



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die **Berufung** der Bw., vertreten durch Steuerberater, vom 15. Dezember 2006 gegen die **Haftungs- und Abgabenbescheide** des Finanzamtes Spittal Villach betreffend die Jahre 2003 bis 2005 vom 30. November 2006

entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (in der Folge auch bloß: Bw.), einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, fand eine Lohnsteuerprüfung betreffend die Jahre 2003 bis 2005 statt. Im Zuge dieser stellte der Prüfer – neben anderen, hier aber nicht relevanten Sachverhalten – fest, dass an den Gesellschafter-Geschäftsführer (im Folgenden auch nur: GGF) Max.Muster Reisegebühren ohne Einbehaltung und Abfuhr von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) ausbezahlt worden sind.

Das Finanzamt folgte der Meinung des Prüfers, wonach auch diese Zahlungen beitragspflichtig wären.

Mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden setzte das Finanzamt der Bw. gegenüber DB und DZ – auch für die Reisevergütungen – fest.

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. zunächst damit, dass die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers Max.Muster als Bezüge aus einem

Dienstverhältnis angesehen und damit als communalsteuer- und dienstgeberbeitragspflichtig behandelt würden. Wenn nun der GGF als Dienstnehmer angesehen werde, müsste für ihn auch § 26 Z 4 EStG gelten, nach welchem Vergütungen für Dienstreisen als Kostenersatz nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen würden. Obwohl die Bezüge des GGF als Einkünfte aus sonstiger Arbeit iSd § 22 Z 2 EStG definiert wurden, so stellten die ihm gewährten Reisegebühren einen bloßen Kostenersatz dar, wie dies auch bei den Arbeitnehmern gesehen würde, nicht aber Einkommen. Bei der vom Finanzamt gewählten Beurteilung würden die Dienstverhältnisse eines GGF und eines Arbeitnehmers unterschiedlich behandelt werden, was gegen eine verfassungsrechtliche Gleichbehandlung verstöße. Schließlich wendete die Bw. noch ein, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag stelle eine weitere Umlage dar, die zusätzlich zu der an die Wirtschaftskammer zu leistende Grundumlage zu entrichten wäre, sodass hinsichtlich der Reisekosten und Tagesgebühren eine ungerechtfertigte Doppelbelastung vorliege.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ausgehend vom Inhalt der vorgelegten Verwaltungsakten und dem Ergebnis weiterer Ermittlungen konnte der entscheidungsrelevante Sachverhalt wie folgt festgestellt werden:

Die im August 2003 errichtete Berufungswerberin wurde am 17. September 2003 ins Firmenbuch eingetragen. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer war ab diesem Zeitpunkt Max.Muster. Im Mai 2004 hatte Max.Muster einen Anteil von 25% an Hans.Huber abgetreten, der ab diesem Zeitpunkt ebenfalls als Geschäftsführer tätig wurde. Die Einkünfte des Max.Muster stellten solche aus sonstiger selbständiger Tätigkeit gemäß § 22 Z 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 dar. Die Veranlagungen zur Einkommensteuer ab dem Jahr 2003 erfolgten erklärungsgemäß mit diesen Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit. In den Streitjahren erhielt Max.Muster an Reisevergütungen in Höhe von € 6.589,00 (2003), € 6.395,40 (2004) sowie € 6.512,00 (2005) steuer- bzw. beitragsfrei ausbezahlt.

Sowohl die Höhe der in die Bemessungsgrundlagen eingeflossenen Reisevergütungen als auch die daraus abgeleiteten Beträge an DB und DZ sind – nach Ansicht der Berufungsbehörde auch zutreffend – nicht in Zweifel gezogen worden.

Strittig ist demnach nur mehr die Frage, ob diese Zahlungen überhaupt dem DB und dem DZ zu unterziehen waren.

