

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf vertreten durch Payer Steuerberatung GmbH, Schreinerweg 26, 4224 Wartberg ob der Aist, über die Beschwerde vom 17. November 2010 gegen die Bescheide des FA Graz-Stadt vom 18. Oktober 2010 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen 2006 bis 2008 und betreffend die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2006 bis 2008 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 2. August 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung stellte das Prüfungsorgan fest, dass von der Beschwerdeführerin (Bf) im Prüfungszeitraum an die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer (AB) 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 Kilometergelder um sonstige Vergütungen gemäß § 22 Z 2 EStG 1988, also um beitragspflichtige Arbeitslöhne im Sinne des § 41 Abs. 3 FLAG 1967, von welchen die Bf. zu Unrecht in den Kalenderjahren 2006 bis 2008 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 am 18.10.2010 gegenüber der Bf. entsprechende Abgabenfestsetzungsbescheide für die Jahre 2006 bis 2008 unter Verweis auf den bezughabenden Prüfungsbericht (datiert mit 18.10.2010).

Grundlage der Vorschreibungen für die Jahre 2006 bis 2008 war, dass sonstige Vergütungen wie Kilometergelder, die an die wesentlich beteiligten Gesellschafter im Zeitraum 2006 bis 2008 geleistet wurden, nicht in die Beitragsgrundlagen einbezogen worden waren.

Ausschließlich gegen diese Beitragsgrundlagenhinzurechnung (Kilometergelder) und der daraus resultierenden Abgabennachforderungen an DB und DZ richtet sich die von der steuerlichen Vertretung der Bf. frist- und formgerecht eingebrachte Beschwerde, in welcher ausgeführt wird, dass die beiden jeweils zu 50% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer in den Jahren 2006 bis 2008 jährlich eine Refundierung der PKW-Kosten in Höhe von EUR 11.400 erhalten hätten. Die Geschäftsführer hätten die Fahrten im ausschließlichen Interesse der Gesellschaft getätigt. Gegen die Einbeziehung der für die Gesellschaft getragenen Kosten in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ würden massive Bedenken der Gleichheitswidrigkeit stehen. Der vorliegende Fall sei mit jenem vergleichbar, in dem zwei PKW im Betriebsvermögen der Gesellschaft stehen und im gleichen Ausmaß für betriebliche Fahrten genutzt werden würden bzw. mit jenem Fall, in welchem von der Gesellschaft für die betrieblichen Fahrten jeweils ein Leih-KFZ eines gewerblichen Autovermieters besorgt werden würde.

Die Einbeziehung der Refundierung der Kosten für die betriebliche Nutzung des KFZ beim Geschäftsführer in die Bemessungsgrundlage für DB, DZ und KommSt würde zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Mehrbelastung von rund 8 % gegenüber jener Variante, in welcher das KFZ im Betriebsvermögen der Gesellschaft gehalten werde, führen.

Bei einer Zurverfügungstellung eines im Betriebsvermögen stehenden KFZ für Privatfahrten bestünden bei der Berücksichtigung von Sachbezugswerten keine Bedenken. Das amtliche Kilometergeld stelle nach Ansicht der Beschwerdeführerin eine taugliche Basis zur vereinfachten, jedoch möglichst wirklichkeitsnahen Ermittlung der KFZ-Kosten dar. Unschärfen dieser Vereinfachung würden mit Ersparnissen bei Ermittlungen bzw. bei der Überprüfung für den Steuerpflichtigen und die Abgabenbehörde kompensiert werden. Bei den KFZ-Kosten handle es sich eindeutig um Aufwendungen der Gesellschaft. Die Refundierung durch die Gesellschaft würde nicht für die Tätigkeit als Geschäftsführer sondern für die Zurverfügungstellung des KFZ gewährt werden.

In der am 2. August 2016 auf Antrag der Bf. abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde im Wesentlichen auf die Ausführungen in den bisherigen Schriftsätzen verwiesen und ergänzend ausgeführt, dass es keine schriftliche Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern betreffend Überlassung der gesellschaftereigenen PKW gebe. Beide wesentlich beteiligten Gesellschafter seien seit der Gründung der Gesellschaft sowohl im Bereich der Geschäftsführung als auch im operativen Bereich kontinuierlich tätig.

