



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, Ort, Straße, vertreten durch die Zinell & Madritsch Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 9900 Lienz, Fanny Wibmer Pedit Straße 3, vom 20. April 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA, vertreten durch AD Josef Schaffer, vom 22. März 2007 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2005 nach der am 25. Juli 2011 in 6021 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Abgaben werden wie folgt (in €) festgesetzt:

Jahr	2001	2002	2003	2004	2005
Beitragsgrundlage	266.158,00	295.010,88	278.909,55	260.794,22	261.706,66
Dienstgeberbeitrag	11.977,11	13.275,49	12.550,93	11.735,74	11.776,80
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1.357,41	1.327,55	1.227,20	1.147,49	1.151,51

Hinsichtlich der Fälligkeit bleiben die angefochtenen Bescheide unverändert.

Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer GPLA-Prüfung schrieb das Finanzamt der Arbeitgeberin für die Jahre 2001 bis 2005 diverse Beträge an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vor. Grundlage dieser Vorschreibungen war, dass Bezüge und sonstige Vergütungen, die an den zu 100% am Stammkapital der GmbH beteiligten Geschäftsführer geleistet wurden, nicht in die Beitragsgrundlagen einbezogen worden waren.

In der Berufung begehrte der steuerliche Vertreter der Dienstgeberin ([§ 41 Abs 1 FLAG 1967](#)) die Nichtfestsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Geschäftsführerbezug und die an den Geschäftsführer geleisteten Kilometergelder. Die Abgabenbehörde habe neben allgemeinen rechtlichen Ausführungen lediglich ausgeführt, dass *„durch die kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für einen wesentlich beteiligten Gesellschafter das Geschäftsführermerkmal der Eingliederung der betriebliche Organismus der Gesellschaft zweifelsfrei gegeben sei“*. Die Abgabenbehörde habe die Ausführungen und Darstellungen des Abgabepflichtigen, wie sich seine Tätigkeit für die Ausübung der Geschäftsführung der GmbH darstelle, nicht ausreichend überprüft, sondern lediglich allgemein gehaltene Feststellungen ausgeführt.

Nach den tatsächlichen Verhältnissen sei der Geschäftsführer nicht in den Organismus der Gesellschaft eingegliedert, da er auch an anderen Standorten Tätigkeiten ausübe und so zu sagen wie ein *„Leihmanager“* für die abgabenpflichtige Gesellschaft tätig werde. Die dafür gestellten Honorare würden unregelmäßig erfolgsabhängig ausbezahlt. Die Abgabenbehörde habe nicht ausreichend untersucht, inwieweit die *„Ausführungen des Abgabepflichtigen“* hinsichtlich seiner verschiedenen Tätigkeitsorte und die Art der Ausübung der Tätigkeit an anderen Orten dazu führe, dass *„er nicht in das Unternehmen eingegliedert anzusehen“* sei. Eine *„automatische Eingliederung“* nur aufgrund der Funktionsausübung sei eine tatsachenwidrige Unterstellung und rechtswidrige Gesetzesanwendung.

Diese Argumente wären zwar im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung vorgebracht worden, die Abgabenbehörde habe es jedoch unterlassen, den Sachverhalt ausführlich zu ermitteln. Die Eingliederung könne auch schon deshalb nicht unterstellt werden, weil der Geschäftsführer *„in Zuge seines Werkvertrages der in Ausübung der Geschäftsführung gefordert“* sei, einen Erfolg herbei zu führen, nämlich die positive Gestionierung des [Betriebes] in einer oder mehreren Saisonen. Der Geschäftsführer sei dazu verhalten, den Erfolg in Form eines positiven Cashflows herzustellen. Hiezu müsse er auch die Entscheidung selbst treffen, ob der Betrieb eine oder zwei Saisonen geöffnet sei. Inwieweit seine persönliche Anwesenheit und Tätigkeit erforderlich sei, bleibe vollkommen ihm überlassen.

