



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Herbert Steiner, 5020 Salzburg, Sterneckstraße 37/II. Stock, vom 24. Juli 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 10. Juli 2012 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 bis 2011 entschieden:

1) Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 bis 2010 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2) Die Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2011 werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz: Bw.) ist eine GmbH, die im Jahr 1997 gegründet wurde. Gesellschafter sind im Streitzeitraum Gesellschafter_1 zu 60% und Gesellschafter_2 zu 40%. Geschäftszweig der Bw. sind die Geschäfte der Versicherungsmakler. Beide Gesellschafter sind im Streitzeitraum auch Geschäftsführer der Bw., die Funktion des Gesellschafter_2 als Geschäftsführer wurde jedoch am 5.8.2011 im Firmenbuch gelöscht.

Im Zuge einer GPLA-Prüfung wurde festgestellt, dass die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer neben ihren ausgewiesenen Geschäftsführerbezügen weitere Einkünfte aus Tätigkeiten im operativen Bereich der Gesellschaft erzielt hatten, nämlich Provisionen aus der Maklertätigkeit. Der Prüfer traf in der Niederschrift über die Schlussbesprechung hiezu folgende Prüfungsfeststellungen:

„Bei den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern Gesellschafter_1 und Gesellschafter_2 wurden in den Jahren 2007 bis 2010 die bezogenen Provisionen nicht der DB, DZ und der Kommunalsteuerpflicht unterworfen. Im Jahr 2011 erfolgte die Abrechnung des DB, DZ und der Kommunalsteuer der Provisionen über die Lohnverrechnung. Des weiteren wurden für die Jahre 2007 – 2011 die pauschalen Kostenersätze (Kilometergeld, Diäten) nicht der DB, DZ und Kommunalsteuerpflicht unterworfen.“

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung stellte der Prüfer hinsichtlich der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer fest, dass gemäß § 41 Abs 3 FLAG der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b EStG sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG. Für beide Gesellschafter-Geschäftsführer werden die Zeiträume dargestellt, für die eine Hinzurechnung erfolgt, nämlich für Gesellschafter_1 (nur) der Zeitraum 1.1. – 31.5.2007 und für Gesellschafter_2 der Zeitraum 1.1.2007 – 30.6.2011.

In der Folge erließ das Finanzamt Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ), und zwar jeweils für die Kalenderjahre 2007 bis 2011 und unterzog neben den Geschäftsführerbezügen auch die erhaltenen Provisionen und die Kostenersätze dem DB und dem DZ. Auch für 2011 wurde ein DB- und ein DZ-Bescheid „für das Jahr 2011“ erlassen.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten Berufung wurde eingewendet, dass zu eben diesem Sachverhalt für das Jahr 2004 eine Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Salzburg – Stadt erging, mit der der damaligen Berufung Rechnung getragen wurde und nur die geringfügigen tatsächlichen Geschäftsführerbezüge dem DB und dem DZ unterworfen wurden. Im Übrigen sei der Berufung gefolgt worden, dass die Provisionsbezüge nicht DB- und DZ-pflichtig sind. Dazu habe seinerzeit auch eine Besprechung vor dem Unabhängigen Finanzsenat stattgefunden. Es sei nunmehr völlig unerklärlich, warum jetzt eine Beitragspflicht bestehe, obwohl sich am Sachverhalt nichts geändert habe und auch keine Änderung der gesetzlichen Grundlagen eingetreten sei.

Die Geschäftsführungsleistung sei aufgrund der geringen Größe der Bw. völlig untergeordnet. Im Rechnungswesen der Bw. sei eine strenge Trennung zwischen den Provisionsanteilen und den tatsächlichen Geschäftsführerbezügen vorgenommen worden. Diese Trennung sei

aufgrund der Brancheneigentümlichkeit und der konkret nachvollziehbaren Provisionshöhe im Jahr 2006 vom UFS anerkannt worden. Die Auszahlung der Provisionen stehe in keinem Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit und würde auch fremden Versicherungsmaklern gegenüber – bei entsprechender Zusammenarbeit mit der Bw. – im vergleichbaren Ausmaß erfolgen. Eine Einbeziehung der Provisionen in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ widerspreche der geltenden Rechtslage, wobei die Bw. auch darauf vertrauen konnte, dass die Abgabenbehörde auf der Basis ihrer eigenen Entscheidung diese Beurteilung beibehalten würde. Im Übrigen fehle den angefochtenen Bescheiden eine ausreichende Begründung nach den Vorschriften der BAO.

