



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 2

GZ. RV/0562-K/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder ADir Krall, Heinz Hengl und MMag. Dr. Rudolf Dörflinger im Beisein der Schriftführerin FOI Orasch über die Berufungen der Bw., Adr.1, vertreten durch CONFIDA Hermagor, Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H, Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 9620 Hermagor, Gösseringlände 7/2, vom 24. März 2006, gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch OR Mag. Marieta Schönsleben, vom 8. Mai 2008 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2001 bis 2004 (in der Fassung der Berichtigungsbescheide je vom 2. Juli 2008), nach der am 23. März 2009 in 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen und nach § 293 berichtigten Abgabenfestsetzungsbescheide (DB und DZ) für die Jahre 2001 bis 2004 bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Berufungswerberin (Bw.) durchgeführten Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum vom 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2004 stellte das Prüfungsorgan fest, dass von der Bw. im Prüfungszeitraum an den Alleingesellschafter-Geschäftsführer (A.) neben Geschäftsführerbezügen auch Reisekostenvergütungen in Form von pauschalierten

Tagesgeldern zur Auszahlung gelangt seien. Nach Ansicht des Prüfungsorganes handle es sich bei den an den Geschäftsführer ausbezahlten Tagesgelder 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 2001 bis 2004 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 2001 bis 2004 unter Verweis auf den bezughabenden Prüfungsbericht (datiert mit 22.2.2006). Auf Grund der Hinzurechnung der sonstigen Vergütungen (Tagesgelder) zur DB- und DZ-Beitagsgrundlage wurden ua. folgende Abgabenbeträge (DB u. DZ) nachgefordert bzw. festgesetzt:

"Tabelle Beschriftung"

Kalenderjahr:	Tagesgeldervergütung BMG-Hinzurechnung	DB- und DZ-Jahres- bemessungsgrundlage	DB	DZ
2001	1.404,04	60.433,07	63,18	6,46
2002	2.846,00	88.926,28	128,07	11,95
2003	3.727,00	87.869,87	167,72	15,65
2004	2.185,00	99.151,24	98,33	9,18

Ausschließlich gegen diese Beitragsgrundlagenhinzurechnung (Tagesgelder) und der daraus resultierenden Abgabennachforderungen an DB und DZ richtet sich die von der steuerlichen Vertretung der Bw. frist- und formgerecht eingebaute Berufung vom 24. März 2006.

Begründend wurde im Wesentlichen ins Treffen geführt, dass die Einbeziehung von Reisekostenersätze (Tagesgelder), die an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer bezahlt worden seien, in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ keinesfalls auf Grund einer klaren gesetzlichen Anordnung beruhe. Im konkreten Fall trage der Geschäftsführer als Alleingesellschafter nachweislich das volle Unternehmerrisiko. Selbst ohne diesen Umstand würden die an den Geschäftsführer ausbezahlten Reisekostenersätze (Tagesgelder, Nächtigungs- und Kilometergelder) gleich wie bei den übrigen Arbeitnehmern Auslagenersätze darstellen, weil sich aus der Bilanz und Buchhaltung eindeutig und nachweislich ergäbe, dass tatsächliche Fremdbelege nicht abgerechnet und somit die angefallenen Kosten vom Alleingesellschafter-Geschäftsführer persönlich getragen worden seien und diesem lediglich die amtlichen Sätze in Form von Tagesgelder ersetzt worden waren. 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. Es erscheine daher sachlich nicht gerechtfertigt und verfassungsrechtlich bedenklich nichtsteuerbare Reisekostenersätze im Sinne des § 26 EStG 1988, bezüglich deren Einbeziehung in die DB- und DZ-Pflicht, an Dienstnehmer und solche an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer ungleich zu behandeln. Es werde daher beantragt, die Reisekostenersätze des Gesellschafter-Geschäftsführers zur Gänze aus der DB- und DZ-Bemessungsgrundlage auszuscheiden und von der diesbezüglichen Abgabenfestsetzung Abstand zu nehmen.

Verfahrensrechtlich gilt anzumerken, dass die von der Bw. angefochtenen Abgabenfestsetzungsbescheide (DB und DZ) vom Finanzamt wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben und durch neue Sachbescheide (je datiert mit 8. Mai 2008) ersetzt worden waren.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Mai 2008 wies das Finanzamt die nach § 274 BAO weiterhin aufrechte Berufung (datiert mit 24. März 2006) der Bw. gegen die Abgabenfestsetzungsbescheide (DB und DZ) für die Jahre 2001 bis 2004 als unbegründet ab. Das Finanzamt begründete die Abweisung darin wie folgt:

"Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle 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 Teilstrich 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 Wirtschaftskamergesetzes (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 (Fahrtkostenvergütung, 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. Im gegenständlichen Fall hat die GesmbH dem einzigen Gesellschafter und Geschäftsführer der GesmbH Reisekostenersätze in Form von Tagesgelder ausbezahlt. Diese Tagesgelder waren daher als Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag sowie dem Zuschlag heranzuziehen (vgl. dazu auch VwGH v. 26.07.2007, 2007/15/0095 und UFS RV/0712-W/06, RV/0505-I/05, RV/1171-L/06, RV/0655-G/05 sowie RV/0252-I/05)."

