

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Adresse Bf***, vertreten durch ***stV***, ***Adresse stV***, über die Beschwerde vom 4.2.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 18.12.2015, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2010 bis 2014 sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2011 bis 2014

I. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, jeweils für die Jahre 2011 bis 2014, wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. beschlossen:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2010 wird gemäß § 256 Abs 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Bei der Beschwerdeführerin (Bf), einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Unternehmensgegenstand in der Entwicklung von Softwarelösungen für den professionellen, digitalen Medienbereich besteht, fand eine den Zeitraum 1.1.2010 bis 31.12.2014 umfassende gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) statt. Dabei traf der Prüfer folgende, hier strittige Feststellung: „Die von der Gesellschaft an wesentlich beteiligte Gesellschafter und Geschäftsführer bezahlten Provisionen und Kostenersatz (Diäten, KM-Geld) unterliegen der Lohnnebenkostenpflicht (DB, DZ und KommSt).“

Die belangte Behörde folgte dem Prüfer und setzte mit Bescheiden vom 18.12.2015 Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen für die Jahre 2010 bis 2014 fest.

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 4.2.2016 führte die Bf durch ihren (damaligen) steuerlichen Vertreter aus, im Zuge der GPLA seien die von der Bf an ihren wesentlich beteiligten Gesellschafter Herrn ***DI X*** für dessen Vermittlungstätigkeit bezahlten Provisionen und Reisekostenersätze als lohnnebenkostenpflichtig eingestuft worden. Herr ***DI X*** sei in den Jahren 2010 bis 2014 wesentlich beteiligter Gesellschafter der Bf und im Jahr 2010 überdies deren Geschäftsführer gewesen. Ende des Jahres 2011 sei die Tätigkeit von Herrn ***DI X*** für die Bf in einem Agentenvertrag geregelt worden, der vorsehe, dass Herr ***DI X*** für die Vermittlung von Kunden Provisionen beziehe. Neben seiner Tätigkeit für die Bf habe er sich auch auf andere Themenschwerpunkte konzentriert, wie etwa wissenschaftliche Publikationen, die Solarstromerzeugung und die Verfassung einer Ortschronik. Unter Bezugnahme auf die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sowie dazu ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wurde weiter ausgeführt, Herr ***DI X*** sei für die Bf in den Jahren 2011 bis 2014 ausschließlich als Vermittler von Geschäften tätig gewesen. Er sei in dieser Zeit weder als Geschäftsführer noch in einer sonstigen Funktion operativ für die Bf tätig gewesen. Eine rechtliche und organisatorische Eingliederung habe nicht bestanden. Er sei auch nicht in den betrieblichen Ablauf der Bf integriert gewesen. Er habe die Tätigkeit nicht im Interesse des Organismus der Bf, sondern aufgrund persönlicher Interessen ausgeführt. Hätte er keine Kunden an die Bf vermittelt, hätte er von dieser keine Provisionszahlungen erhalten, weshalb ihn das Unternehmerrisiko getroffen habe. Es habe auch keine Abhängigkeit der Bf von den von Herrn ***DI X*** vermittelten Umsätzen bestanden.

In ihrer abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 28.9.2016, mit welcher (nur) über die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2010 bis 2014 – und nicht auch über die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2014 – abgesprochen wurde, führte die belangte Behörde unter Hinweis auf die zu § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aus, Herr ***DI X*** sei ab dem Jahr 2011 für die Bf operativ tätig gewesen, indem er Kunden an die Bf vermittelt habe. Er habe so die Interessen der Bf wahrgenommen und deren Unternehmenszweck verwirklicht. Es handle sich dabei um eine nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit. Somit liege eine Eingliederung iSd Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Der Eingliederung stehe nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht entgegen, dass der Gesellschafter seine Arbeitszeit in hohem Ausmaß anderen Unternehmen widme.

Mit Schreiben des (nunmehrigen) steuerlichen Vertreters der Bf vom 30.3.2017 wurde innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist ein Vorlageantrag erhoben. Darin wurde im

