zur Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gehören.

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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes werden die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer 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" im Sinne des § 47 EStG 1988 anzusehen sind und die ihnen zufließenden Beträge auch keine Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 EStG 1988 darstellen (VwGH 31.3.2005, 2002/15/0029; 13.4.2005, 2003/13/0014).

Wie der Unabhängige Finanzsenat in seiner Berufungsentscheidung vom 28. Juni 2007, RV/0505-I/05, in einem vergleichbar gelagerten Fall ausgeführt hat, bezieht sich somit die Bestimmung des § 26 EStG 1988 ausdrücklich nur auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Sie kann daher 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.

Eine sachliche 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.

In Ermangelung der Anwendbarkeit des § 26 EStG 1988 ist es auch unerheblich, ob bestimmte Aufwandspositionen (wie zum Beispiel Kilometergelder oder Tagesgebühren) 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.

Da nach dem Wortlaut des § 41 Abs. 3 FLAG 1967 sämtliche Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind und die im Rahmen der selbständigen Tätigkeit vereinnahmten Kilometergelder und Diäten derartige steuerbare Arbeitgeberzahlungen darstellen, hat das Finanzamt diese zu Recht bei der Berechnung des Dienstgeberbeitrages mitberücksichtigt.

Dem Berufungsvorbringen, wonach eine teleologische Auslegung des § 22 Z 2 EStG 1988 keinen Spielraum dafür lasse, auch die Vergütung von Auslagenersätzen in die Einkünfte des § 22 Z 2 EStG 1988 miteinzubeziehen, kann daher aus den oben dargelegten Gründen nicht gefolgt werden.

Im Übrigen kann bei einer jährlichen Kilometerleistung von 39.668 km (2001), 33.276 km (2002), 40.486 km (2003), 42.006 km (2004) bzw. 42.055 km (2005) nicht mehr davon gesprochen werden, dass die dem Geschäftsführer ausbezahlten Beträge (in Höhe des amtlichen Kilometergeldes in den Jahren 2002 bis 2005) noch die Funktion eines Ersatzes der tatsächlich entstandenen Kosten haben. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickeln sich die tatsächlichen Kosten für Fahrten mit einem Pkw bei höheren Kilometerleistungen im Hinblick auf den hohen Anteil an Fixkosten degressiv. Bei der Berücksichtigung der Pkw-Fahrten mit dem amtlichen Kilometergeld ergibt sich hingegen ein lineares Ansteigen, welches immer mehr von den tatsächlichen Aufwendungen (etwa bei einer Fahrtleistung von über 30.000 Kilometer jährlich) abweicht (z.B. VwGH 19.5.2005, 2001/15/0088). Von einer bloßen Durchlauffunktion dieser Beträge kann daher nicht mehr gesprochen werden.

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.

Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 6. September 2007