

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch XY-StB-GmbH, über die Beschwerde vom 16.11.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Oststeiermark vom 9.10.2015, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2011 bis 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.), einer GmbH, deren Geschäftsgegenstand das Handels- und Tischlergewerbe ist, fand für die Jahre 2011 bis 2014 eine gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben statt. Dabei traf der Prüfer folgende, hier strittige Feststellung (vgl. Prüfungsbericht vom 9.10.2015):

"Provisionszahlungen laut Fibu an Herrn X: Im Prüfzeitraum 2011 bis 2014 wurden an den wesentlich Beteiligten Gesellschafter Herrn X (Beteiligungsausmaß 50%) Provisionen für getätigte Verkaufserlöse im Rahmen eines Werkvertrages als Selbständiger Handelsvertreter ausbezahlt. Im Zuge der GPLA wurde vom Prüfer das gegenständliche Werkvertragsverhältnis aufgrund der vorliegenden Eingliederung in den betrieblichen Organismus nicht anerkannt und folgend begründet:

Der vorgelegte Werkvertrag vom 28.10.2010 mit Beginn am 01.11.2010 wurde auf unbestimmte Zeit (Dauerschuldverhältnis, kein in sich abgegrenztes Werk) abgeschlossen. Auf der Homepage der Firma A-GmbH wird Herr X offiziell als technischer Berater und als einziger Gebietsvertreter für den Verkauf in Bundesland-X präsentiert. Es ist auch seine persönliche Telefonnummer unter der Herr X jederzeit für Kunden erreichbar ist angeführt. Die Zuteilung

eines Gebietes einer einzelnen Person zieht zwangsläufig eine betriebliche Eingliederung mit sich, da Herr X allen Kunden aus seinem Gebiet jeder Zeit offiziell zur Verfügung steht und somit in ständiger Bereitschaft ist. Die Verpflichtung laut Werkvertrag zur Führung von Kunden- und Interessenkarteien und den Auftragnehmer jederzeit Einblick zu gewähren bzw. eine Kopie auszuhändigen deuten ebenfalls auf Eingliederung und Weisungsgebundenheit hin. Weiters wird im Werkvertrag vereinbart, das insbesondere Handmuster, Drucksachen und Werbematerial als Unterstützung vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt werden. Die Verpflichtung des Auftragnehmer zur Teilnahme an den vom Auftraggeber veranstalteten Messen, Ausstellungen (in seinem Verkaufsgebiet) und Tagungen Seminaren und Schulungen deuten ebenfalls auf eine Eingliederung in das Unternehmen hin. Wesentliches Kriterium ist auch das im Werkvertrag enthaltene Konkurrenzverbot des Auftragnehmers sowie die Möglichkeit sich Vertreten zu lassen nur mit der Genehmigung des Auftraggebers möglich ist.

Unter Berücksichtigung der angeführten Umstände ist laut Prüforgan eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus gegeben. Der DB, DZ sowie die Kommunalsteuer werden von den bezahlten Provisionen im Zuge der GPLA zur Nachverrechnung gebracht.

Übt ein wesentlich beteiligter Gesellschafter Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH aus (z.B. Vermittlung von Aufträgen, Verkauf von Waren), so sind die in diesem Zusammenhang geleisteten Zahlungen (genauso) nach § 22 Z. 2 EStG 1988 einzustufen und unterliegen daher genauso den Abgaben DB, DZ und KommSt.

Die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG und die Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 stellen nicht auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten ab."

Die belangte Behörde schloss sich der Ansicht des Prüfers an und setzte mit Bescheiden vom 9.10.2015 den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2011 bis 2014 fest.