Wesentlichen ausgeführt, Herr ***DI X***, der im Streitzeitraum im Ausmaß von 50% am Stammkapital der Bf beteiligt gewesen sei, sei ab dem Jahr 1998 Geschäftsführer der Bf gewesen und habe diese Funktion bis zum 13.1.2011 innegehabt. Seit 14.1.2011 sei Herr ***DI Y*** alleiniger Geschäftsführer der Bf. Herr ***DI X*** habe einen vollständigen Rückzug aus dem operativen Geschäftsbereich der Bf beabsichtigt. Dieses Ziel sei vollständig umgesetzt worden. Herr ***DI X*** sei fortan mit der Entwicklung eigenständiger Geschäftsfelder beschäftigt gewesen, die keinerlei Bezug zur Bf gehabt hätten. Mit dem zwischen der Bf und Herrn ***DI X*** am 23.12.2011 abgeschlossenen Agentenvertrag sei beabsichtigt gewesen, das von Herrn ***DI X*** über viele Jahre aufgebaute Netzwerk an Kontakten für die Vermittlung von Kunden an die Bf zu nutzen. Die Tätigkeit von Herrn ***DI X*** habe sich einzig und allein auf die Vermittlung von Kunden an die Bf beschränkt. Aufgrund des hohen Exportanteils der Bf seien Zwischenhändler und Kundenvermittler für sie unverzichtbar. Herr ***DI X*** habe für seine Vermittlungsleistungen eine rein erfolgsabhängige Vergütung erhalten, lediglich die belegten Reisekosten seien fix ersetzt worden. Mit der Vermittlungstätigkeit sei keine betriebliche Wiedereingliederung in den Geschäftsbereich der Bf verbunden gewesen. Herr ***DI X*** habe vollkommen selbständig agiert. Die Vermittlungstätigkeit habe nur einen kleinen Teil seiner Aktivitäten eingenommen. Diese Tätigkeit stelle nur eine zweckdienliche Hilfsleistung zur Verwirklichung des Unternehmenszwecks der Bf dar. Der Unternehmenszweck der Bf bestehe in der Entwicklung von Softwarelösungen für den professionellen, digitalen Medienbereich, wobei die Weiterentwicklung der ***XXX-Software*** im Vordergrund stehe. Die Verwirklichung dieses Unternehmenszwecks erfolge durch die Geschäftsführung sowie die angestellten Mitarbeiter der Bf.

Nach Darstellung der bezug habenden Gesetzesstellen und einzelner Aussagen aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowie des Unabhängigen Finanzsenates wurde unter Bezugnahme auf Kommentarliteratur zum Dienstnehmerbegriff des § 47 EStG 1988 weiter ausgeführt, das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus setze ua voraus, dass der Arbeitgeber die Planung und Vorbereitung der Tätigkeit übernehme, eine bestimmte Wochenarbeitszeit bzw Mindeststundenanzahl vorgegeben sei, die betreffende Person auf Abruf bereitstehe und laufenden strengen Kontrollen unterliege. Da Herr ***DI X*** seit seinem Rückzug aus der Geschäftsführung und dem operativen Geschäftsbereich der Bf weder strukturell in den betrieblichen Organismus der Bf eingebunden sei, noch eine nach außen hin erkennbare Tätigkeit, mit welcher der Unternehmenszweck der Bf verwirklicht werden würde, ausübe, und auch die übrigen für eine Eingliederung sprechenden Kriterien nicht erfüllt seien, liege eine betriebliche Eingliederung nicht vor.

Da es sich bei den Provisionszahlungen um rein erfolgsabhängige, in unregelmäßigen Abständen ausbezahlte Vergütungen handle und Herr ***DI X*** sämtliche Ausgaben – ausgenommen die belegten Reisekosten – selbst zu tragen habe, trage er auch das Unternehmerrisiko.

Mangels Vorliegens von Einkünften iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 bestehe keine Lohnnebenkostenpflicht.

Im Vorlageantrag wurde überdies die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat beantragt.

In der Folge legte die belangte Behörde die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2010 bis 2014 und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2014 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 16.4.2017 führte sie ua aus, hinsichtlich der Frage der Anwendbarkeit des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sei vorrangig zu prüfen, ob eine Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Bf bestehe. Herr ***DI X*** sei im Jahr 2010 als Geschäftsführer der Bf tätig gewesen. In den Jahren 2011 bis 2014 sei er für die Bf als Vermittler von Kunden operativ tätig gewesen. Er habe so die Interessen der Bf wahrgenommen und deren Unternehmenszweck verwirklicht. Er habe diese Tätigkeit nach außen hin erkennbar und auf Dauer angelegt ausgeübt. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liege in einem solchen Fall eine Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft vor.

Mit Verständigungsschreiben gemäß § 281a BAO vom 21.4.2020 setzte das Bundesfinanzgericht sowohl die Bf als auch die belangte Behörde darüber in Kenntnis, dass es die belangte Behörde entgegen der gesetzlichen Anordnung des § 262 BAO unterlassen habe, eine Beschwerde vorentscheidung über die Beschwerde vom 4.2.2016 gegen die Bescheide vom 18.12.2015 betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2014 zu erlassen, und stellte die Beschwerde zur Nachholung der Beschwerde vorentscheidung an die belangte Behörde zurück.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 22.4.2020 wies die belangte Behörde die Beschwerde vom 4.2.2016 gegen die Bescheide vom 18.12.2015 betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2014 ab und verwies dabei auf die Begründung der Beschwerde vorentscheidung vom 28.9.2016, mit welcher die Beschwerde vom 4.2.2016 gegen die Bescheide vom 18.12.2015 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2010 bis 2014 abgewiesen wurde.