In der Judikatur gebe es nach Ansicht der Bf. keine Auseinandersetzung mit dem Thema der Qualifikation der Einkünfte aus der Zurverfügungstellung eines KFZ. Unter Hinweis auf Jakom, § 22 EStG, Rz 106 habe sich noch niemand damit beschäftigt, ob die Einbeziehung der an die Gesellschafter geleisteten KM-Gelder dem Gesetz entsprechen würde. Bei der Zurverfügungstellung von Geschäftsräumlichkeiten sei noch niemand auf die Idee gekommen, diese Vergütungen unter § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zu subsumieren.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im vorliegenden Beschwerdefall steht fest, dass die Tätigkeitsinhalte der wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ab bei der beschwerdeführenden 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 Bf. 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 Bf. neben den Geschäftsführerbezügen an die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer für die betriebliche Nutzung ihrer privaten Kraftfahrzeuge ausbezahlten Fahrtkostenersatzes, 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:

(4) Zur Beitragsgrundlage gehören 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,
- 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 Bundesfinanzgerichtes 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 und
- 2) Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 33 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.

§ 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.

Die Normvorschrift des § 26 EStG 1988, welche nichtsteuerbare Arbeitgeberleistungen (zB. Fahrtkostenvergütungen in Form von Kilometergeldern) an "Arbeitnehmer" regelt, bezieht sich ausschließlich auf "Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit". 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 diesen die "Bruttobezüge" zu Grunde zu legen sind.

Wenn die Beschwerdeführerin nunmehr als Begründung für die ihrer Ansicht nach zu Unrecht erfolgte Einbeziehung der ausbezahlten Kilometergelder in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag anführt, die Kilometergelder würden für die Zurverfügungstellung des KFZ geleistet werden und wären damit keine Tätigkeitsvergütung, ist dem einerseits zu entgegnen, dass das amtliche Kilometergeld als reine Schätzungsgröße in einem für alle PKW einheitlichen und somit pauschalem Wert festgelegt wurde und sich daher nicht nach einem konkret entstandenen Aufwand richtet. In Wahrheit liegt daher der behauptete Ersatz tatsächlich entstandener Kosten bei Auszahlung des Kilometergeldes gar nicht vor. Pauschal und ohne Rücksichtnahme auf die tatsächlich entstandenen Kosten ausbezahlte Aufwandsentschädigungen wären - gäbe es die Spezialbestimmung des § 26 EStG 1988, welche ausdrücklich bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, und zwar nur bei diesen, bestimmte pauschale Vergütungen von der Einbeziehung in die Einkommensteuerbemessungsgrundlage ausnimmt, nicht - auch bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit steuerhängig.

Eine 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 können. Wenn der Gesetzgeber in diesem Zusammenhang bestimmt, dass konkret angeführte Zuwendungen des Arbeitgebers (auch in pauschalierter Form, wie zB Kilometergelder oder Tagesgebühren) nicht steuerbar zu behandeln sind und daher keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG 1988 darstellen, ist von den Verwaltungsbehörden demgemäß vorzugehen und sind diese nach § 41 Abs 3 FLAG 1967 auch nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Der Einwand des steuerlichen Vertreters der Bf., bei den in Rede stehenden pauschalen Fahrkostenersätzen (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, kann in keiner Weise überzeugen. Dies deshalb nicht, da Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit stets insoweit vorliegen, als die Geschäftsführerbezüge bzw. -vergütungen echtes Leistungsentgelt darstellen. Gegenständlich erfolgte die tatsächliche Leistungserbringung der beiden Geschäftsführer gegenüber der Bf. 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 zweifelsfrei eine "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 Bf. sowie in andauernder Erfüllung ihrer Geschäftsführeraufgaben von der beschwerdeführenden Gesellschaft neben Geschäftsführerbezügen auch gesondert für die betrieblich veranlasste Nutzung ihrer privaten Kraftfahrzeuge Fahrkostenersätze in Höhe des amtlichen Kilometergeldes (Kj. 2006 bis 2008 jeweils EUR 11.400) ausbezahlt erhalten haben, liegen daher insoweit sonstige Vergütungen iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vor.

Nachdem nun § 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 und die im Rahmen der selbständigen Tätigkeit vereinnahmten Kilometergelder zweifelsfrei derartige steuerbare Dienstgeberzahlungen darstellen, hat das Finanzamt diese zu Recht bei der Berechnung des Dienstgeberbeitrages mitberücksichtigt (vgl zB VwGH 4.2.2009, 2008/15/0260, zur übereinstimmenden Rechtslage bei der Kommunalsteuer, und UFS 28.6.2007, RV/0505-I/05, sowie Csaszar/Lenneis/Wanke, FLAG, § 41 ff Rz 53 und die dort angeführte Judikatur).

[...]

Zum Vorbringen der steuerlichen Vertretung der Bf., 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 Bundesfinanzgericht nicht zusteht. 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 Beschwerdebegehren kein Erfolg beschieden sein. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da zu der hier strittigen Rechtsfrage bereits eine höchstgerichtliche Rechtsprechung vorliegt, ist gegen dieses Erkenntnis gemäß § 25a Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 in Verbindung mit Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine (ordentliche) Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig

Graz, am 10. August 2016