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 16.11.2015 wandte die Bf. ein, die an Herrn X getätigten Provisionszahlungen seien zu Unrecht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden. Ob eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus vorliege, sei nach herrschender Rechtsprechung anhand der tatsächlichen Verhältnisse zu beurteilen, welche von der belangten Behörde jedoch nicht berücksichtigt worden seien. Die belangte Behörde habe die Eingliederung in den betrieblichen Organismus lediglich auf der Grundlage von Urkunden (Werkvertrag, Homepage) beurteilt. Daher seien die angefochtenen Bescheide in der Sachverhaltsfeststellung mangelhaft und in der rechtlichen Beurteilung unrichtig.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 18.1.2016 (betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2011) und 22.3.2016 (betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum

Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2014) wies die belangte Behörde die Beschwerde ab. In der jeweils gleichlautenden Begründung heißt es auszugsweise wie folgt:

"Beim Beschwerde führenden Unternehmen handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, an welcher sowohl der Geschäftsführer, Herr Y, geb. XX.XX.XXXX, als auch dessen Bruder, Herr X, geb. YY.YY.YYYY, zu je 50% und somit wesentlich beteiligt waren. Letztgenannter wurde auf der Homepage der Fa. A-GmbH als technischer Berater und als einziger Gebietsvertreter für den Verkauf in Bundesland-X präsentiert.

In der Homepage der Beschwerdeführerin scheint er beispielsweise auch am 16.01.2016 unverändert unter dem Feld „Kontakt“ wie folgt auf:

X

Technischer Berater und Verkauf

Gebietsvertreter: Bundesland-X

Tel: XXXX/XXXXXXXX

E-Mail: XXXXXXXXXXXX@XXX.XX

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde die Feststellung getroffen, dass Herr X in den Jahren 2011 - 2014 von der Beschwerdeführerin für im Rahmen einer Vereinbarung vom 28.10.2010 getätigte Geschäftsabschlüsse als selbständiger Handelsvertreter Provisionen in folgender Höhe erhalten hat:

2011: € 24.111,66

2012: € 41.607,06

2013: € 35.974,99

2014: € 31.968,67

Zufolge der Vereinbarung vom 29.10.2010 [Anm.: gemeint ist wohl der 28.10.2010] ist für die Provisionsberechnung der vorgegebene Verkaufspreis lt. Verkaufsliste heranzuziehen. Diese Basis kürzt sich um Rabatte, Gutschriften und den Jahresbonus und wird diese Grundlage mit dem Provisionssatz lt. Anhang zu diesem Vertrag multipliziert. Lt. Anhang gestaltet sich der Provisionssatz generell mit 15% und für Stiegen mit 10%. Forderungsausfälle (Konkurs, Ausgleich, Zahlungsunfähigkeit des Kunden, außergerichtliche Sanierungsverfahren) werden nicht verprovisioniert, bzw. wird die daraus resultierende Provision rückverrechnet.

Verkäufe waren Herrn X nur in den zugeteilten Verkaufsgebieten gestattet. Lt. Homepage war das Verkaufsgebiet mit dem Bundesland Bundesland-X begrenzt. Herr X war verpflichtet, das Interesse der Firma mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes wahrzunehmen, ihr die erforderlichen Nachrichten zu geben, ihr namentlich von jeder Geschäftsvermittlung unverzüglich Mitteilung zu machen und ihm zugegangene Informationen über die Kreditfähigkeit der Abnehmer an sie weiterzugeben. Er war aufgrund dieser Vereinbarung

auch verpflichtet, eine Kunden- und Interessentenkartei zu führen und dem Unternehmer jederzeit Einblick zu gewähren, sowie bis zum 15. nach Beendigung des jeweiligen Monats eine Kopie auszuhändigen. Herr X verpflichtete sich in dieser Vereinbarung auch zur Teilnahme an den vom Unternehmer veranstalteten Messen, Ausstellungen (in seinem Verkaufsgebiet) und Tagungen, Seminaren und Schulungen.