Der mit Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf vom 30.4.2020 dagegen erhobene Vorlageantrag umfasst nur noch die Streitjahre 2011 bis 2014. Zum Streitjahr 2010 heißt es im Vorlageantrag ausdrücklich: „*Das Jahr 2010 ist nicht Inhalt dieses Vorlageantrags.*“

In der Folge legte die belangte Behörde die Beschwerde vom 4.2.2016 gegen die Bescheide vom 18.12.2015 betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, eingeschränkt auf die Streitjahre 2011 bis 2014, dem Bundesfinanzgericht (erneut) zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

In einem an das Bundesfinanzgericht gerichteten Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf vom 30.4.2020 wurde ua folgendes ausgeführt: *„Unsere Beschwerde richtet sich ausschließlich auf die DB- und DZ-Beiträge von Herrn ***DI X*** für den Zeitraum 2011 bis 2014. Das Jahr 2010 ist ausdrücklich von der Beschwerde ausgenommen.“* Weiters wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Entscheidung durch den Senat zurückgenommen.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

1.1. Zu Spruchpunkt I:

Bei der Bf handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Unternehmensgegenstand in der Entwicklung von Softwarelösungen für den professionellen, digitalen Medienbereich besteht. Im Vordergrund steht die Weiterentwicklung der ***XXX-Software***.

In den Streitjahren 2011 bis 2014 war Herr ***DI X*** im Ausmaß von 50% am Stammkapital der Bf beteiligt. Bis zum 14.1.2011 war er überdies alleiniger Geschäftsführer der Bf. Mit Gesellschafterbeschluss vom 14.1.2011 wurde er als Geschäftsführer abberufen. Gleichzeitig wurde Herr ***DI Y*** zum alleinigen Geschäftsführer der Bf bestellt.

Im Laufe des Jahres 2011 nahm Herr ***DI X*** erneut eine Tätigkeit für die Bf auf. Diese Tätigkeit, die er fortan während des gesamten Streitzeitraumes ausübte, bestand in der laufenden Vermittlung von Geschäften für die Bf. Beabsichtigt war, das von Herrn ***DI X*** über viele Jahre aufgebaute Netzwerk an Kontakten für eine Ausweitung des Kundenkreises der Bf zu nutzen.

Am 23.12.2011 wurde zwischen der Bf und Herrn ***DI X*** ein schriftlicher „Agenten- und Vermittlungsvertrag“ abgeschlossen, dessen Inhalt auszugsweise wie folgt lautet:

„1 Umfang der Vertretung

1.1 Der Unternehmer (Anm: gemeint ist die Bf) betraut den Agenten mit der Vertretung sämtlicher derzeit und auch in Zukunft hergestellter Produkte im Fachgebiet der Digitalen Filmrestaurierung.

*1.2 Der Agent (Anm: gemeint ist Herr ***DI X***) nimmt zur Kenntnis, dass er keinerlei Alleinvertretungsrecht besitzt, sondern das Unternehmen vielmehr selbst und mittels anderweitiger Vertriebspartner weltweit aktiv werden kann.*

1.3 Der Agent verfügt in seiner langjährigen Erfahrung über ein umfangreiches Netzwerk an Kunden und Marktwissen.

2 Aufgaben des Unternehmers

1.4 Der Unternehmer wird den Agenten bei Ausübung seiner Tätigkeit nach besten Kräften unterstützen. Insbesondere wird er dem Agenten alle erforderlichen Unterlagen, wie Muster, Preislisten, Konditionen, AGB, Bestellformulare udgl kostenlos zur Verfügung stellen und alle erforderlichen Informationen rechtzeitig erteilen.

2.1 Preisänderungen wird der Unternehmer dem Agenten zumindest 6 Monate vor deren Inkrafttreten bekannt geben.

2.2 Der Unternehmer wird dem Agenten innerhalb von 7 Kalendertagen - schriftlich - die Ablehnung eines vom Agenten vermittelten Geschäfts mitteilen. Erfolgt innerhalb von 7 Kalendertagen keine Mitteilung, gilt das vermittelte Geschäft als angenommen.

2.3 Der Unternehmer hat den Agenten unverzüglich zu unterrichten, wenn und sobald absehbar ist, dass er die Geschäfte nur in erheblich geringerem Umfang wird ausführen können, als der Agent nach den Umständen, insbesondere aufgrund des bisherigen Geschäftsumfanges oder den Angaben des Unternehmers, hätte erwarten können. Bei nicht oder nicht rechtzeitig erfolgter Verständigung hat der Agent jedenfalls Anspruch auf Provision für die vermittelten Aufträge, auch wenn sie der Unternehmer nicht annimmt.

