



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat über die Berufung der Berufungsverwerberin, vom 6. Juni 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 8. Jänner 2008 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 2002 bis 2005 nach der am 29. November 2011 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge einer gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben wurde bei der Berufungsverwerberin, einer Versicherungsagentur, festgestellt, dass die Bw ihrem Geschäftsführer, Herrn X einen laufenden Geschäftsführerbezug sowie (Vermittlungs)Provisionen bezahlt hat. Während für die laufenden Bezüge ein Dienstgeberbeitrag entrichtet wurde, unterblieb dies bei den Provisionen. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass es sich bei den Provisionen um eine Tätigkeitsvergütung handelt und setzte auch dafür einen Dienstgeberbeitrag sowie eine Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fest.

In der dagegen erhobenen Berufung wandte sich die Bw gegen die Einbeziehung der Provisionen in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrags mit der Begründung, dass Herr X auch ein Einzelunternehmen betreibe, das schon vor Gründung der GmbH (Bw) bestand. Er habe mit der GmbH fremdübliche Vereinbarungen abgeschlossen und so als Einzelunterneh-

mer Subprovisionen bezogen. Daneben habe er zunächst auch von anderen Auftraggebern Provisionen erhalten, im Laufe der Zeit seien aber aus haftungsrechtlichen Gründen alle Geschäfte über die Bw abgewickelt worden. Für die Aufrechterhaltung seines Einzelunternehmens seien auch erhebliche Kosten angefallen. Die Höhe der von der Bw ausbezahlten Provisionen hänge allein von den vermittelten Geschäften ab.

Die Bw habe keine Angestellten und arbeite ausschließlich mit Subunternehmern, die die operativen Abschlussaktivitäten erbringen. Der Teil der Tätigkeit des Herrn X, der die Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung betrifft (Einkünfte gem § 22 EStG), sei mit dem Geschäftsführerentgelt abgegolten und dem DB unterworfen worden. Die übrige Tätigkeit (Einkünfte gem. § 23 EStG) betreffe Vertragsabschlüsse im Rahmen seines Einzelunternehmens und unterliege daher nicht dem DB. Nach Ansicht der Bw soll es darauf ankommen, ob die an Herrn X ausgezahlten Provisionen Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb (wie sich den Einkommensteuer-Richtlinien entnehmen lässt) sind. Das Finanzamt habe es diesbezüglich unterlassen nachzuprüfen, ob der Geschäftsführer ein Einzelunternehmen betreibe oder nicht. Mit den strittigen Vertragsabschlüssen könne Herr X gar keine Aufgaben der Geschäftsführung übernehmen, weil die Bw – wie zuvor geschildert – überhaupt keinen operativen Bereich habe (die operative Tätigkeit wird durch selbständige Subunternehmer ausgeführt).

Die Auffassung des Finanzamtes führe zu einer Ungleichbehandlung von „fremden“ Subunternehmern und mit der GmbH assoziierten Unternehmen, zu einer Erhebung von DB für Betriebsausgaben (des Einzelunternehmers, weil diese bei der Berechnung des BD nicht abgezogen werden können) und zu einer Belastung von Umsätzen (des Einzelunternehmens) mit Lohnnebenkosten. Hätte Herr X die Umsätze über sein Einzelunternehmen abgewickelt, hätte er keinen DB zahlen müssen. Allein weil er aus Haftungsgründen die Umsätze über die GmbH abgewickelt habe, falle DB an, was gleichheitswidrig sei.

In der am 15. Juni 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Die Bw wurde als „Plattform“ für mehrere selbständige Versicherungsvertreter gegründet und Herr X hat die Organisation übernommen. Alle anderen Beteiligten haben wie er selbständig Versicherungsverträge über die Bw. vermittelt.

Aus Sicht der Bw hatte diese im streitgegenständlichen Zeitraum keine operative Tätigkeit entfaltet, weil sie ihre Leistung ausschließlich durch Subunternehmer erbracht hat. Aus diesem Grund war auch der GF xX nicht in den Betrieb im Sinne des § 22 Ziffer 2 EStG eingegliedert.

Erhebungen des UFS ergaben, dass Herr X im fraglichen Zeitraum im Rahmen seines Einzelunternehmens keine Dienstnehmer beschäftigt hat.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind auch an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG, deren Tätigkeit alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen. Dazu zählt unter anderem die Eingliederung in den Betrieb.

Der Hinweis der Bw, eine Eingliederung in ihren Betrieb sei gar nicht möglich gewesen, weil sie keinen operativen Bereich gehabt habe, geht ins Leere: Die Bw wurde durch die Tätigkeit ihres Geschäftsführers aktiv. Er „war“ die GmbH; ohne seine Arbeitsleistung ist die GmbH nicht denkbar. Daran ändert sich auch dadurch nichts, dass die Bw ausschließlich durch Subunternehmer vermittelte Umsätze gemacht hat. Im übrigen wurde ja auch ein Dienstgeberbeitrag für das reine „Geschäftsführergehalt“ abgeführt.

Im Berufungsfall ist damit strittig, welche Vergütungen unter die Definition „die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an ihre wesentlich Beteiligten ... gewährt werden“ fallen bzw. davon umfasst sind.

Der VwGH hat schon zum inhaltsgleichen Verweis in § 7 Gewerbesteuergesetz die Auffassung vertreten, dass nach einer am Zweck der Bestimmung orientierte Auslegung alle Fälle betroffen sind, in denen die persönliche Dienstleistung des wesentlich Beteiligten im Vordergrund steht und eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus vorliegt (VwGH 23.4.2002, [99/14/0282](#)).

Der VwGH hat schließlich im Erkenntnis vom 23.9.2010, 2010/15/0121 genau den Sachverhalt, der dieser Berufung zugrunde liegt, entschieden:

Nach Ansicht des VwGH entspricht es der ständigen Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 25. 11. 2009, [2007/15/0181](#) und 19. 3. 2008, 2008/15/0083), 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. Die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 iVm § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 stellt auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht ab. Der Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 steht es nach dieser Rechtsprechung nicht entgegen, wenn die Art der

Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte geböte.

Im Berufungsfall erbringt Herr X unstrittig persönlich Dienstleistungen: Die vermittelten Vertragsabschlüsse kommen dadurch zustande, dass er persönlich die Kunden betreut. In seinem Einzelunternehmen beschäftigt er auch keine Dienstnehmer, weshalb er die gesamte Vergütung für seine persönliche Arbeitsleistung erhält. Dabei ist er auch in den betrieblichen Organismus der Bw eingegliedert: Ausgehend vom maßgeblichen funktionalen Verständnis der Eingliederung kann im Berufungsfall nämlich hinsichtlich der gesamten Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers kein Zweifel an der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin bestehen, weil eine Eingliederung durch jede nach außen als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird.

Damit fällt jegliche Vergütung, die ein wesentlich Beteiligter für seine aktive Tätigkeit für die Gesellschaft erhält, unter § 22 Abs 2 Z 2 und der Dienstgeberbeitrag ist für die gesamten ihm zufließenden Einnahmen zu entrichten.

Die Berufung war daher – wie im Spruch ersichtlich – abzuweisen.

Graz, am 29. November 2011