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Mit Schreiben vom 15.11.2012 wurde das Finanzamt zur Richtigkeit des in der Berufung dargestellten Sachverhaltes befragt. Mit Antwortschreiben vom 19.11.2012 bestätigte das Finanzamt, dass der Sachverhalt in der Berufungsschrift richtig dargestellt ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Sachverhalt:

Vorab wird festgestellt, dass weder den angefochtenen Bescheiden noch dem Bericht über das Ergebnis der GPLA-Prüfung oder der Niederschrift über die Schlussbesprechung eine Darstellung des konkreten Sachverhalts zu entnehmen ist. Auch aus den sonstigen, lediglich rudimentär vorhandenen Prüfungsunterlagen der angefochtenen Jahre ergeben sich keine ausreichenden Rückschlüsse auf den konkreten Sachverhalt.

Der Sachverhalt wird von der Bw. in ihrer Berufung dargestellt, deckt sich offenkundig mit den Ermittlungsergebnissen der vorherigen Lohnabgabenprüfung über die Jahre 2002 – 2004 und wird vom Finanzamt ausdrücklich als richtig bezeichnet. Der Unabhängige Finanzsenat nimmt somit den in der Berufung dargestellten Sachverhalt als erwiesen an.

Demgemäß wurde die Bw. im Jahr 1997 gegründet. Gesellschafter sind im Streitzeitraum Gesellschafter_1 zu 60% und Gesellschafter_2 zu 40%. Geschäftszweig der Bw. sind die Geschäfte der Versicherungsmakler. Beide Gesellschafter sind im Streitzeitraum auch Geschäftsführer der Bw., die Funktion des Gesellschafter_2 als Geschäftsführer wurde jedoch am 5.8.2011 im Firmenbuch gelöscht. Beide Geschäftsführer üben neben dieser Tätigkeit auch Maklertätigkeiten aus und erhalten dafür von der Bw. Provisionen. Die Bw. weist allen ihren Mitarbeitern, die in der Akquisition von Versicherungsverträgen tätig sind und Umsätze bringen, die erzielten Provisionen zu einem branchenüblichen Anteil zu. Diese Provisionen

stehen bei den beiden Geschäftsführern nicht in Zusammenhang mit ihrer Geschäftsführertätigkeit. Die reinen Geschäftsführungsagenden sind wegen der geringen Größe der Bw. zeitlich völlig untergeordnet. Für Büroarbeiten, Organisation und Verwaltung stehen dem Betrieb zusätzliche Mitarbeiter zur Verfügung.

Die tatsächlichen, reinen Geschäftsführerbezüge sind dementsprechend relativ niedrig und werden im Rechnungswesen der Bw. getrennt von den Provisionsbezügen ausgewiesen. Diese Trennung wurde erstmals im Jahr 2004 vorgenommen, wodurch die Provisionshöhe konkret nachvollziehbar ist. Das Finanzamt hat keine Zweifel an der Fremdüblichkeit der ausgezahlten Provisionen gehegt und die Trennung als ausreichend dafür betrachtet, nur die reinen Geschäftsführerbezüge dem DB und DZ zu unterziehen. Für 2004 wurde daher eine dementsprechende Berufungsvorentscheidung erlassen, die Berufung betreffend die Jahre davor wurde von der Bw. zurückgezogen. Der getrennte Ausweis der Geschäftsführerbezüge und der Provisionen wird seither im Rechenwerk der Bw. fortgeführt.

Die Berufung richtet sich nicht gegen die Höhe der in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ einbezogenen Provisionen und wendet auch nicht ein, dass die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer nicht organisatorisch in den Betrieb der Bw. eingegliedert wären.

B) Rechtliche Würdigung:

1) Bescheide für die Jahre 2007 – 2010:

Gemäß [§ 41 Abs 1 FLAG 1967](#) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs 2 FLAG sind Dienstnehmer u.a. an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd [§ 22 Z 2 EStG 1988](#). Der Dienstgeberbeitrag ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer gewährt worden sind. Arbeitslöhne sind dabei 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](#).

Nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) gehören zu den Einkünften aus selbständiger 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 Prozent beträgt ([§ 22 Z 2 EStG 1988](#)).

Unstrittig ist, dass die beiden Geschäftsführer im Streitzeitraum an der Bw. wesentlich beteiligt sind. Unstrittig ist auch, dass beide Geschäftsführer neben ihrer eigentlichen

Geschäftsführertätigkeit überwiegend mit der Akquisition von Versicherungsverträgen beschäftigt sind und dafür Provisionen beziehen. Strittig ist hingegen die Einbeziehung dieser Provisionen in die Bemessungsgrundlage für den DB und den DZ.