2.4 Der Unternehmer hat dem Handelsagent unverzüglich Mitteilung zu machen, wenn ein Kunde ein vereinbartes Zahlungsziel nicht einhält.

*2.5 Der Erfüllungsort aus der partnerschaftlichen Tätigkeit ist der Wohnsitz des Agenten, derzeit ***Adresse DI X***.*

3 Aufgaben und Pflichten des Agenten

3.1 Der Agent ist bei seiner Vermittlungstätigkeit verpflichtet, mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes das Interesse des Unternehmers zu wahren.

3.2 Der Agent hat alle ihm bekannt werdenden Umstände, welche die Kreditwürdigkeit eines Kunden in Frage stellen könnten, dem Unternehmer mitzuteilen. Behauptet der Unternehmer eine Verletzung dieser Pflicht, so obliegt der Beweis dem Unternehmer. Keinesfalls trifft den Agenten irgendeine Haftung wegen Nichtzahlung der Fakturen oder im Falle der Insolvenz des Kunden.

3.3 Der Handelsagent ist berechtigt, sich bei Ausübung seiner Tätigkeit für den Unternehmer geeigneter Personen zu bedienen.

4 Kundenstock

4.1 Allen Kunden ist freigestellt, ob sie direkt mit dem Unternehmen oder mit dem Agenten arbeiten möchten. Kunden mit denen bereits Geschäftsverbindungen bestehen, werden als Altkunden bezeichnet, während vom Agenten neu vermittelte Kunden als Neukunden bezeichnet werden.

4.2 Wenn der Agent einen (potentiellen) Kunden an das Unternehmen namhaft macht, dann steht von allen mit dem Kunden verbundenen direkten oder indirekten Geschäftsabschlüssen innerhalb von 12 Monaten dem Agenten eine Provision zu.

4.3 Der Agent hat sich bei der Preisgestaltung unmittelbar an die vom Unternehmen zur Verfügung gestellte Preisliste zu halten. Im Einzelfalle steht es dem Agenten aber zu Sonderkonditionen zu gewähren, diese müssen aber im Vorhinein vom Unternehmen individuell zugesagt werden.

5 Haftungsausschluss

5.1 Der Unternehmer sichert dem Agenten zu, alle zum Schutz des Verbrauchers im Vertretungsgebiet geltenden rechtlichen Bestimmungen über die Beschaffenheit, Kennzeichnung und Verpackung der Ware zu beachten. Ebenso sichert er zu, dass durch die Herstellung und den Vertrieb der vertragsgegenständlichen Produkte keine Patent-, Musterschutz-, Markenschutz- (Warenzeichen) und Urheberrechte Dritter verletzt werden.

5.2 Der Unternehmer verpflichtet sich, den Agenten hinsichtlich aller möglichen Verletzungen von Patent-, Musterschutz-, Markenschutz- (Warenzeichen) und Urheberrechten schadlos und klaglos zu halten. Sollte der Agent diesbezüglich von Dritten in Anspruch genommen werden, fallen alle notwendigen Rechtsberatungs-, Prozess- und sonstigen Kosten und Aufwendungen zur Anspruchsabwehr zu Lasten des Unternehmers. Der Unternehmer ist verpflichtet, sämtliche für die Anspruchsabwehr erforderlichen Unterlagen und Auskünfte unverzüglich und kostenlos an den Agenten herauszugeben. Gleiches gilt hinsichtlich von Ansprüchen wegen Fehlerhaftigkeit der vom Unternehmer hergestellten bzw. vertriebenen Produkte (Produkthaftung).

6 Kostenersatz

6.1 Der Agent hat keinen Anspruch auf Erstattung seiner Kosten - er arbeitet auf eigenes Risiko. Ausgenommen davon ist lediglich die Erstattung von mittels Belegen nachgewiesenen Reisekosten, sofern diese im Kalenderjahr eine Gesamtsumme von EUR 10.000,- nicht übersteigen. Höhere belegte Reisekosten können dem Agenten nur dann erstattet werden, wenn diese vorher vom Unternehmen genehmigt wurden.

6.2 Der Agent kann bei jeder Reise einen Tagsatz von bis zu EUR 400,- als Anzahlung auf die Provisionen verrechnen. Die so verrechneten Vorauszahlungen sind in der Provisionsabrechnung von den zustehenden Provisionen in Abzug zu bringen.

