

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder ADir Krall, Dr. Wilhelm Miklin und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin FachOInsp Claudia Orasch über die Berufungen der Bw., Ort, Straße, vertreten durch CONFIDA Hermagor, Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H, Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 9620 Hermagor, Gösseringlände 7, vom 3. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch Mag. Marieta Schönsleben, vom 14. August 2007 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2004 bis 2006 nach der am 29. September 2008 in 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Abgabenfestsetzungsbescheide (DB und DZ) für die Jahre 2004 bis 2006 bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin (Bw.) durchgeführten Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum vom 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2006 stellte das Prüfungsorgan fest, dass von der Bw. im Prüfungszeitraum an die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer (A. und B.) neben Geschäftsführergehälter auch Fahrtkostenvergütungen in Form von Kilometergeldern zur Auszahlung gelangt seien. Nach Ansicht des Prüfungsorganes handle es sich bei den an die beiden wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern zugeflossenen Kilometergeldern um sonstige Vergütungen gemäß § 22 Z 2 EStG 1988, also um

beitragspflichtige Arbeitslöhne im Sinne des § 41 Abs. 3 FLAG 1967, von welchen die Bw. zu Unrecht in den Kalenderjahren 2004 bis 2006 weder einen Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) noch einen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) selbstberechnet und abgeführt habe.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfungsorganes und erließ gegenüber der Bw. entsprechende Abgabenfestsetzungsbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 unter Verweis auf den bezughabenden Prüfungsbericht (je datiert mit 14.8.2007). Entsprechend der Hinzurechnung der sonstigen Vergütungen (Kilometergelder) zur DB- und DZ-Beitragsgrundlage wurden folgende Abgabenbeträge nachgefordert bzw. festgesetzt:

Zeitraum	Hinzurechnung	DB	DZ
1.1.2004-31.12.2004	18.782,21	845,20	78,89
1.1.2005-31.12.2005	14.959,10	673,16	62,83
1.1.2006-31.12.2006	23.665,87	1.064,96	99,40

Ausschließlich gegen diese Beitragsgrundlagenhinzurechnung (Kilometergelder) und der daraus resultierenden Abgabennachforderungen an DB und DZ richtet sich die von der steuerlichen Vertretung der Bw. frist- und formgerecht eingebrachte Berufung vom 3. September 2007. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Einbeziehung von Reisekostenersätzen (KM-Gelder) an die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ keinesfalls auf Grund einer klaren gesetzlichen Anordnung beruhe. Die gesetzliche Regelung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 stelle wesentlich beteiligte Personen an Kapitalgesellschaften (§ 22 Z 2 EStG 1988) jenen von Dienstnehmern iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 gleich. Da die rechtlichen und wirtschaftlichen Tätigkeitsinhalte der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer die Merkmale von Dienstverhältnissen aufweisen würden ergäbe sich eine klare Ungleichbehandlung bezüglich des steuerfreien Kilometergeldes (§ 26 EStG 1988) mit anderen Dienstnehmern im Sinne des § 47 EStG 1988. Es erscheine daher sachlich nicht gerechtfertigt und verfassungsrechtlich bedenklich steuerfreie Kilometergeldvergütungen, bezüglich deren Einbeziehung in die DB- und DZ-Pflicht, an Dienstnehmer und solche an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer ungleich zu behandeln.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2007 wies das Finanzamt die Berufung gegen die Abgabenfestsetzungsbescheide (DB und DZ) für die Jahre 2004 bis 2006 als unbegründet ab. Das Finanzamt begründete die Abweisung darin wie folgt:

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

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

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

Nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus 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 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- und Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt (§ 22 Z 2 EStG 1988).

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

Der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer wird zwar mit seinen Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 nach § 41 FLAG für Zwecke der Vorschreibung des Dienstgeberbeitrags und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag dem Kreis der „Dienstnehmer“ zugeordnet, dies ändert aber nichts daran, dass er aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht als Arbeitnehmer nach § 47 Abs. 1 EStG 1988 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) anzusehen sind.

§ 26 EStG 1988 regelt in Z 4, dass Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütung (Fahrkostenvergütung, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören. Diese Bestimmung sieht vor, dass bestimmte – an sich steuerpflichtige Leistungen des Arbeitgebers – nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören. Fließen derartige Reisevergütungen im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit, sind diese Beträge steuerpflichtig, da sich der Anwendungsbereich – wie sich bereits aus der Paragraphenüberschrift ergibt – auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beschränkt.