Die Vereinbarung vom 28.10.2015 (Anm.: gemeint ist wohl der 28.10.2010) wurde vom Prüfer nicht als Werkvertrag qualifiziert, weil sie ein Dauerschuldverhältnis und kein in sich abgegrenztes Werk zum Inhalt hatte. Das Finanzamt erließ in der Folge Abgabenbescheide, gegen die sich das nunmehrige Rechtsmittel der Beschwerde richtet. In dieser wird die Vorschreibung nicht dem Grunde nach, sondern der Höhe nach bestritten. Die Beschwerdeführerin vertritt die Rechtsansicht, dass die an Herrn X erfolgten Provisionszahlungen zu Unrecht in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ einbezogen worden seien, zumal die vom Finanzamt in der Bescheidbegründung erwähnte Eingliederung in den Organismus nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspreche. Die Eingliederung in den betrieblichen Organismus sei vom Finanzamt lediglich aufgrund von Urkunden (Werkvertrag, Homepage) beurteilt worden.

In rechtlicher Hinsicht wird vom Finanzamt ausgeführt:

[...]

Dem Wortlaut des § 22 Z 2 EStG 1988 kann in keiner Weise entnommen werden, dass Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit nur in Bezug auf Geschäftsführerentgelte vorliegen würden. Vielmehr sind aus dieser Gesetzesbestimmung - bereits nach dem unzweideutigen Wortlaut - sämtliche von einer Kapitalgesellschaft an einen wesentlich Beteiligten ausbezahlten Gehälter und Vergütungen umfasst, wenn diese für eine sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung bezahlt werden.

Zur Definition des Begriffes "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" hat der Verwaltungsgerichtshof in nunmehr ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass das Einkommensteuergesetz ein Dienstverhältnis mit den zwei Merkmalen der "Organisatorischen Eingliederung" und der "Weisungsgebundenheit" definiert.

Nur in Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien, wie insbesondere das Fehlen eines Unternehmerrisikos, Bedacht zu nehmen (vgl. etwa das Erkenntnis eines verstärkten Senates VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018, und VwGH vom 22.3.2010, 2009/15/0200).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates VwGH vom 10. November 2004, 2003/13/0018, hat der Gerichtshof klar ausgeführt, dass, wenn das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte

Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt werde, sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden - Vorschrift (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers beziehen könne (vgl. VwGH vom 27.2.2008, 2006/13/0113).

Bereits im Erkenntnis VwGH vom 26.11.2003, 2001/13/0219, hat der Gerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass der Umstand, dass der im (damaligen) Beschwerdefall betroffene Alleingesellschafter nicht nur Aufgaben der (handelsrechtlichen) Geschäftsführung wahrgenommen, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH ausgeübt hatte, die "fachlich einer Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers entsprechen", einer Übernahme der in der Judikatur erarbeiteten Grundsätze, unter welchen von der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ausgegangen werden kann, nicht entgegensteht, weil die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellt. In seinem Erkenntnis VwGH vom 23.5.2007, 2004/13/0073, hat der Gerichtshof klargestellt, dass es einer Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegensteht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa solcher nach § 22 Z 1 EStG 1988 geböte (vgl. ebenso VwGH vom 19.3.2008, 2008/15/0083).

Zusammengefasst bedeutet dies, dass für die Beurteilung, ob von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte gezahlte Gehälter und sonstige Vergütungen lediglich ausschlaggebend ist, ob eine Eingliederung des an einer Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten in den geschäftlichen Organismus gegeben ist. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus einer Gesellschaft wird durch jede nach außen hin auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird, weil es unerheblich ist, ob der wesentlich beteiligte Gesellschafter im operativen Bereich der Gesellschaft oder (ausschließlich) im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (vgl. VwGH vom 10. November 2004, 2003/13/0018).

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin als Kapitalgesellschaft Leistungen am Markt angeboten hat. Für die Erbringung dieser Leistungen bediente sie sich ua. ihres bereits seit Jahren als technischer Berater und Gebietsvertreter tätigen Gesellschafters X; dieser wurde in den strittigen Jahren durchgehend für die Beschwerdeführerin in deren Geschäftsbereich operativ tätig und erbrachte damit kontinuierlich über einen längeren Zeitraum die von der Beschwerdeführerin am Markt angebotenen und übernommenen Leistungen. Der Zeitraum und die Höhe der Leistungen wurden bereits zu Beginn dieser Tz. dargestellt. Damit liegt die Eingliederung des Herrn X in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin zweifelsfrei auf der Hand.