7 Provisionen und Abrechnung

7.1 Der Agent erhält vom Unternehmer für alle von ihm namhaft gemachten Kunden (direkte und indirekte Geschäfte) eine Provision von 20% zuzüglich der jeweils gültigen Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) vom Nettoauftragswert vor Abzug allfälliger Skonti. In Sonderfällen kann vor der Vermittlung eines Neukunden eine Sonderprovision zwischen Agenten und Unternehmer vereinbart werden, der in der Bandbreite zwischen 10 und 30% des Nettoauftragswertes liegen kann.

7.2 Der Anspruch auf Provision entsteht mit der Rechtswirksamkeit des vermittelten oder sonst zustande gekommenen Geschäftes, jedenfalls dann, wenn der Unternehmer das Geschäft ausgeführt hat oder der Unternehmer nach dem Vertrag mit dem Kunden das Geschäft hätte ausführen sollen, oder der Kunde das Geschäft durch Erbringung seiner Leistung ausgeführt hat.

7.3 Der Agent stellt jährlich, oder halbjährlich eine Provisionsrechnung auf der alle vermittelnden Geschäftsfälle mit ihrem Betrag genannt werden. Von der errechneten Provisionssumme werden die geleisteten An- bzw. Vorauszahlungen abgezogen.

7.4 Der Unternehmer wird die Provisionsabrechnung prüfen und diese bei Zustimmung binnen max. 30 Tagen begleichen. Bei Ergänzungen oder Abweichungen aus Sicht des Unternehmers, ist mit den Agenten das Gespräch zu suchen und eine bilaterale Lösung von beiden Seiten zu suchen.

7.5 Der Agent darf für seine im Jahr 2011 geleistete freie Agententätigkeit rückwirkend aufgrund des großen Erfolges eine einmalige Zusatzprovision von EUR 10.000,- verrechnen.

8 Vertragsdauer und Kündigung und Ausgleichsanspruch

8.1 Dieser Vertrag tritt am 1.1.2012 in Kraft und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

8.2 Der Vertrag endet erst durch Kündigung durch einen der beiden Vertragspartner zum Ende eines Kalendermonats unter Einhaltung einer 6-monatigen Kündigungsfrist.

8.3 Die Kündigung des Vertrages hat durch eingeschriebenen Brief zu erfolgen.

8.4 Der Vertrag kann jederzeit ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist von jedem der beiden Vertragspartner aus wichtigem Grund gem. § 22 HVertrG 1993 gelöst werden.

8.5 Bei regulärer Kündigung durch den Unternehmer verzichtet der Agent auf einen Ausgleichsanspruch. Bei Kündigung nach im Handelsagentengesetz (HVertrG 1993) begründenden Umständen steht ein Ausgleichsanspruch in der Höhe vom Durchschnitt der letzten 3 Jahre geleisteten Provisionszahlungen zu.

9 Rechtswahl und Gerichtsstand

(...)

10 Vertragsänderungen und Ergänzungen

(...)“

Herr ***DI X*** war auf der Homepage der Bf unter der Rubrik „Contact“ als Ansprechperson für den Bereich „Sales“ mit einer auf die Bf lautenden E-Mail-Adresse sowie einer Festnetz-Telefonnummer der Bf angeführt. Als weitere Kontaktpersonen waren der alleinige Geschäftsführer Herr ***DI Y*** („Director and Sales“) sowie Herr ***Z*** („Software Development“) genannt.

Herr ***DI X*** war im Rahmen seiner laufenden Vermittlungstätigkeit für die Bf weder an einen bestimmten Arbeitsort noch an bestimmte Arbeitszeiten gebunden. Arbeitsmittel wurden ihm von der Bf nicht zur Verfügung gestellt.

Für seine laufende Vermittlungstätigkeit erhielt Herr ***DI X*** von der Bf Provisionszahlungen in folgender Höhe:

2011	10.427,89 Euro
2012	37.978,00 Euro
2013	45.840,00 Euro
2014	67.859,20 Euro

Zusätzlich erhielt er von der Bf Reisekostenersätze in der im Betriebsprüfungsbericht vom 18.12.2015 angeführten Höhe.

Neben seiner laufenden Vermittlungstätigkeit für die Bf widmete sich Herr ***DI X*** auch anderen Projekten, die in keinem Zusammenhang mit der Bf standen. Dies betraf etwa die Verfassung wissenschaftlicher Publikationen, die Verfassung einer Ortschronik, die Solarstromerzeugung und Immobilienprojekte. Die daraus erzielten Umsätze lagen in sämtlichen Streitjahren deutlich unter jenen Umsätzen, die er im Rahmen der Vermittlungstätigkeit für die Bf erzielte.

1.2. Zu Spruchpunkt II:

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf vom 30.4.2020 wurde die Beschwerde vom 4.2.2016 gegen den Bescheid vom 18.12.2015 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2010 zurückgenommen.