Wenn daher die Bw. Kilometergelder an die Gesellschafter, die – wie im gegenständlichen Fall – mehr als 25% der Stammanteile besitzen und damit zweifellos Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen, zahlt, liegen sonstige Vergütungen vor, die in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag (samt Zuschlag) einzubeziehen sind.

Zu den sonstigen Vergütungen jeder Art gehören alle Einnahmen, die der Geschäftsführer als Gegenleistung für seine Tätigkeit für die GesmbH erhält. Nicht darunter fallen Zahlungen ohne Entgeltcharakter, wie der Ersatz von Auslagen, die der Gesellschafter im Interesse der Gesellschaft bzw. für diese tätig. Nicht zur Beitrags- bzw. Bemessungsgrundlage gehören somit Auslagenersätze, wenn ihnen nicht Entgelt- sondern bloßer Durchlaufcharakter zukommt. Von einem Durchlaufcharakter der gegenständlichen Beträge kann insofern nicht ausgegangen werden, als ein solcher nur dann gegeben ist, wenn der Arbeitnehmer die Beträge für den Arbeitgeber (auf dessen Rechnung) bezahlt hat. Bei den Kilometergeldern ist das jedoch nicht der Fall.“

Mit Eingabe vom 25. Oktober 2007 beantragte die steuerliche Vertretung der Bw. die Vorlage der Berufung gegen die Abgabenfestsetzungsbescheide betreffend DB und DZ für die Jahre 2004 bis 2006 an den Unabhängigen Finanzsenat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Ergänzend brachte die steuerliche Vertretung der Bw. darin im Wesentlichen vor, dass es im

gegenständlichen Berufungsverfahren auch um die Beurteilung der Frage gehe, ob die steuerfreie Behandlung von ausbezahlten Kilometergeldern auch für Gesellschafter-Geschäftsführer Geltung habe. Die dafür relevanten Rechtsgrundlagen würden den Bestimmungen der § 41 FLAG 1967, § 47 Abs. 2 EStG 1988, § 22 EStG 1988 und § 26 EStG 1988 zu entnehmen sein.

§ 41 Abs. 3 FLAG 1967 bezeichne als Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag die Summe der Arbeitslöhne, welche sowohl Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des EStG 1988 als auch Gehälter und sonstige Vergütungen in jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des EStG 1988 beinhalten würden. Die Anwendung dieser Norminhalte sei unbestritten, denn es sei für beide Gesellschafter-Geschäftsführer der Gesellschaft sowohl DB als auch DZ von den Geschäftsführerbezügen (inklusive Sozialversicherungsbeiträge) entrichtet worden.

Rechtlichen Bedenken würden jedoch die Ungleichbehandlung der Kilometergeldersätze für Dienstnehmer und wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer betreffen. Nicht steuerbar seien nämlich Leistungen des Arbeitgebers, die den Besteuerungsbestimmungen des Einkommensteuergesetz überhaupt nicht unterliegen würden. Dazu zählen unter anderem die Reisekostenentschädigungen im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988, die aus diesem Grunde steuerlich keinen Arbeitslohn darstellen würden. Es sei zwar richtig, wenn die Finanzbehörde behauptete, dass die Bestimmungen des § 25 EStG 1988 unselbständige Einkünfte betreffen würden. Dem sei jedoch entgegenzuhalten, dass sowohl die §§ 25 und 26 sowie § 22 des EStG 1988 lediglich verschiedene Einkunftsarten regeln, aber keine Definition zwischen Dienstnehmer und Gesellschafter-Geschäftsführer regeln würden. Das Einkommensteuergesetz definiere den Arbeitnehmer bzw. definiere das Dienstverhältnis gemäß § 47 EStG 1988. Das Einkommensteuergesetz enthalte keine Definition des Gesellschafter-Geschäftsführers sondern regle nur die unterschiedlichen Einkunftsarten, nämlich, dass die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern unter die Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 22 EStG 1988 zu subsumieren seien und dass Personen, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich beteiligt seien, dass hier ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 EStG 1988 vorliege und diese Personen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen würden. Die beiden genannten Einkunftstatbestände erfassen Gesellschafter, die für ihre GmbH tätig seien und dabei „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ erfüllen würden. Dieses Tatbestandsmerkmal werde in der Rechtssprechung dahingehend verstanden, dass – von der Weisungsgebundenheit abgesehen – ein Dienstverhältnis gegeben sein müsse. Auch die Normvorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 verweise auf den steuerlichen Begriff des Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988.