Das Argument der Beschwerdeführerin, die Eingliederung in den betrieblichen Organismus sei nur an Hand von Urkunden (Werkvertrag, Homepage) beurteilt worden und entspreche nicht den tatsächlichen Verhältnissen, ist damit entkräftet.

Ergänzend wird darauf verwiesen, dass auch der unzweifelhaft in einem Dienstverhältnis beschäftigte, an der Beschwerdeführerin nicht beteiligte Arbeitnehmer Z, auf der Homepage der Beschwerdeführerin unter der Rubrik „Kontakt“ mit den gleichen Aufgabengebieten wie Herr X (technischer Berater und Verkauf, Gebietsvertreter Bundesland-Y) vorgestellt wird. Der einzige Unterschied liegt darin, dass Herr Z als Gebietsvertreter für das Bundesland-Y tätig ist.

Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als lex specialis gegenüber anderen Einkünftebeständen diese durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 22 Anm 141c/Stand 1.11.2007). Daher spielt es keine Rolle, ob diese Vergütungen für die Geschäftsführertätigkeit oder für andere im Interesse der Kapitalgesellschaft durchgeführte operative Tätigkeiten geleistet wurden (vgl. VwGH vom 23.2.2005, 2004/14/0056). Damit stellen die von der Beschwerdeführerin an Herrn X bezahlten Vertriebsprovisionen Entschädigungen im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 dar.

Die Einbeziehung der in Rede stehenden Vergütungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entspricht nach Ansicht des Finanzamtes der Rechtslage.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen."

In ihrem innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist eingebrachten Vorlageantrag vom 13.5.2016 verwies die Bf. auf ihr Beschwerdevorbringen und führte ergänzend aus, Herr X führe als selbständiger Handelsvertreter lediglich die Kundenakquise für sie durch, ebenso wie für andere Auftraggeber auch. Er verwende dazu ausschließlich eigene Arbeitsmittel. Die Geschäftsführung der Bf. werde durch Herrn Y wahrgenommen. Es bestehe keine Weisungsbindung des Herrn X gegenüber Herrn Y. Herr X sei somit in den betrieblichen Organismus der Bf. nicht eingegliedert. Die Beteiligung an der Bf. allein vermöge noch keine Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 zu begründen, da nach dem Tatbestand des § 22 Z 2 EStG 1988 auch "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988)" vorliegen müssten.

Die belangte Behörde legte den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor, verwies im Vorlagebericht vom 24.5.2016 auf ihre Ausführungen in den Beschwerdevorentscheidungen und beantragte, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Am 16.9.2019 fand vor dem Bundesfinanzgericht eine mündliche Verhandlung statt, in welcher die Bf. in teilweiser Wiederholung ihres bisherigen Vorbringens ausführte, Herr X werde als selbständiger Handelsvertreter zwar laufend für sie tätig, übe diese Tätigkeit jedoch ausschließlich mit eigenen Arbeitsmitteln und eigenem Fahrzeug aus. Es stehe ihm in den Räumlichkeiten der Bf. auch kein Büro zur Verfügung. Zudem treffe ihn ein Unternehmerrisiko. Herr X sei im beschwerdegegenständlichen Zeitraum auf der Homepage der Bf. unter der Rubrik "Kontakte" genannt worden, weil er als Ansprechperson für die Kunden fungiert habe. Neben seiner Vertretertätigkeit für die Bf. entfalte Herr X weitere Handelstätigkeiten mit anderem Kundenkreis. Die dabei erzielten Umsätze seien deutlich höher als jene aus der Vertretertätigkeit für die Bf..

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Bei der Bf. handelt es sich um eine GmbH, deren Geschäftsgegenstand das Handels- und Tischlergewerbe ist.

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum waren Herr Y und Herr X zu jeweils 50% am Stammkapital der Bf. beteiligt. Herr X schied im September 2016 als Gesellschafter aus.