Voraussetzung für die Qualifikation als selbständige Einkünfte nach [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) ist einerseits das Bestehen einer wesentlichen Beteiligung im Sinne dieser Bestimmung, andererseits das Vorliegen einer - abgesehen von der Weisungsgebundenheit - an sich alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung bei einer Aktiengesellschaft oder Gesellschaft mbH, an der der Steuerpflichtige wesentlich beteiligt ist (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG 12. EL § 22 Anm 136).

Nach dem Erkenntnis eines verstärkten Senates VwGH 10.11.2004, [2003/13/0018](#), kommt für die Frage des Vorliegens von Einkünften nach [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) entscheidende Bedeutung nur dem Umstand zu, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Aus der dauerhaften Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung ist - unabhängig vom konkreten Umfang und tatsächlichen Ausmaß der Geschäftsführertätigkeit - die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft abzuleiten (VwGH 2.7.2002, [2001/14/0055](#); VwGH 22.12.2004, [2002/15/0140](#)). Gegenteiliges wurde aber von der Bw. gar nicht vorgebracht und ist auch sonst der Aktenlage nicht zu entnehmen.

Die Bestimmung des [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) umfasst alle Tätigkeiten, die ein Gesellschafter im Rahmen einer „sonst alle“ Merkmale eines Dienstverhältnisses ausweisenden Beschäftigung ausführt und ist nicht auf Gesellschafter-Geschäftsführer beschränkt, weil die genannte Bestimmung nicht auf die Art der Tätigkeit abstellt. Daraus folgt, dass eine Aufteilung der Vergütungen in einen Anteil für Geschäftsführertätigkeiten und einen Anteil für sonstige (operative) Tätigkeiten für die Belange der Dienstgeberbeitragspflicht nicht relevant ist. Der VwGH hat bereits in seinem Erkenntnis vom 26.11.2003, 2001/13/0219, 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 hat, 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 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) ausgegangen werden kann, nicht entgegensteht (vgl. auch VwGH 23.9.2010, [2010/15/0121](#), zu einer im Rahmen von Einzelunternehmen ausgeübten Programmierertätigkeit - Kuprian in Csaszar/Lenneis/Wanke, FLAG [Gamlitzer Kommentar], § 41 ff Rz 36 und 37).

In diesem Sinne entscheidet regelmäßig auch der Unabhängige Finanzsenat (siehe etwa UFS 21.3.2012, RV/0608-W/12; UFS 30.1.2012, RV/2051-W/10). In der Berufungsentscheidung UFS 19.4.2012, RV/1251-L/10 hatte der Unabhängige Finanzsenat den gleichen Sachverhalt wie im vorliegenden Fall zu beurteilen und kam zum Ergebnis, dass auch die Provisionen aus der Tätigkeit als Versicherungsmakler bei einem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer in die Bemessungsgrundlage für den DB und den DZ einzubeziehen sind.

Die (erstmalige) Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben liegt grundsätzlich im Ermessen der Abgabenbehörden. Solche Ermessensentscheidungen müssen sich [§ 20 BAO](#) zufolge in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter "Billigkeit" versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das "Öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" (vgl. Ritz, BAO⁴, § 20 Tz 7).

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. Im gegebenen Zusammenhang wird daher vor allem der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sein. Lediglich geringfügig sich auswirkende Feststellungen werden in der Regel zu unterlassen sein (vgl. Ritz, BAO⁴, § 201 Tz 30).

Da sich die aus den Festsetzungsbescheiden ergebenden Nachforderungen weder absolut noch in Relation zu den bisherigen Selbstberechnungen als geringfügig darstellen, erweisen sich die im Rahmen der Abgabenfestsetzungen getroffenen Maßnahmen, die einer Richtigstellung der Bemessungsgrundlagen und der darauf entfallenden Abgaben dienen, als dem Sinn der anzuwendenden Norm des [§ 201 BAO](#) entsprechend und damit weder unzweckmäßig noch unbillig.