Er könne auch deshalb nicht eingegliedert sein, weil er sich vertreten lassen könne und die Tätigkeiten auch von anderen Orten ausübe. „Insofern, wenn der Gesellschafter einen gewissen Erfolg“ schulde, liege das Kriterium der dauernden Eingliederung nicht vor. Weiters werde beantragt, die gezahlten „*Kilometerentschädigungen*“ aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden, da es sich um keine Tätigkeitsvergütung für den Geschäftsführer handle, sondern um einen Spesenersatz. Dieser Spesenersatz sei nicht in die „*Dienstgeberbemessungsgrundlage*“ mit einzubeziehen und auch nicht in die Bemessungsgrundlage für den „*Zuschlag auf den DB*“.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Juli 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt führte unter Hinweis auf die Bezug habenden gesetzlichen Regelungen und die Rechtsprechung im Wesentlichen aus, dass unstrittig davon auszugehen sei, dass der Geschäftsführer seit Jahren im Bereich der Geschäftsführung der Gesellschaft tätig sei, was die Feststellung einer organisatorischen Eingliederung nach sich ziehe. Auch wurde ausgeführt, dass vor dem Hintergrund des funktionalen Verständnisses des Begriffes „Eingliederung“ die Einwendungen der Berufungswerberin nicht stichhaltig wären. Die Reisekostenvergütungen wären, wie durch den Verwaltungsgerichtshof in einem vergleichbaren Fall bestätigt, ebenfalls zu Recht in die Bemessungsgrundlagen aufgenommen worden. Letztlich wurde eine den Vorschriften des [§ 201 BAO](#) entsprechende Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag vorgenommen.

Daraufhin beantragte die Einschreiterin unter Verweisung auf die Ausführungen in der Berufung die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In der Folge ersuchte der Unabhängige Finanzsenat mit Vorhalt vom 5. Mai 2011 nach Darstellung des bisherigen Verfahrensablaufes um Konkretisierung des Vorbringens hinsichtlich nicht entsprechend gewürdiger oder tatsachenwidrig festgestellter Umstände oder Sachverhaltselemente.

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin (neuerlich) aus, dass der Geschäftsführer auch für andere Betriebe tätig sei, was einen hohen zeitlichen Aufwand erfordere. In Bezug auf den Betrieb der Berufungswerberin habe der Geschäftsführer durch die Erstellung einer Aufbau- und Ablauforganisation dafür Sorge zu tragen, dass „*trotz seiner Nichteingliederung in den Betrieb des Unternehmens derselbe in Zeiten seiner Abwesenheit reibungslos*“ funktioniere. Dies wäre anhand der Personalstruktur, der Geschäftspläne und Einteilung der anderen leitenden Beschäftigten ersichtlich. Es wäre notwendig gewesen, dass das Finanzamt die „*zeitlichen Elemente der Abwesenheit des Geschäftsführers*“ einer näheren Überprüfung unterzogen hätte. Diese würden sich wie folgt darstellen:

Tätigkeit in [Ort1] – 2000-2002 wöchentlich 1x, ab 2003 monatlich 3x

Tätigkeit in [Ort2] – 2001-2005 wöchentlich ca 1 ½ Tage

2 Tage frei

für [Ort3] – wöchentlich ca 2 2 ½ Tage in den Öffnungszeiten des Betriebes

Alleine daran sehe man schon, dass die zeitliche Inanspruchnahme durch andere Tätigkeiten sehr groß sei und *„durch die geringe Anwesenheit in [Ort3], dass eine Eingliederung nicht“* vorliege. Weiters sei zu beachten, *„dass die Tätigkeit für [Ort3] teilweise von anderen Orten ausgeübt“* worden sei. Weiters handle es sich um einen Saisonbetrieb, der maximal 7 Monate im Jahr geöffnet sei, wodurch sich in Verbindung mit den anderen Betätigungen ein geringes Zeitpouvoir für die Geschäftsführung ergäbe.