Alleiniger Geschäftsführer der Bf. war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Herr Y.

Herr X verfügt seit 1.7.2010 über eine Gewerbeberechtigung für das freie Gewerbe "Handelsgewerbe und Handelsagenten".

Am 28.10.2010 wurde zwischen der Bf. und Herrn X eine schriftliche Vereinbarung abgeschlossen, deren Inhalt wie folgt lautet:

"Das Unternehmen betraut den selbstständigen Handelsvertreter X mit dem Verkauf von Holzprodukten, wobei ihm nachfolgendes Verkaufsgebiet zugeteilt wird: Österreich.

Dem Unternehmen steht es frei, weitere Vertriebsmitarbeiter oder Handelsvertreter zu beschäftigen. Aus dieser Arbeitseinteilung entstehen jedoch keinesfalls Ansprüche im Sinne eines Gebietes oder Kundenschatzes und hat ausschließlich die interne Aufteilung des Verkaufsgebietes von Bedeutung. Insbesondere können aus dieser Arbeitseinteilung im Verhältnis zu Ihnen keine Ansprüche abgeleitet werden.

Der genannte Handelsvertreter erhält vom Unternehmen für alle direkt abgeschlossenen Geschäfte eine Provision, welche im Anhang geregelt sind. Weiters erhält der genannte Handelsvertreter für alle indirekt abgeschlossenen Geschäfte eine Provision in gleicher Höhe, wenn diese aus der Geschäftsanbahnung durch den Handelsvertreter entstanden sind. Dieser Anhang gilt als integrierter Bestandteil dieses Vertrages.

Für die Provisionsberechnung wird der vorgegebene Verkaufspreis laut Verkaufspreisliste herangezogen. Diese Basis für die Provisionsberechnung kürzt sich um Rabatte, Gutschriften und Jahresbonus und wird dann mit dem Provisionssatz laut Anhang multipliziert.

Forderungsausfälle (Konkurs, Ausgleich, Zahlungsunfähigkeit des Kunden, außergerichtliche Sanierungsverfahren) werden nicht verprovisioniert, bzw. wird die hieraus resultierende Provision rückverrechnet.

Sonderaufträge und deren Verprovisionierung bedürfen der Einzelvereinbarung zwischen dem Unternehmen und dem Handelsvertreter.

Mit dieser Provision sind alle zur Erzielung des Geschäftes notwendig gewesenene Aufwendungen abgegolten.

Verkäufe sind nur in den zugeteilten Verkaufsgebieten gestattet.

Die Geschäftsleitung selbst und von der Geschäftsleitung namhaft gemachte Personen sind berechtigt, im gesamten Bearbeitungsgebiet Aufträge zu akquirieren und Geschäfte abzuschließen. Diese Personen sind ebenfalls im Anhang angeführt.

Die Fakturierung der Lieferungen und Leistungen erfolgt ausschließlich durch das Unternehmen.

Dem Handelsvertreter wird bis spätestens 15. des Folgemonats mittels einer Umsatzliste, der zu fakturierende Provisionsbetrag bekannt gegeben. Dieser ergibt sich aus bereits fakturierten und vollständig bezahlten Aufträgen. Die von ihm erstellte Provisionsrechnung ist innerhalb 8 Tagen ab Fakturadatum zahlbar.

Eine Änderung der Provisionshöhe bedarf einer beiderseitigen Zustimmung und hat schriftlich zu erfolgen.

Zu der Provision erhält der Handelsvertreter die darauf entfallende Mehrwertsteuer in der gesetzlichen Höhe, soweit er sie der vertretenen Firma aufgrund gesetzlicher Vorschriften berechnen muß. Die dem Handelsvertreter erstattete Mehrwertsteuer ist abzugsfähige Vorsteuer für die vertretene Firma. Die berechnete Mehrwertsteuer ist zusammen mit der Provision zahlbar.

Der Handelsvertreter ist nicht ermächtigt, selbst Inkassos bei Kunden durchzuführen.