Der Verwaltungsgerichtshof gehe in vielen Entscheidungen davon aus, dass beim

Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft die allgemeinen Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben seien. Gesetzliche Vertreter von Kapitalgesellschaften, seien wegen ihrer Eingliederung in den Organismus der Kapitalgesellschaft steuerlich regelmäßig Dienstnehmer. Ist nämlich der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit im betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert, gehe der Verwaltungsgerichtshof regelmäßig davon aus, dass der steuerliche Dienstnehmerbegriff gegeben sei.

Trotz ihrer wesentlichen Beteiligung seien im gegebenen Fall beide Gesellschafter-Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus des Betriebes eingegliedert und sie würden ihre Tätigkeiten im Interesse der Gesellschaft ausüben. Eine kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spräche für die Eingliederung (z.B. VwGH 10.5.2001, 2001/15/0061). Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft werde bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht werde. Nach § 20 Abs. 1 GmbHG sei der Geschäftsführer gegenüber der Gesellschaft verpflichtet, Beschränkungen einzuhalten, die im Gesellschaftsvertrag, durch Beschluss der Gesellschafter oder in einer von den Geschäftsführern verbindlichen Anordnung des Aufsichtsrates festgesetzt worden seien. Damit hätten Generalversammlungen und (allenfalls vorhandener) Aufsichtsrat jederzeit die Möglichkeit durch individuell konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Geschäftsführers hinsichtlich der grundsätzlichen Erfüllung seiner Leistungsaufgaben zu beeinflussen, was für das Vorliegen von Weisungsgebundenheit spräche. Somit könnten – ungeachtet der bei Führungskräften typischerweise bestehenden Freiheit in der Arbeitseinteilung und Arbeitsgestaltung – am Vorliegen einer Weisungsgebundenheit kein Zweifel bestehen, welche wiederum für einen steuerlichen Dienstnehmerbegriff sprechen würde.

Die steuerrechtliche Einstufung der unterschiedlichen Einkunftsarten eines Gesellschafter-Geschäftsführers stelle lediglich auf die Beteiligungsquote ab, welche im Gesetz genau mit 25% determiniert sei. Die unterschiedliche Eingliederung der Einkunftsarten habe jedoch keinen unmittelbaren Einfluss auf den steuerlichen Dienstnehmerbegriff, der sowohl im § 22 EStG 1988 als auch im § 25 EStG 1988 seine Regelung gefunden habe.

Es bestünden somit verfassungsrechtliche Bedenken, wenn man einen Gesellschafter-Geschäftsführer, welcher unter 25% am Grund bzw. oder Stammkapital beteiligt sei und der somit unter § 25 EStG 1988 zu subsumieren wäre, hinsichtlich der Kilometergeldersätze anders behandeln würde als einen Gesellschafter-Geschäftsführer welcher mit mehr als 25%iger Beteiligungsquote unter § 22 des EStG 1988 fällt.

Der steuerrechtliche Dienstnehmerbegriff sollte für das gesamte Einkommensteuergesetz

Geltung haben. Wenn demnach ein Gesellschafter-Geschäftsführer, unabhängig von der Beteiligungsquote die Kriterien des steuerrechtlichen Dienstnehmerbegriffes erfülle, so dürfe aus verfassungsrechtlicher Sicht der Gleichbehandlung, auch im Steuerrecht keine sachlich ungerechtfertigte Behandlung von ein und demselben Sachverhalt erfolgen.

Aus den angeführten Überlegungen werde beantragt, die einbezogenen KM-Gelder der beiden wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer zur Gänze aus den DB- und DZ-Bemessungsgrundlagen und damit aus der bescheidmäßigen Festsetzung auszuscheiden.

Im Vorlagebericht vom 6. November 2007 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellte das Finanzamt unter Verweis auf die Begründungsausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2007 den Antrag, die Berufungen gegen die Abgabenfestsetzungsbescheide betreffend DB und DZ für die Jahre 2004 bis 2006 mögen als unbegründet abgewiesen werden.

In der am 29. September 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der beiden Verfahrensparteien auf Befragung ausgeführt, dass der auf Feststellungen der Lohnsteuerprüfung beruhende Sachverhalt, betreffend der strittigen DB- und DZ-Beitragsgrundlagenhinzurechnung (Kilometergelder), keiner weiteren Ergänzung bedürfe. Zusammenfassend wies der steuerliche Vertreter der Bw. darauf hin, dass es sich bei den in Rede stehenden pauschalen Fahrtkostenersätzen (Kilometergelder), welche vom Finanzamt als Arbeitslohn (sonstige Vergütungen jeder Art) nach § 41 Abs. 3 FLAG 1967 eingestuft wurden, nicht um Entgelte im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 handle zumal verfassungsrechtliche Zweifel hinsichtlich einer Ungleichbehandlung von Arbeitnehmern und wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern in der angesprochenen Rechtsfrage vorliegen würden. Aus diesem Grunde seien die von der Bw. an die beiden wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Fahrtkostenersätze (Kilometergelder) auch nicht in die Beitragsgrundlagen für den DB und den DZ mit einzubeziehen. Der steuerliche Vertreter stellte abschließend wiederholt den Antrag dem Berufungsbegehren stattzugeben.