Hiezu wird ausgeführt:

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

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

Im § 22 Z 2 EStG ist normiert, dass 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 selbständiger Arbeit fallen.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Beitrag 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 EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nicht zur Beitragsgrundlage gehören nach § 41 Abs. 4 FLAG 1967 in den auch auf den vorliegenden Berufungsfall anzuwendenden Fassungen BGBl. Nr. 733/1988, BGBl. Nr. 818/1992 und BGBl. I Nr. 71/2003:

- a) Ruhe- und Versorgungsbezüge,
- b) die im § 67 Abs. 3 und 6 des EStG 1988 genannten Bezüge,
- c) die im § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 13 bis 21 des EStG 1988 genannten Bezüge,
- d) Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 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.

Schließlich ist im § 122 Abs. 7 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG) 1998 noch normiert, dass die Landeskammern festlegen können, dass die Kammermitglieder eine als Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bezeichnete Umlage zu entrichten haben. Nach Abs. 8 leg. cit. kann die Bundeskammer ebenfalls eine Umlage nach Abs. 7 festlegen.

Aus dem festgestellten Sachverhalt in Verbindung mit den angeführten Normen ergibt sich zunächst eindeutig, dass Max.Muster in seiner Funktion als Gesellschafter-Geschäftsführer von der Berufungswerberin regelmäßige monatliche Bezüge aus sonstiger selbständiger Arbeit erhalten hat und – bezogen auf den hier zu beurteilenden Berufungsfall – als Dienstnehmer anzusehen ist. Demnach war von diesen Bezügen Dienstgeberbeitrag und daran anknüpfend auch Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten.

Die Definition des Begriffes "Arbeitslöhne" im § 41 Abs. 3 FLAG 1967 erfolgt durch die Anführung von einkommensteuerrechtlichen Normen, nämlich des § 25 Abs. 1 Z 1 lit.a. und b EStG 1988 sowie des § 22 Z 2 EStG 1988. Daraus ergibt sich für die Berufungsbehörde, dass auch alle weiteren tatbestandsmäßigen Voraussetzungen und die abgabenrechtlichen Konsequenzen ausschließlich nach den einkommensteuerrechtlichen Norminhalten zu erschließen bzw. abzuleiten sind. Diese Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wird auch durch die höchstgerichtliche Judikatur gestützt. So hat der Verwaltungsgerichtshof in mehreren Erkenntnissen, etwa vom 31. März 2005, 2002/15/0029, und vom 13. April 2005, 2003/13/0014, ausgesprochen, dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer zwar mit seinen Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 für Zwecke der Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages (und des Zuschlages zum Dienstnehmerbeitrag) dem Kreis der "Dienstnehmer" zugeordnet wird. Dies ändert aber nichts daran, dass er aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht als Arbeitnehmer nach § 47 Abs. 1 EStG 1988, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG bezieht, anzusehen ist.

Im vorliegenden Berufungsfall war zu prüfen, ob die dem GGF Max.Muster – neben seinen laufenden Geschäftsführerbezügen – gewährten Reisekostenersätze sonstige Vergütungen iSd § 22 Z 2 EStG 1998 darstellen. Nach Auffassung der Berufungsbehörde ist dabei maßgeblich, ob es sich bei diesen Zahlungen um ein echtes Leistungsentgelt handelt, das der GGF für das Tätigwerden für die Berufungswerberin erhalten hat, oder bloß um einen Ersatz von anerlaufenen Kosten.

Gegenständlich umfasste die Tätigkeit des GGF unzweifelhaft auch die Absolvierung von Reisen im Interesse der GmbH, weshalb ein kausaler Zusammenhang zwischen diesen Reisen und der Geschäftsführertätigkeit bestanden hat. Die Gesamtleistung, die der GGF der GmbH gegenüber erbrachte, beinhaltete demnach nicht nur die "üblichen" Geschäftsführeragenden, wofür Max.Muster die laufenden Geschäftsführerbezüge erhalten hatte, sondern auch die Vornahme von Reisen. Die Abgeltung der dem Max.Muster dabei entstandenen Kosten stellt sich sohin als echte Leistungsabgeltung dar, welche dem Tatbestandsmerkmal der Gewährung von sonstigen Vergütungen iSd des § 22 Z 2 EStG 1988 zu subsumieren war. Unmaßgeblich

ist dabei, ob es sich um nachgewiesene Aufwendungen oder bloß um Pauschalersätze gehandelt hatte. Eine andere Beurteilung als reine Durchlaufposten könnte nur dann Platz greifen, wenn der GGF im Rahmen seiner Reisen für Aufwendungen der Bw. in Vorlage getreten wäre und diese Kosten dann von ihr ersetzt bekommen hätte, was aber weder behauptet wurde noch aus dem Akteninhalt erschlossen werden konnte.