In der am 25. Juli 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde im Wesentlichen auf die Ausführungen in den bisherigen Schriftsätzen verwiesen und ergänzend ausgeführt, dass der Geschäftsführer in den Jahren 2000 bis 2003, aber auch 2004 und 2005 immer wieder versucht habe, andere Geschäftsfelder zu erschließen und so zB den Plan hatte, in [Land] einen mit dem Betrieb der Berufungswerberin vergleichbaren Betrieb zu eröffnen. Diese Pläne hätten viel Zeit in Anspruch genommen, seien aber letztlich an der dortigen Bürokratie und anderen Umständen gescheitert. Auch wurde vorgebracht, dass in einem nach dem Prüfungszeitraum liegenden Jahr tatsächlich durch den Geschäftsführer die Entscheidung getroffen habe werden müssen, den Betrieb der Berufungswerberin in einer Sommersaison nicht zu öffnen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt:

Im vorliegenden Fall ist nach dem Ergebnis des Verwaltungsverfahrens von folgendem unstrittigen und entscheidungswesentlichen Sachverhalt auszugehen:

Der in [Ort2] wohnhafte Geschäftsführer der Berufungswerberin ist im Prüfungszeitraum zu 100% am Stammkapital der Berufungswerberin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz und Geschäftsbetrieb in [Gemeinde], beteiligt. Er ist seit der Gründung der Gesellschaft deren einziger sowohl handelsrechtlicher als auch gewerberechtlicher Geschäftsführer. Seine Tätigkeit wird auf Grund eines „Werkvertrages“ ausgeübt. Neben seiner Beschäftigung für die Berufungswerberin ist der Geschäftsführer noch in einem vom Geschäftsbereich her vergleichbaren Betrieb in [Ort1] und für sein in [Ort2] angesiedeltes Einzelunternehmen tätig. Hinsichtlich der zeitlichen Aufteilung seiner

Beschäftigung ist auf die Auskunft in der oben erwähnten Vorhaltsbeantwortung zu verweisen und geht daraus hervor, dass der Geschäftsführer nicht durchgehend vor Ort anwesend ist. Für seine Tätigkeit für die Berufungswerberin erhielt der Geschäftsführer eine als „Management fee“ bezeichnete Entschädigung und Spesenersätze. Vom Finanzamt wurden die Management fee und ausbezahlte Kilometergelder in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen, da diese Entgelte als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) angesehen wurden.

2. gesetzliche Grundlagen:

Alle im Folgenden angeführten Gesetzesstellen beziehen sich auf deren für den streitgegenständlichen Zeitraum gültige Fassungen.

Nach [§ 41 Abs 1 FLAG 1967](#) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

[§ 41 Abs 2 FLAG 1967](#) bestimmt weiter, dass Dienstnehmer Personen sind, 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](#).

Nach [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) sind 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, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Der Beitrag des Dienstgebers ist nach [§ 41 Abs 3 FLAG 1967](#) 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 EStG 1988](#) sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des [§ 22 Z 2 EStG 1988](#).

Nach [§ 41 Abs 5 FLAG 1967](#) beträgt der Beitrag 4,5 v.H. der Beitragsgrundlage.

[§ 122 Abs 7 Wirtschaftskammergesetz 1998](#) (WKG), BGBl. 1998/103, bestimmt, dass die Landeskammer zur Bedeckung ihrer Ausgaben festlegen kann, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der

Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 WKG anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach [§ 41 FLAG 1967](#) in der jeweils gültigen Fassung gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). [§ 122 Abs 8 WKG](#) enthält gleichartige Bestimmungen für die Bundeskammer.

3. rechtliche Würdigung:

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, durch einen verstärkten Senat ausgesprochen, dass bei der – auch für den vorliegenden Fall zu beantwortenden - Frage, ob Einkünfte nach [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird (vgl etwa VwGH 1.6.2006, [2006/15/0029](#)).