In der Entgegnung dazu verwies die Amtsvertreterin zunächst auf die ausführlichen Begründungselemente in der erlassenen Berufungsvorentscheidung und ergänzte dazu, dass auch die Judikatur des VwGH den Rechtsstandpunkt des Finanzamtes stärke, wonach vergütete Kilometergelder an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer als sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988 anzusehen seien und folglich in die DB- und DZ-Bemessungsgrundlagen mit einzubeziehen seien. Für die von der steuerlichen Vertretung eingewandten verfassungsrechtlichen Bedenken erachte sich das Finanzamt als nicht zuständig. Die Amtsvertreterin beantragte die gänzliche Abweisung der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Berufungsfall steht fest, dass die Tätigkeitsinhalte der wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer A. und B. bei der berufungsführenden Gesellschaft - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit – die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen. Unter Beachtung des Gesamtbildes jedes einzelnen Geschäftsführerverhältnisses ergibt sich weiters zweifelsfrei und wird von der Bw. auch nicht in Abrede gestellt, dass die von der Kapitalgesellschaft an die beiden Geschäftsführer ausbezahlten Bezüge bei diesen zu Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen und folglich von ihr als Dienstgeberin in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Ausschließlich strittig verbleibt jedoch die Rechtsfrage, ob es sich bei den von der Bw. neben den Geschäftsführerbezügen an die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer für die betriebliche Nutzung ihrer privaten Kraftfahrzeuge ausbezahlten Fahrtkostenersätze, in Form und in Höhe des amtlichen Kilometergeldes, um sonstige Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 handelt, die gleichfalls in die Beitragsgrundlage für den DB (samt Zuschlag) einzubeziehen sind.

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

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der ab 1994 anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind dabei 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.

Gemäß § 41 Abs. 4 FLAG 1967 in den jeweils gültigen Fassungen der BGBl. Nr. 733/1988, Nr. 818/1992 und BGBl. I Nr. 71/2003 gehören nicht zur Beitragsgrundlage:

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.
f)	Arbeitslöhne von Personen, die ab dem Kalendermonat gewährt werden, der dem Monat folgt, in dem sie das 60. Lebensjahr vollendet haben.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 fallen 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 unter die Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Beitragsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergegesetzes 1998.

Wie § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ausdrücklich normiert, ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der „Arbeitslöhne“ zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die „Dienstnehmer“ im Sinne der zitierten Gesetzesbestimmung gewährt worden sind, wobei gleichgültig ist, ob die „Arbeitslöhne“ beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Von der DB-Beitragsgrundlagenpflicht ausgenommen sind dabei nur jene Arbeitslöhne, Bezüge und Vergütungen die in der Regelung des § 41 Abs. 4 FLAG 1967 taxativ aufgelistet sind und die an Dienstnehmer iSd § 41 Abs. 2 FLAG 1967 gewährt werden.

Die Anknüpfung des Begriffes „Arbeitslöhne nach leg. cit.“ an die Rechtsvorschriften des Einkommensteuergesetzes führt nach Ansicht des erkennenden Senates dazu, dass sich alle weiteren tatbestandsmäßigen Voraussetzung und abgabenrechtlichen Konsequenzen daraus ausschließlich nach den einkommensteuerrechtlichen Norminhalten definieren. Die Beurteilung der DB-Beitragsgrundlagenpflichtigkeit lässt sich demnach auch klar aus zwei Gruppen von „Arbeitslöhnen“ ableiten. Nämlich von

1.	Arbeitslöhne, gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 und,
2.	Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Zur zweiten Gruppe von „Arbeitslöhnen“ hat der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 31.3.2005, 2002/15/0029, und vom 13.4.2005, 2003/13/0014, u.a. die Rechtsanschauung ausgedrückt, dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer zwar mit seinen Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 für Zwecke der Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages (und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag) dem Kreis der "Dienstnehmer" zugeordnet wird, dies aber nichts daran

ändern, dass er aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht als "Arbeitnehmer" nach § 47 Abs. 1 EStG 1988 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG 1988) anzusehen ist.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates sprach daher das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2007 ua. zutreffend die Rechtsüberlegung aus, dass die Normvorschrift des § 26 EStG 1988, welche nichtsteuerbare Arbeitgeberleistungen (zB. Fahrtkostenvergütungen in Form von Kilometergelder) an „Arbeitnehmer“ regelt, sich ausschließlich auf „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“ bezieht. In Ermangelung der Anwendbarkeit des § 26 EStG 1988 kommt das Finanzamt daher auch folgerichtig zu dem Ergebnis, dass die ausbezahlten Fahrtkostenvergütungen von der Bw. an die beiden wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer, wie im gegenständlichen Fall in Form von Kilometergelder, bei den Geschäftsführern im Rahmen derer persönlicher Einkünftezurechnung nach § 22 Z 2 EStG 1988 (Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit) der Einkommensteuer unterliegen.