Der Handelsvertreter hat eine Kopie des Gewerbescheines vorzulegen, und ist verpflichtet seine UID-Nummer bekanntzugeben.

Der Handelsvertreter ist verpflichtet, das Interesse der Firma mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes wahrzunehmen, ihr die erforderlichen Nachrichten zu geben, namentlich ihr von jeder Geschäftsvermittlung unverzüglich Mitteilung zu machen und ihm zugewandene Informationen über die Kreditfähigkeit der Abnehmer an sie weiterzugeben.

Der Handelsvertreter ist verpflichtet, eine Kunden- und Interessenkartei zu führen und dem Unternehmer jederzeit Einblick zu gewähren, sowie bis 15. nach Beendigung des jeweiligen Monats eine Kopie auszuhändigen.

Er ist ermächtigt, Offerte und Schriftverkehr im Sinne der Vertragsvereinbarungen zu erstellen und mit dem Anhang "im Auftrag" zu unterfertigen. Eine Kopie ist unverzüglich dem Unternehmen zukommen zu lassen. Seitens des Unternehmens besteht jedoch die Möglichkeit, binnen 7 Tagen nach Erhalt der Anbots/Auftragskopie diese abzulehnen. Erfolgt innerhalb dieser Zeit keine Einwendung, so gilt der Auftrag als angenommen.

Das Unternehmen wird den Handelsvertreter in seiner Tätigkeit unterstützen, ihm insbesondere "Handmuster", Drucksachen und Werbematerial in einer bestimmten Menge kostenlos zur Verfügung stellen. Muster, welche verkauft worden sind, fließen in die Provisionsabrechnung ein. Muster, welche nicht retourengegeben werden, kürzen die Provision.

Der Handelsvertreter verpflichtet sich zur Teilnahme an den vom Unternehmer veranstalteten Messen, Ausstellungen (in seinem Verkaufsgebiet) und Tagungen, Seminaren und Schulungen.

Das Unternehmen verpflichtet sich, den Handelsvertreter einen Monat vor einer bevorstehenden Preiserhöhung zu informieren.

Damit der Handelsvertreter die Belange der vertretenen Firma auch bei der Abwicklung der Geschäfte nach Möglichkeit wahrnehmen kann, unterrichtet die vertretene Firma den Handelsvertreter über die mit den Abnehmern seines Gebietes geführte unmittelbare Korrespondenz durch vorab- oder gleichzeitige Übersendung von Durchschriften.

Der Handelsvertreter übt zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses folgende Tätigkeiten aus: Verkauf.

Neu hinzukommende Vertretungen des Handelsvertreters bedürfen der Genehmigung des Unternehmens.

Der Handelsvertreter verpflichtet sich, bei ausschließlich das Unternehmen zu vertreten.

Der Vertrag beginnt am - 01. November 2010 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Eine Kündigung ist von beiden Vertragspartnern nur mit Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten möglich. Die Kündigung des Vertrages muß durch eingeschriebenen Brief erfolgen.

Gegenseitige Forderungen können nur binnen einer sechsmonatigen Verfallsfrist nach Vertragsbeendigung mittels eingeschriebenen Briefs geltend gemacht werden.

Weitere Auflösungsgründe sind (ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist) Verstöße gegen die Vereinbarung. Auflösungsgründe gemäß Par. 22 Handelsvertretergesetz in der gültigen Fassung.

Der Handelsvertreter verpflichtet sich, im Falle einer Vertragsbeendigung dem Unternehmer unaufgefordert alle Unterlagen, die das Vertretungsverhältnis betreffen, wie z.B. Kundenkartei, EDV-Ausdrucke, Muster und Werbematerialien zurückzusenden.

Sollten sich aus Vertragsverhältnissen Streitigkeiten ergeben, und diese den Rechtsweg erfordern, so gilt der Gerichtsstand G."

Auf der Grundlage dieser Vereinbarung vermittelte Herr X im beschwerdegegenständlichen Zeitraum laufend Geschäfte für die Bf..