Der Verwaltungsgerichtshof sieht somit die Eingliederung in den Organismus des Betriebes in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes. Vor diesem Hintergrund hat der Gerichtshof – wie bereits vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung unter Hinweis auf VwGH 10.11.2004, [2003/13/0018](#) ausgeführt - in ständiger Judikatur den Sachverhaltskomponenten der Anwesenheit des Gesellschafters in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft, der Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes und einer festen Arbeitszeit und des Unterworfenseins unter betriebliche Ordnungsvorschriften keine Bedeutung zugebilligt und ausgesprochen, dass es der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht entgegensteht, wenn er die Tätigkeit für das Unternehmen nicht in dessen Räumlichkeiten verrichtet und er Geschäftsführerfunktionen auch für andere Kapitalgesellschaften übernommen hat. Eine größere Entfernung des Wohnsitzes oder des Ortes einer weiteren Betätigung vom Sitz der Gesellschaft hat der Gerichtshof der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft als ebenfalls nicht hinderlich beurteilt.

Insoweit können die Argumente der Berufungswerberin,

- der Geschäftsführer übe auch in zeitlich nicht unbeträchtlichem Ausmaß Tätigkeiten an anderen Standorten aus (zur Irrelevanz dieses Vorbringens vgl zB VwGH 18.7. 2001, [2001/13/0082](#), und VwGH 28.11.2001, [2001/13/0114](#)),

- der Geschäftsführer wäre nur fallweise persönlich vor Ort anwesend und bleibe es ihm überlassen, inwieweit seine persönliche Anwesenheit und Tätigkeit erforderlich sei (zur Irrelevanz dieses Vorbringens vgl neuerlich zB VwGH 28.11.2001, [2001/13/0114](#)),
 - der Geschäftsführer könne sich vertreten lassen (vgl dazu zB VwGH 29.1.2002, [2001/14/0073](#), und VwGH 2.7.2002, [2001/14/0055](#)), was im Übrigen wohl auf Grund der Tatsache, dass der in Rede stehende Gesellschafter als einziger handels- und gewerberechtlicher Geschäftsführer fungiert, nur in der Heranziehung von Hilfskräften zur Besorgung von rechtlich nicht dem Geschäftsführer vorbehaltenen Aufgaben gemeint sein kann, was durchaus nicht unüblich ist und einem Dienstverhältnis nicht entgegensteht (vgl zB VwGH 18.7.2001, [2001/13/0084](#)),
 - der Geschäftsführer übe seine Tätigkeit auf Grund eines Werkvertrages aus (vgl dazu zB VwGH 17.10.2001, [2001/13/0121](#), und VwGH 31.3.2004, [2004/13/0021](#), wonach die zivilrechtliche Qualifizierung des Leistungsverhältnisses zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer irrelevant für die Beantwortung der Frage, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer mit den für die Geschäftsführungstätigkeit bezogenen Vergütungen Einkünfte nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) erzielt, ist),
 - der Geschäftsführer sei in Ausübung seiner Geschäftsführertätigkeit gefordert, einen Erfolg bspw in Form eines positiven Cash flows herbeizuführen, habe Entscheidungen zB hinsichtlich der Öffnungszeiten zu treffen und schulde insofern einen „gewissen Erfolg“, womit wohl die Unternehmereigenschaft des Geschäftsführers angesprochen, das zu beachtende Trennungsprinzip jedoch übersehen wird (vgl dazu zB VwGH 18.7.2001, [2001/13/0063](#), und VwGH 29.1.2002, [2001/14/0216](#)),
- der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der zu 100% am Stammkapital der Berufungswerberin beteiligte einzige Geschäftsführer der Gesellschaft seiner Tätigkeit seit dem Jahr der Gründung der Gesellschaft durchgängig nachgeht, diese vertragsgemäß im Interesse dieses Organismus ausüben muss und diese auch wahrgenommen und ausgeübt hat (vgl die Vorhaltsbeantwortung vom 8. Juni 2011: *Der Geschäftsführer hat „durch die Erstellung einer Aufbau- und Ablauforganisation dafür Sorge zu tragen, dass“ der Betrieb „reibungslos funktioniert“.* bzw die Ausführungen zur zeitlichen Komponente der Aufgabenerfüllung, nach welchen sich der Geschäftsführer wöchentlich ca 2 bis 2 ½ Tage während der Öffnungszeiten seinem Aufgabenbereich für die Berufungswerberin gewidmet hat). Es ist somit offensichtlich, dass der Geschäftsführer im Sinne des durch die Rechtsprechung entwickelten funktionalen Verständnisses dieses Begriffes in den Organismus