2. Beweiswürdigung:

2.1. Zu den Sachverhaltsfeststellungen unter Punkt 1.1.:

Die Feststellung, dass Herr ***DI X*** in den Streitjahren 2011 bis 2014 im Ausmaß von 50% am Stammkapital der Bf beteiligt war, gründet sich auf die insoweit übereinstimmenden Angaben der Bf und der belangten Behörde, und ist überdies durch eine aktenkundige Firmenbuchabfrage belegt.

Die Feststellungen zur Geschäftsführungsfunktion entstammen dem aktenkundigen Gesellschafterbeschluss vom 14.1.2011 sowie den diesbezüglichen Firmenbuchangaben, die mit dem Vorbringen der Bf übereinstimmen.

Der Inhalt des zwischen der Bf und Herrn ***DI X*** am 23.12.2011 abgeschlossenen „Agenten- und Vermittlungsvertrages“ ist einer sich im Akt befindlichen Kopie dieser Vereinbarung zu entnehmen.

Die Feststellungen betreffend die Homepage-Daten der Bf gründen sich auf aktenkundige, den Streitzeitraum betreffende Auszüge aus der Homepage der Bf, abrufbar über das Internet-Archiv www.web.archive.org, in welchem historische Homepage-Inhalte gespeichert sind. Die inhaltliche Korrektheit wurde von der Bf ausdrücklich bestätigt.

Die von der belangten Behörde festgestellte Höhe der in den einzelnen Streitjahren getätigten Provisionszahlungen der Bf an Herrn ***DI X*** wurde von der Bf im Beschwerdeschriftsatz ausdrücklich bestätigt. Die von der belangten Behörde festgestellte Höhe der Reisekostenersätze wurde von der Bf im gesamten Verfahrensverlauf nicht bestritten.

Dass die von Herrn ***DI X*** aus der Vermittlungstätigkeit für die Bf erzielten Umsätze beträchtlich höher waren als seine Umsätze aus anderen, mit der Bf nicht in Zusammenhang stehenden Tätigkeiten, ergibt sich aus einer im Beschwerdeschriftsatz enthaltenen Umsatzaufstellung. Aus dieser ist ersichtlich, dass die von Herrn ***DI X*** erzielten Vermittlungsumsätze im Jahr 2011 72%, im Jahr 2012 76%, im Jahr 2013 54% und im Jahr 2014 84% seiner Gesamtumsätze ausmachten.

Alle übrigen Feststellungen ergeben sich aus den seitens der belangten Behörde unbeanstandet gebliebenen, plausiblen Ausführungen der Bf.

2.2. Zu den Sachverhaltsfeststellungen unter Punkt 1.2.:

In dem an das Bundesfinanzgericht gerichteten, aktenkundigen Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf vom 30.4.2020 heißt es ua wie folgt: *„Unsere Beschwerde richtet sich ausschließlich auf die DB- und DZ-Beiträge von Herrn ***DI X*** für den Zeitraum 2011 bis 2014. Das Jahr 2010 ist ausdrücklich von der Beschwerde ausgenommen.“* Dies wird vom Bundesfinanzgericht im Hinblick auf den Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2010 als Zurücknahme der Beschwerde gewertet.

Zu dem in diesem Schreiben ebenfalls angesprochenen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2010 ist folgendes anzumerken: Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf vom 30.4.2020 wurde gegen die Beschwerdeverentscheidung vom 22.4.2020, mit welcher über die Beschwerde vom 4.2.2016 gegen die Bescheide vom 18.12.2015 betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2014 abgesprochen wurde (Abweisung), ein Vorlageantrag erhoben. Dieser umfasst nur die Streitjahre 2011 bis 2014. Zum Streitjahr 2010 heißt es im Vorlageantrag ausdrücklich: *„Das Jahr 2010 ist nicht Inhalt dieses Vorlageantrags.“* Darin kommt klar zum Ausdruck, dass die Bf keine weiteren Schritte gegen die abweisende Beschwerdeverentscheidung vom 22.4.2020 im Hinblick auf den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2010 unternehmen möchte und (insoweit) keine Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht anstrebt. Dementsprechend sind von der Beschwerdevorlage durch die belangte Behörde an das Bundesfinanzgericht vom 12.5.2020 auch nur die Streitjahre 2011 bis 2014 umfasst. Wenn nun in dem an das Bundesfinanzgericht gerichteten Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf vom 30.4.2020 ausgeführt wird, *„[d]as Jahr 2010 ist ausdrücklich von der Beschwerde ausgenommen“*, so kann dem in Zusammenschau mit dem zitierten Vorlageantragsschreiben vom selben Tag kein anderer Erklärungsgehalt beigemessen werden als jener, dass die Bf im Hinblick auf den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2010 von einer Vorlageantragstellung gegen die Beschwerdeverentscheidung vom 22.4.2020 Abstand nimmt.

