



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsverberberin, Ort, Straße, vertreten durch die Zinell & Madritsch Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 9900 Lienz, Fanny-Wibmer-Pedit-Straße 3, vom 11. August 2005 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes XY vom 22. Juli 2005 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung schrieb das Finanzamt der Abgabenpflichtigen mit Bescheiden vom 22. Juli 2005 (datiert mit 19. Juli 2005) unter anderem die Zahlung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die in den Jahren 2001 bis 2004 an einen wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Kilometergelder vor.

Ausschließlich gegen diese Abgabennachforderungen richtet sich die Berufung, in welcher ausgeführt wird, dass es sich bei den dem Geschäftsführer ausbezahlten Kilometergeldern um Zahlungen ohne Entgeltcharakter handeln würde. Diesen Auslagenersätzen komme lediglich ein bloßer Durchlaufcharakter zu.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag alle Bezüge und sonstigen Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 einzubeziehen seien. Pauschale Reisekostenersätze "gem. § 26 Z 4 EStG 1988" würden somit zur Beitragsgrundlage gehören.

Daraufhin beantragte die Einschreiterin ohne weitere Vorbringen zu erstatten die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall steht an Sachverhalt fest, dass die in den streitgegenständlichen Jahren an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Bezüge und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 dem Grunde nach der DB- und DZ-Pflicht unterliegen. Strittig ist somit lediglich, ob auch Kilometergelder, welche bei Benützung des privaten PKW's des Gesellschafter-Geschäftsführers für dessen beruflich/betrieblich veranlasste Fahrten in Höhe des amtlichen Kilometergeldes ausbezahlt wurden, in die Beitragsgrundlage einzubeziehen sind.

Nach § 41 Abs. 3 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (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 Einkommensteuerverfahren 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. § 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 Paragrafen 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 vom 31.3.2005, 2002/15/0029, und vom 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 dieser 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 als reine Durchlaufpositionen anzusehen, 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 Durchlaufcharakter 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 des 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 Arbeitgeberzahlungen darstellen, hat das Finanzamt diese zu Recht bei der Berechnung des Dienstgeberbeitrages mitberücksichtigt.

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.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 28. Juni 2007