des Betriebes eingegliedert ist (vgl dazu auch VwGH 28.5.2008, [2008/15/0136](#), und VwGH 23.2.2010, [2010/15/0007](#)), da es nach diesem Verständnis – wie auch bereits oben ausgeführt - nicht entscheidend darauf ankommt, dass der Gesellschafter im täglichen Betrieb (ständig) anwesend ist und gegenständlich die Erfüllung der übernommenen Aufgaben durch die Vorgabe der konkreten Aufgabenbereiche der Mitarbeiter und die Schaffung der strukturellen Grundlagen für das „Funktionieren“ des Betriebes zu Tage tritt. Dass der Geschäftsführer neben der gegenständlichen Tätigkeit als gesetzlicher Vertreter einer anderen Kapitalgesellschaft und als Einzelunternehmer fungiert, steht seiner Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Berufungswerberin schon alleine deshalb nicht entgegen, weil auch im Spitzenmanagement tätige Fremdgeschäftsführer, die Dienstnehmer sind, häufig weitere Funktionen übernehmen, wenn sich ihre Dienstgeber nicht dagegen aussprechen (vgl etwa VwGH 3.8.2000, [2000/15/0097](#), und VwGH 30.11.1999, [99/14/0270](#)).

Damit ist auch nicht mehr zu prüfen, ob in der im „Werkvertrag“ vereinbarten Abhängigkeit der Geschäftsführerbezüge vom Geschäftserfolg (vgl Pkt 6. des Vertrages: *„Um die Management fee in Rechnung stellen zu können muß der ausgewiesene Monats-Cash flow vor Steuer oder Monats Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT) positiv sein.“*) ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko zu erblicken ist, da eine diesbezügliche Relevanz nur bestehen würde, wenn die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht feststehen würde (vgl dazu VwGH 10.11.2004, [2003/13/0018](#)).

Zusammengefasst ist daher festzuhalten, dass sich das Finanzamt weder der in der Berufung behaupteten tatsachenwidrigen Unterstellungen noch einer rechtswidrigen Gesetzesanwendung schuldig gemacht, sondern den vorliegenden Fall an Hand der (spätestens seit dem Ende des Jahres 2004 eindeutigen) Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beurteilt hat und zu Recht zum Ergebnis gelangte, dass die an den Gesellschafter-Geschäftsführer bezahlten Vergütungen Einkünfte nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) darstellen, was entsprechend den einschlägigen Bestimmungen des FLAG 1967 und des WKG 1998 deren Einbeziehung in die Beitrags- bzw Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag rechtfertigt.

Liegen nunmehr auf Grund der obigen Ausführungen dem Grunde nach Einkünfte nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) vor, stellt sich weiter die Frage, ob auch Kilometergelder, welche bei Benützung des privaten PKW´s des Gesellschafter-Geschäftsführers für dessen beruflich/betrieblich veranlasste Fahrten ausbezahlt wurden, in die Beitrags- bzw Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

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](#).