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1. Zu Spruchpunkt I (Abweisung):

Gemäß [§ 41 Abs 1 FLAG 1967](#) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß [§ 41 Abs 2 FLAG 1967](#) sind Dienstnehmer ua Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß [§ 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 Abs 1 leg cit genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind ua Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet in [§ 122 Abs 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998](#) idF BGBl I 153/2001 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 (vgl seitdem in ständiger Rechtsprechung zB 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; VwGH 4.6.2020, Ra 2020/15/0002).

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 § 41 Abs 2 FLAG 1967 iVm § 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). Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass der Umstand, dass der Gesellschafter nicht (nur) Aufgaben der Geschäftsführung, sondern (auch) Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH ausübt, 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 (zuletzt VwGH 4.6.2020, [Ra 2020/15/0002](#), unter Hinweis auf Vorjudikatur).

Auch steht es, wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung festhält, der Beurteilung der Einkünfte als solche 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 26.11.2003, 2001/13/0219; VwGH 23.5.2007, [2004/13/0073](#); VwGH 4.6.2020, Ra 2020/15/0002).

Herr ***DI X*** war in den Streitjahren 2011 bis 2014 im Ausmaß von 50% und somit wesentlich iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 am Stammkapital der Bf beteiligt.

Indem er laufend Geschäfte für die Bf vermittelte und auf der Homepage der Bf unter der Rubrik „Contact“ als Ansprechperson für den Bereich „Sales“ mit einer auf die Bf lautenden E-Mail-Adresse sowie einer Festnetz-Telefonnummer der Bf angeführt war, entfaltete er eine nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare, operative Tätigkeit auf dem Betätigungsfeld der Bf, mit welcher der Unternehmenszweck der Bf verwirklicht wurde.

Damit ist eine Eingliederung von Herrn ***DI X*** in den Organismus des Betriebes der Bf iSd oben referierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gegeben (vgl insb auch VwGH 4.6.2020, Ra 2020/15/0002).

Wenn die Bf vermeint, eine Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft sei nur dann gegeben, wenn der Arbeitgeber die Planung und Vorbereitung der Tätigkeit übernehme, eine bestimmte Wochenarbeitszeit vorgegeben sei, die betreffende Person auf Abruf bereitstehe und laufenden strengen Kontrollen unterliege, so verkennt sie, was unter Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft im hier gegenständlichen Kontext zu verstehen ist. Eine solche Eingliederung wird nach der oben wiedergegebenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits 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. Der Verwaltungsgerichtshof geht somit von einem funktionalen Verständnis der Eingliederung aus (vgl auch VwGH 15.11.2005, [2001/14/0118](#)). Vor dem Hintergrund dieses funktionalen Begriffsverständnisses werden in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes den Sachverhaltskomponenten der Anwesenheit in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft, der Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes und einer festen Arbeitszeit und des Unterworfenenseins unter betriebliche Ordnungsvorschriften keine Bedeutung zugebilligt (vgl etwa VwGH 22.3.2006, [2006/13/0043](#); VwGH 28.5.2008, 2008/15/0136).

Weshalb, wie von der Bf ins Treffen geführt, die von Herrn ***DI X*** ausgeübte Tätigkeit der laufenden Vermittlung von Geschäften nicht vom operativen Tätigkeitsbereich der Bf umfasst sein soll, erschließt sich dem Bundesfinanzgericht nicht, bildet der Bereich der Kundenakquise doch einen zentralen Bestandteil eines jeden auf Gewinnerzielung ausgerichteten Unternehmens. Zudem räumt die Bf selbst ein, dass Kundenvermittler für sie unverzichtbar seien, und es bei der Zusammenarbeit mit dem auf der Homepage der Bf als Ansprechperson für den Bereich „Sales“ genannten Herrn ***DI X*** gerade darum gehe, einen Nutzen aus seinem über viele Jahre aufgebauten Netzwerk an Kontakten zu ziehen (zur Zuordnung von Akquisitionstätigkeiten zum operativen Bereich einer Gesellschaft vgl etwa auch VwGH 27.3.2008, [2006/13/0127](#)). Die Bf gesteht auch zu, dass es sich bei der von Herrn ***DI X*** ausgeübten Vermittlungstätigkeit um eine „Hilfs- bzw Vorleistung“ zur Verwirklichung des Unternehmenszwecks der Bf handle.