Der Einwand des steuerlichen Vertreters der Bw., bei den in Rede stehenden pauschalen Fahrtkostenersätzen (Kilometergelder), welche vom Finanzamt als Arbeitslohn (sonstige Vergütungen jeder Art) nach § 41 Abs. 3 FLAG 1967 eingestuft wurden, handle es sich nicht um Entgelte im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988, könne in keiner Weise überzeugen. Dies deshalb nicht, da Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit stets insoweit vorliegen, als die Geschäftsführerbezüge bzw. –vergütungen echtes Leistungsentgelt darstellen. Ob die Geschäftsführer vom tatsächlichen Inhalt ihrer Tätigkeiten für die Gesellschaft im handelsrechtlichen oder operativen Bereich tätig wurden, steht einer Subsumation der aus den Geschäftsführertätigkeiten erzielten Gesamtvergütungen (Leistungsentgelte) unter den Tatbestand des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen. Gegenständlich erfolgte die tatsächliche Leistungserbringung der beiden Geschäftsführer gegenüber der Bw. ua. auch durch die Beistellung ihrer Privatfahrzeuge für betrieblich bedingte Fahrten, womit eine kausale Verknüpfung zwischen Fahrkostenersatz (Vergütung) und deren Geschäftsführertätigkeit im operativen Bereich der Gesellschaft eindeutig vorliegt. Dem Kausalitätsprinzip folgend stellen somit sämtliche Leistungsentgelte und somit auch der in Rede stehende Kilometergeldersatz - die auf Grundlage der dienstnehmerähnlich ausgeübten Tätigkeit der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer beruhen nach Ansicht des erkennenden Senates zweifelsfrei „Vergütung jeder Art“ dar - die unter die Einnahmen aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallend anzusehen sind.

Wenn daher die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer, die zweifellos Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen, im Rahmen ihrer Vertragsbeziehung zur Bw. sowie in andauernder Erfüllung ihrer Geschäftsführeraufgaben von der berufungsführenden Gesellschaft neben Geschäftsführerbezügen auch gesondert für die betrieblich veranlasste

Nutzung ihrer privaten Kraftfahrzeuge Fahrtkostenersätze in Höhe des amtlichen Kilometergeldes (Kj. 2004: € 18.782,21, Kj. 2005: € 14.959,10 und Kj. 2006: € 23.665,87) ausbezahlt erhalten haben, liegen daher insoweit sonstige Vergütungen iSd § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 vor.

Nachdem § 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, hat das Finanzamt frei von einem Rechtsirrtum die in Rede stehenden Fahrtkosten- bzw. Kilometergeldersätze der beiden Geschäftsführer als solche nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 qualifiziert und daraus die Rechtsfolgen hinsichtlich Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gezogen.

Zu dem von der steuerlichen Vertretung der Bw. wiederholt vorgebrachten Einwand, dass die vom Finanzamt angewandten Normen und deren Rechtsauslegung eine Verletzung des verfassungsmäßig gewährleisteten Gleichheitsgrundsatzes darstellen würden, gilt anzumerken, dass eine Überprüfung von Gesetzen auf ihre Verfassungskonformität dem erkennenden Senat nicht zusteht. Auch dieser ist, so wie das Finanzamt, auf Grund des Legalitätsprinzips (Art. 18 B-VG) als Verwaltungsbehörde dazu gehalten seine Entscheidungen auf Grundlage der geltenden Gesetze und Verordnungen zu treffen. Das alleinige Recht auf die Überprüfung von Gesetzen auf ihre Verfassungskonformität obliegt unter Bedachtnahme auf Art. 144 Abs.1 B-VG dem Verfassungsgerichtshof, wobei die Beschwerde darüber jedoch erst nach Erschöpfung des Instanzenzuges erhoben werden kann.

Auf Grund der - eindeutigen - Gesetzeslage konnte dem Berufungsbegehren kein Erfolg beschieden sein. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 27. Oktober 2008