In die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind somit die "Bruttobezüge", allfällige aus diesen Bezügen und sonstigen Vergütungen bestrittene Aufwendungen, die im Einkommensterverfahren als Betriebsausgaben (oder Werbungskosten) geltend gemacht werden können, kürzen die Beitragsgrundlage nicht.

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen seiner Vertragsbeziehungen mit der Berufungswerberin für in Erfüllung seiner Geschäftsführeraufgaben mit seinem privaten PKW unternommene Fahrten von dieser Ersätze in Höhe des amtlichen Kilometergeldes erhalten hat. Ebenso unbestreitbar ist, dass Kilometergelder durch die Bestimmung des [§ 26 Z 4 EStG 1988](#), wenn sie nach dieser im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ausbezahlt werden, nicht zur Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gehören würden. [§ 26 EStG 1988](#) bestimmt nämlich 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 und daher keine Bezüge nach [§ 25 Abs 1 Z 1 lit a und b EStG 1988](#) darstellen.

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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen VwGH 31.3.2005, [2002/15/0029](#), und VwGH 13.4.2005, [2003/13/0014](#), ausführte, 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" iSd [§ 47 EStG 1988](#) anzusehen sind und die ihnen zufließenden Beträge auch keine Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit nach [§ 25 EStG 1988](#) darstellen.

Da sich die oben bereits genannte Bestimmung des [§ 26 EStG 1988](#) ausdrücklich nur auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, kann sie folgerichtig 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 – wie bereits oben ausgeführt - die "Bruttobezüge" zu Grunde zu legen sind.

Wenn die Berufungswerberin nunmehr als einzige 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 Zahlungen ohne Entgeltcharakter darstellen und wären damit keine Tätigkeitsvergütung, ist dem einerseits zu entgegnen, dass das amtliche Kilometergeld als reine Schätzungsgröße in einem für alle PKW's 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.

Andererseits ist es aber offensichtlich, dass ein selbständig Tätiger in der Art der Erfüllung seiner übernommenen Verpflichtungen mangels umfassenden Weisungsrechtes des Auftraggebers weitgehend frei ist. Selbstverständlich entstehen in diesem Zusammenhang ebenso Ausgaben. Diese Aufwendungen sind in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht gegebenenfalls als Betriebsausgaben abzugsfähig und vermindern die Einkommensteuerbasis. Es mag nun dahingestellt bleiben, in welcher Art der Selbständige seine Kalkulationen anstellt, Tatsache ist aber, dass sich die Höhe des vereinbarten Entgeltes im Regelfall nach den prognostizierten Aufwendungen und einem Gewinnanteil richtet. In Ermangelung der Anwendbarkeit des [§ 26 EStG 1988](#) ist es dabei unerheblich, ob bestimmte Aufwandspositionen (wie zB die für die Auftragserfüllung notwendigen Fahrtkosten) 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.

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).

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 Höhe der jeweiligen Geschäftsführerbezüge und Fahrtkostenvergütungen wurden vom Finanzamt den von der Berufungswerberin vorgelegten Buchhaltungskonten entnommen und wurden diesbezüglich hinsichtlich deren Höhe und deren Zufluss keine Einwendungen vorgebracht, weshalb diese der gegenständlichen Entscheidung zu Grunde zu legen sind.

Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war der Spruch der Erstbescheide insoweit abzuändern, als der gesamte auf die jeweiligen Kalenderjahre (zusammengefasst) entfallende Dienstnehmerbeitrag festzusetzen (vgl Csaszar/Lenneis/Wanke, FLAG, § 41 ff Rz 97 f). Die diesbezügliche Darstellung erfolgte durch das Finanzamt bereits in der Begründung der Berufungsvorentscheidung und kann diese, da in der Folge unbestritten, auch zum Inhalt dieser Entscheidung erhoben werden. Die

Höhe der sich daraus ergebenden Nachforderung bleibt dadurch im Vergleich zu den Erstbescheiden im Ergebnis unverändert.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 26. Juli 2011