Der Beschwerdehinweis, Herr ***DI X*** habe sich neben seiner Tätigkeit für die Bf auch anderen Projekten gewidmet (Verfassung wissenschaftlicher Publikationen sowie einer Ortschronik, Solarstromerzeugung, Immobilienprojekte), vermag der Beschwerde ebenfalls nicht zum Erfolg zu verhelfen, hat der Verwaltungsgerichtshof doch wiederholt klargestellt, dass es der Eingliederung nicht entgegensteht, wenn der Gesellschafter seine Arbeitszeit in einem hohen Ausmaß auch einem anderen Unternehmen widmet oder Geschäftsführerfunktionen für andere Unternehmen ausübt (vgl zB VwGH 27.3.2008, 2006/13/0127; VwGH 25.11.2009, [2007/15/0181](#)).

Da das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Bf zweifelsfrei 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 zum Unternehmerrisiko vorgetragenen Argumente gehen daher mangels rechtlicher Relevanz ins Leere.

Im jüngst ergangenen Beschluss vom 4.6.2020, Ra 2020/15/0002, hat der Verwaltungsgerichtshof die hier vertretene Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes bestätigt. Diesem Beschluss lag der – mit dem hier gegenständlichen Sachverhalt nahezu idente – Sachverhalt zugrunde, dass ein im Ausmaß von 50% am Stammkapital einer GmbH beteiligter Gesellschafter, der in den Streitjahren nicht mit der Geschäftsführung dieser GmbH befasst

war, auf der Grundlage eines Handelsvertretervertrages laufend Geschäfte für diese GmbH vermittelte und dafür Provisionszahlungen erhielt. Der Gesellschafter war auf der Homepage der GmbH unter der Rubrik „Kontakte“ genannt (zu den Sachverhaltsdetails vgl das revisionsgegenständliche Erkenntnis des BFG vom 16.9.2019, [RV/2100757/2016](#)). Das Bundesfinanzgericht ging im revisionsgegenständlichen Erkenntnis von einer Eingliederung des (wesentlich beteiligten) Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der GmbH aus und sah infolgedessen den Tatbestand des § 41 FLAG 1967 iVm § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 als verwirklicht an. Die dagegen erhobene Revision wurde vom Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf das Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, und die daran anknüpfende Folgejudikatur (siehe dazu ausführlich oben) mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung mit Beschluss zurückgewiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II (Gegenstandsloserklärung):

Gemäß § 256 Abs 1 BAO können Beschwerden bis zur Bekanntgabe (§ 97 BAO) der Entscheidung über die Beschwerde zurückgenommen werden. Die Zurücknahme ist schriftlich oder mündlich zu erklären.

Wurde eine Beschwerde zurückgenommen, so ist sie gemäß § 256 Abs 3 BAO mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären.

Die Zurücknahme einer Beschwerde ist eine unwiderrufliche einseitige prozessuale Erklärung, die mit dem Einlangen der betreffenden Erklärung bei der Behörde (bzw beim Verwaltungsgericht) rechtsverbindlich und damit wirksam wird, ohne dass es hierfür einer formellen Annahmeerklärung bedürfte (vgl etwa VwGH 18.11.2008, [2006/11/0150](#)).

Die (wirksame und gültige) Zurücknahme der Beschwerde hat den endgültigen Verlust des Rechtsmittels zur Folge. Durch die Zurücknahme verliert das Verwaltungsgericht seine Zuständigkeit zur meritorischen Erledigung (vgl *Ritz*, BAO⁶ § 256 Tz 11, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des VwGH).

Eine Beschwerde ist auch nach Zustellung einer Beschwerdeverentscheidung nach Stellung des Vorlageantrages zurücknehmbar. Diesfalls führt die Gegenstandsloserklärung zur Aufhebung der Beschwerdeverentscheidung und damit zu einem Wiederaufleben des angefochtenen Bescheides (vgl *Ritz*, BAO⁶ § 256 Tz 14).

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf vom 30.4.2020 wurde die Beschwerde vom 4.2.2016 gegen den Bescheid vom 18.12.2015 betreffend Festsetzung des

Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2010 zurückgenommen, weswegen die Beschwerde mit Beschluss (§ 256 Abs 3 BAO iVm § 278 Abs 1 lit b BAO) als gegenstandslos zu erklären war.

3.3. Zu Spruchpunkt III (Unzulässigkeit der Revision):

Gegen ein Erkenntnis bzw einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis bzw der Beschluss 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 folgt das Bundesfinanzgericht der zum Einkünftebestand des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ergangenen, ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl das Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, sowie die daran anknüpfende Folgejudikatur; siehe insbesondere auch VwGH 4.6.2020, Ra 2020/15/0002). Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Zur Gegenstandsloserklärung: Da sich die Rechtsfolge der Gegenstandsloserklärung im Falle der Zurücknahme der Beschwerde unmittelbar aus § 256 Abs 3 BAO ergibt, liegt im gegenständlichen Fall keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, weswegen spruchgemäß zu entscheiden war.

Graz, am 9. Juli 2020