Auf der Homepage der Bf. wurde Herr X unter der Rubrik "Kontakte" als technischer Berater, Verkäufer und Gebietsvertreter für das Bundesland Bundesland-X präsentiert.

Herr X erhielt im beschwerdegegenständlichen Zeitraum von der Bf. Provisionszahlungen in folgender Höhe:

2011: 24.111,66 Euro

2012: 41.607,06 Euro

2013: 35.974,99 Euro

2014: 31.968,67 Euro

2. Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zum Geschäftsgegenstand der Bf. sowie zu deren gesellschaftlicher Struktur ergeben sich aus einer Abfrage des Firmenbuches.

Dass Herr X seit 1.7.2010 über eine Gewerbeberechtigung für das freie Gewerbe "Handelsgewerbe und Handelsagenten" verfügt, ergibt sich aus einer Abfrage des Gewerbeinformationssystems Austria (GISA).

Der Inhalt der zwischen der Bf. und Herrn X am 28.10.2010 abgeschlossenen schriftlichen Vereinbarung betreffend das Tätigwerden des Herrn X als selbständiger Handelsvertreter ist einer sich im Akt befindlichen Kopie dieser schriftlichen Vereinbarung zu entnehmen.

Dass Herr X im beschwerdegegenständlichen Zeitraum laufend Geschäfte für die Bf. vermittelte, ergibt sich zunächst aus einem im Akt aufliegenden, den beschwerdegegenständlichen Zeitraum umfassenden Auszug des Aufwandskontos der Bf. mit der Bezeichnung "7500 Provisionen", dem zu entnehmen ist, dass laufend Provisionsabrechnungen erfolgten. Bereits in den Beschwerdevereinsentscheidungen traf die belangte Behörde die Feststellung, dass Herr X *"in den strittigen Jahren durchgehend für die Beschwerdeführerin in deren Geschäftsbereich operativ tätig [wurde]"*. Dieser Feststellung in den Beschwerdevereinsentscheidungen, welchen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltscharakter zukommt (vgl. etwa VwGH 16.10.2014, [Ra 2014/16/0026](#)), ist die Bf. weder im Vorlageantrag noch im weiteren Verfahrensverlauf entgegengetreten. Im Rahmen der am 16.9.2019 vor dem Bundesfinanzgericht abgehaltenen mündlichen Verhandlung gab die Bf. an, dass das laufende Tätigwerden des Herrn X für sie nicht bestritten werde.

Dass Herr X auf der Homepage der Bf. unter der Rubrik "Kontakte" als technischer Berater, Verkäufer und Gebietsvertreter für das Bundesland Bundesland-X präsentiert wurde, wurde von der Bf. im Rahmen der am 16.9.2019 vor dem Bundesfinanzgericht abgehaltenen mündlichen Verhandlung ausdrücklich bestätigt und ist überdies durch einen sich im Akt befindlichen Ausdruck der einschlägigen Passage der Homepage, welcher dem Bundesfinanzgericht von der belangten Behörde im Zuge der Beschwerdevorlage übermittelt wurde, belegt.

Die von der belangten Behörde festgestellte Höhe der in den einzelnen Streitjahren getätigten Provisionszahlungen wurde von der Bf. im gesamten Verfahrensverlauf nicht bestritten.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1. Zu Spruchpunkt I (Abweisung):

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers 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 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet in § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 seine rechtliche Grundlage.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbstständiger 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- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, werde die gesonderte Prüfung des in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierten Tatbestandselements der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt, dann könne sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden - Vorschrift nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie dem Fehlen eines Unternehmerrisikos und einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, könne - in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung -

Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre. Von einer solchen fehlenden Eingliederung sei aber nach dem in ständiger Rechtsprechung entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen (vgl. seitdem in ständiger Rechtsprechung etwa VwGH 22.12.2004, [2003/15/0056](#); VwGH 26.7.2007, 2007/15/0095; VwGH 23.1.2013, 2010/15/0187; VwGH 29.5.2018, Ra 2017/15/0108).

Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird (vgl. etwa VwGH 10.11.2004, [2003/13/0018](#); VwGH 15.12.2004, 2003/13/0067; VwGH 1.6.2006, 2006/15/0029; VwGH 21.9.2006, 2006/15/0233; VwGH 19.3.2008, 2008/15/0083).

Die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 stellt weder auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten (vgl. etwa VwGH 26.11.2003, [2001/13/0219](#)) noch auf dessen Eigenschaft als handelsrechtlicher Geschäftsführer ab (vgl. etwa VwGH 19.12.2001, [2001/13/0225](#); VwGH 19.12.2001, 2001/13/0151). Auch steht es, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 26.11.2003, 2001/13/0219, ausgeführt hat, der Beurteilung der Einkünfte als solcher nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifizierung der daraus erzielten Einkünfte geböte (vgl. etwa auch VwGH 23.5.2007, [2004/13/0073](#)).

Herr X war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum zu 50% und somit wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 am Stammkapital der Bf. beteiligt.

Indem Herr X im beschwerdegegenständlichen Zeitraum laufend Geschäfte für die Bf. vermittelte und auf der Homepage der Bf. unter der Rubrik "Kontakte" als technischer Berater, Verkäufer und Gebietsvertreter für das Bundesland Bundesland-X präsentiert wurde, entfaltete er eine nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare, operative Tätigkeit, mit welcher der Unternehmenszweck der Bf. verwirklicht wurde. Damit ist eine Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Bf. im Sinne der oben referierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu bejahen (zu Vermittlungsprovisionen vgl. auch VwGH 19.3.2008, [2008/15/0083](#)).

Da das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Bf. gegeben ist, kommt es auf weitere Kriterien, wie etwa das Merkmal des Unternehmerrisikos, nicht an (vgl. etwa VwGH 17.5.2006, [2001/14/0199](#); VwGH 14.12.2006,

2003/14/0019). Die von der Bf. vorgetragenen Argumente zum Unternehmerrisiko des Herrn X gehen daher ins Leere.

Wenn die Bf. vermeint, eine Eingliederung des Herrn X in den Organismus ihres Betriebes bestehe deshalb nicht, weil er auch für andere Auftraggeber tätig werde, nur eigene Arbeitsmittel verwende, mit der Geschäftsführung der Bf. ausschließlich Herr Y befasst sei und keine Weisungsgebundenheit des Herrn X gegenüber Herrn Y bestehe, so verkennt sie, was unter Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft zu verstehen ist. Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wird nach der oben wiedergegebenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare, operative Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Anderen Gesichtspunkten, wie etwa den von der Bf. ins Treffen geführten, kommt im Lichte des vom Verwaltungsgerichtshof zum Eingliederungskriterium entwickelten Begriffsverständnisses keine Bedeutung zu. Insbesondere steht der Umstand, dass Herr X als wesentlich beteiligter Gesellschafter der Bf. nicht auch deren handelsrechtlicher Geschäftsführer war, der Annahme einer Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Bf. nicht entgegen (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Im Übrigen kommt dem Hinweis der Bf. auf die fehlende Weisungsgebundenheit des Herrn X auch deswegen keine Relevanz im Hinblick auf den Einkünftebestand des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu, weil - wie der Verwaltungsgerichtshof in dem bereits oben zitierten Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, ausgesprochen hat - das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 verwendeten Ausdruck "sonst" beseitigt wird, sodass dieses Merkmal keine Voraussetzung für die Verwirklichung des Einkünftebestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist. Folglich schließt die von der Bf. ins Treffen geführte, fehlende Weisungsgebundenheit des Herrn X die Anwendbarkeit des Einkünftebestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht aus.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II (Unzulässigkeit der Revision):

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

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.

Mit der vorliegenden Entscheidung ist das Bundesfinanzgericht nicht von der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere seinem im verstärkten Senat gewonnenen Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, abgewichen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 18. September 2019