Die Bw. wendet in ihrer Berufung ein, sie habe darauf vertrauen dürfen, dass ein getrennter Ausweis von Provisionen und reinen Geschäftsführerbezügen im Rechnungswesen ausreiche, damit die Provisionen nicht dem DB und DZ unterzogen würden, weil dies vom Finanzamt für das Jahr 2004 so anerkannt worden sei. Diesem Argument ist entgegenzuhalten, dass aus einer (eventuell) falschen rechtlichen Beurteilung in einem früheren Zeitraum kein Anspruch für spätere Zeiträume abgeleitet werden kann, diese Beurteilung beizubehalten.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (etwa VwGH 21.1.2004, [2003/16/0113](#); 15.6.2005, [2002/13/0104](#); 28.10.2009, [2008/15/0049](#)) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die

Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen, wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (Ritz, BAO⁴, § 114 Tz 9; VwGH 22.3.2010, [2007/15/0256](#); 23.9.2010, [2010/15/0135](#)). Der Umstand, dass etwa eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeantwortet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (VwGH 29.7.2010, [2007/15/0248](#)).

Im vorliegenden Fall ist nicht erkennbar, dass die Abgabenbehörde die Bw. zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert hat. Vielmehr hat die Bw. ab dem Jahr 2004 den getrennten Ausweis von Geschäftsführerbezügen und Provisionen im Rechenwerk vorgenommen und so beibehalten. Dass dies nicht ausreicht, um die Provisionen der DB- und DZ-Pflicht zu entziehen, steht aufgrund der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seit dem Jahr 2004 fest. Wenn es vom Finanzamt dennoch in einem Jahr als ausreichend beurteilt wurde, so erwächst daraus kein Vertrauensschutz auf eine unrichtige rechtliche Beurteilung für die Zukunft. Demnach ist die Festsetzung des DB und des DZ nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates nicht als unbillig zu beurteilen.

Die Berufung gegen die Bescheide für die Jahre 2007 – 2010 war daher als unbegründet abzuweisen.

2) Bescheide für das Jahr 2011:

Die Bestimmungen des [§ 201 BAO](#) regeln, in welchen Fällen bei sogenannten Selbstbemessungsabgaben eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen kann bzw. muss. Nach Abs 4 leg.cit. kann innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Selbstbemessungsabgaben sind Abgaben, bei denen der Abgabenschuldner die Abgaben selbst zu berechnen und zu entrichten hat, ohne vorherige abgabenbehördliche Tätigkeiten wie etwa bescheidmäßige Festsetzungen abwarten zu dürfen (Ritz, BAO⁴, § 201 Tz 1).

Gemäß [§ 41 Abs 3 FLAG 1967](#) ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer gewährt worden sind. Arbeitslöhne sind dabei 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 Beitragszeitraum für die Erhebung des Dienstgeberbeitrages ist also der Kalendermonat.

Beim DB handelt es sich grundsätzlich um eine Selbstbemessungabgabe, die vom Arbeitgeber zu berechnen und abzuführen ist, ohne dass das zuständige Finanzamt in diesen Vorgang eingebunden ist. Eine bescheidmäßige Festsetzung des DB ist daher nur in den Fällen des [§ 201 BAO](#) möglich. Dabei ist die Festsetzung des DB zusammengefasst auch für mehrere Beitragszeiträume eines Kalenderjahres zulässig (Kuprian in Csaszar/Lenneis/Wanke, FLAG [Gamlitzer Kommentar], § 41 ff Rz 95 und 96).

Bei den angefochtenen Bescheiden handelt es sich um zusammengefasste Festsetzungen, nämlich um den DB und den DZ für sämtliche Monate des Jahres 2011 („für das Jahr 2011“). Die zusammengefasste Festsetzung darf nur für Abgaben erfolgen, für die ein Festsetzungsbedarf iSd [§ 201 BAO](#) gegeben ist. Abgaben, die richtig berechnet und der Abgabenbehörde bekannt gegeben wurden, sind von einer solchen Festsetzung ausgeschlossen (Schwaiger, SWK 22/2010, S 695ff; siehe dazu auch Ritz, BAO⁴, § 201 Tz 44).

Im vorliegenden Fall umfassen die angefochtenen Bescheide alle 12 Monate des Jahres 2011, obwohl dem Prüfungsbericht zufolge ein Festsetzungsbedarf nur für die Monate Jänner bis Juni 2011 besteht. Eine zusammengefasste Festsetzung in einem Bescheid kann nur einheitlich beurteilt werden. Da die angefochtenen Bescheide (auch) über einen Besteuerungszeitraum absprechen, über den nicht abzusprechen ist (siehe [§ 201 BAO](#)), erweisen sie sich dadurch als rechtswidrig und sind aus formellen Gründen ersatzlos aufzuheben (siehe dazu UFS 28.02.2012, RV/0473-S/08).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 19. Dezember 2012