Mit Eingabe vom 13. Juni 2008 beantragte die steuerliche Vertretung der Bw. die Vorlage der Berufung gegen die Abgabenfestsetzungbescheide betreffend DB und DZ für die Jahre 2001 bis 2004 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 Tagesgeldern 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 den Gesellschafter-Geschäftsführer der Gesellschaft sowohl DB und DZ vom Geschäftsführerbezug als auch Sozialversicherung entrichtet worden. Rechtliche Bedenken würde jedoch die Ungleichbehandlung der Tagesgelder für Dienstnehmer und wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer betreffen. Nicht steuerbar seien nämlich Leistungen des Arbeitgebers, die den Besteuerungsbestimmungen des Einkommensteuergesetzes 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 Einkunftsstatbestände 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, gelten wegen ihrer Eingliederung in den Organismus der Kapitalgesellschaft nach steuerlicher Betrachtung regelmäßig als 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. Im gegebenen Falle sei der Gesellschafter-Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus des Betriebes eingegliedert und übe seine Tätigkeit im Interesse der Gesellschaft aus. 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 Tagesgelder 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 Tagesgelder des Alleingesellschafter-Geschäftsführers, Herrn A. zur Gänze aus den DB- und DZ-Bemessungsgrundlagen und damit aus der bescheidmäßigen Festsetzung auszuscheiden.

Im Zuge der Vorlagebearbeitung wurden die angefochtenen Abgabenfestsetzungsbescheide (DB und DZ) vom Finanzamt mit Berichtigungsbescheiden iSd § 293 BAO je vom 2. Juli 2008 zu Gunsten der Bw. abgeändert.

Im Vorlagebericht vom 7. Juli 2008 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellte das Finanzamt unter Verweis auf die Begründungsausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 8. Mai 2008 den Antrag, die Berufungen gegen die Abgabenfestsetzungsbescheide betreffend DB und DZ für die Jahre 2001 bis 2004 (in der Fassung der Berichtigungsbescheide je vom 2. Juli 2008) mögen als unbegründet abgewiesen werden.

In der am 23. März 2009 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 (Tagesgelder des Geschäftsführers), keiner weiteren Ergänzung bedürfe.

Zusammenfassend wies der steuerliche Vertreter als auch der Geschäftsführer Herr A. der Bw. darauf hin, dass es sich bei den in Rede stehenden pauschalen Reisekostenersätzen (Tagesgelder), 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 hande 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 Alleingesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Reisekostenersätze (Tagesgelder) 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 Reisekostenersätze (Tagesgelder) 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 des Alleingesellschafter-Geschäftsführers A. bei der berufungsführenden Gesellschaft - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Unter Beachtung des Gesamtbildes des Geschäftsführerverhältnisses ergibt sich weiters zweifelsfrei und wird von der Bw. auch nicht in Abrede gestellt, dass die von der Kapitalgesellschaft an den Geschäftsführer ausbezahlten Bezüge bei diesem 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 dem Geschäftsführergehalt an den Alleingesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Reisekostenersätze, in Form und in Höhe von amtlichen Tagesgeldsätzen (vgl. § 26 EStG 1988), 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 Teilstrich 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 Wirtschaftskammergesetzes 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 Voraussetzungen 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 Teilstrich 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 ändere, dass er aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht als "Arbeitnehmer" nach § 47 Abs. 1 EStG 1988 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG 1988) anzusehen ist.

Vom erkennenden Senat wird nicht in Abrede gestellt, dass auch einem Alleingesellschafter-Geschäftsführer in Erfüllung seiner umfassenden persönlichen Leistungserbringung ebenso wie einem Dienstnehmer im Zusammenhang mit ausschließlich betrieblich bzw. beruflich veranlassten Reisen diverse Reiseaufwendungen (zB. Fahrtkosten, Mehrverpflegungsaufwendungen) erwachsen, die von der Gesellschaft in freier Gestaltungsmöglichkeit laut Beleg oder in pauschaler Weise ersetzt werden können. Dieser Umstand vermag jedoch nichts daran zu ändern, dass Arbeitgeberleistungen in Form von Reisekostenersätzen (Tagesgelder) allerdings nur bei einem „Dienstnehmer“ nicht zur DB- und DZ-Bemessungsgrundlage zählen, da die Normvorschrift des § 26 EStG 1988, welche nichtsteuerbare Arbeitgeberleistungen (zB. Reisekostenvergütungen in Form von Tagesgeldern) an "Arbeitnehmer" regelt, sich ausschließlich auf "Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit" bezieht. Wie vorstehend unter Verweis auf die einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen dargelegt wurde, bezieht ein Alleingesellschafter-Geschäftsführer jedoch mit seinen Gesamtvergütungen (Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art) Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit. Folglich stellen die von der berufungsführenden Gesellschaft an den Alleingesellschafter-Geschäftsführer für betrieblich veranlasste Reise- und Montagetätigkeiten ausbezahlten Reisekostenersätze in Form von Tagesgeldern bei diesem steuerbare Einnahmen (sonstige Vergütungen) aus sonstiger selbstständiger Arbeit dar.

Der Einwand des steuerlichen Vertreters der Bw., bei den in Rede stehenden pauschalen Reisekostenersätzen (Tagesgelder), welche vom Finanzamt als steuerbare Einnahmen aus selbstständiger Tätigkeit (sonstige Vergütungen jeder Art) des Geschäftsführers eingestuft

wurden, handle es sich nicht um Entgelte im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988, geht aus den dargelegten Überlegungen daher völlig ins Leere.

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 Tagesgelder (Kj. 2001: € 1.404,04, Kj. 2002: € 2.846,00, Kj. 2003: € 3.727,00 und Kj. 2004: € 2.185,00), welche die Bw. an den Alleingesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlt hat, als sonstige Vergütung nach § 22 Z 2 Teilstrich 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 26. März 2009