Nichts daran zu ändern vermag auch der im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens nachgereichte Geschäftsführervertrag, wonach mit der laufenden Geschäftsführervergütung und der Übernahme der Sozialversicherungsbeiträge des GGF durch die GmbH die volle Arbeitsleistung abgegolten sei. In Ermangelung einer Rückwirkungsbestimmung konnte diese mit 1. Jänner 2007 abgeschlossene Vereinbarung für die Streitjahre 2003 bis 2005 keine Wirkung entfalten.

Eine der im § 41 Abs. 4 FLAG 1967 taxativ aufgelisteten Ausnahmen von der Beitragspflicht konnte ebenfalls nicht zur Anwendung gelangen, da Reisekostenersätze darin weder explizit noch durch die Verweise auf die entsprechenden Bestimmungen des EStG enthalten sind.

Das Gesamtleistungsentgelt des Max.Muster setzt sich demnach sowohl aus den laufenden Geschäftsführerbezügen als auch aus den Reisekostenvergütungen zusammen und bildet dies in Summe die Arbeitslöhne im Sinne des zweiten Satzes von § 41 Abs. 3 FLAG 1967 und in weiterer Konsequenz die Beitragsgrundlage.

Zum Einwand der Bw., beim GGF handle es sich um einen Dienstnehmer (gemeint nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967), weshalb für ihn § 26 Abs. 4 EStG gelten müsste, wird seitens der Berufungsbehörde auf die obigen Ausführungen hinsichtlich einer streng nach den jeweiligen Normen des EStG vorzunehmenden Beurteilung verwiesen. Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit. Nach der oben dargelegten höchstgerichtlichen Judikatur bezieht ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 eben keine Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Mangels Vorliegen solcher Einkünfte konnte die ausdrücklich nur für Einkünfte nichtselbständiger Arbeit normierte Nichtsteuerbarkeit von Reisevergütungen auch nicht berücksichtigt werden.

Insofern die Bw. in der vom Finanzamt gewählten Vorgangsweise eine verfassungsrechtliche Ungleichbehandlung eines Dienstverhältnisses eines GGF und dem eines Arbeitnehmers, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, erblickt, wird angemerkt, dass der Berufungsbehörde und auch dem Finanzamt eine Überprüfung von Gesetzen auf ihre Verfassungskonformität nicht zusteht. Aufgrund des im Art. 18 B-VG verankerten

Legalitätsprinzips haben Verwaltungsbehörden ihre Entscheidungen auf Grundlage von gehörig kundgemachten Verordnungen und Gesetzen zu treffen. Die Überprüfung solcher Normen auf ihre Verfassungsmäßigkeit steht allein dem Verfassungsgerichtshof zu.

Endlich wird noch zum Vorbringen der Bw., der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag stelle im Hinblick auf die ohnehin an die Wirtschaftskammer abzuführende Grundumlage eine ungerechtfertigte Doppelbelastung dar auf die höchstgerichtliche Judikatur verwiesen. So hat der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 30. November 2009, B 1034/09 u.a., die Behandlung von Beschwerden, die eine Verfassungswidrigkeit der den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (Kammerumlage 2) tragenden Normen des § 122 WKG behaupteten, mangels hinreichender Aussicht auf Erfolg abgelehnt. Auch mit diesem Einwand vermochte die Bw. sohin nicht, eine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide aufzuzeigen.

Insgesamt gesehen war der Berufung daher ein Erfolg zu versagen und spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. März 2012