



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Kreil und die weiteren Mitglieder HR Dr. Christiane Kestler, Dr. Ernst Grafenhofer und Leopold Pichlbauer über die Berufung der Bw., vertreten durch Fried GmbH, Steuerberatungskanzlei, 4810 Gmunden, Stelzhamerstraße 2, vom 9. April 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 11. März 2008 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2004, 2005 und 2006 nach der am 24. Juni 2010 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Bei der Berufungswerberin wurde über die Jahre 2004 bis 2006 eine Lohnsteuerprüfung durchgeführt. In den Jahren 2004 und 2005 waren R. und H. zu je 50% an der Gesellschaft beteiligte und als Geschäftsführer eingetragen, ab dem Jahr 2006 ist H. nunmehr zu 100% beteiligt und alleiniger Geschäftsführer. Neben hier nicht strittigen Feststellungen wurde vom Prüfer bemängelt, dass die Bezüge der beiden Geschäftsführer nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Die Genannten waren ab dem Prüfungszeitraum für die Berufungswerberin nicht nur als Geschäftsführer, sondern auch auf Grund von Handelsvertreterverträgen tätig und hatten die aus dieser Tätigkeit erhaltenen

„Provisionszahlungen“ als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und veranlagt. Die Handelsvertreterverträge enthielten unter anderem folgende Regelungen: .....

Pkt. 2: Der Handelsvertreter wird zum alleinigen Vertreter mit Abschlussberechtigung für den Bereich Industrie-Montagen bestellt. Für direkte Geschäfte im Sinn des § 7 HVG hat der Handelsvertreter ebenfalls Anspruch auf Provision. ....

Pkt. 5: Dem Handelsvertreter gebührt für jedes für die Firma des Geschäftsherrn abgeschlossenen Geschäft eine Provision nach folgender Berechnung: Der Provisionsanspruch entsteht zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses, aber nur insoweit, als eine Zahlung beim Geschäftsherrn eingegangen ist und nur im Verhältnis der eingegangenen Zahlung. Provision gebührt pro getätigtem Geschäftsabschluss. Die Höhe der Provision wird aufgrund der Deckungsbeitragsberechnung mit 2,30 % des Deckungsbeitrages festgelegt.

Pkt. 6: Sämtliche auflaufende Spesen sind aus der Provision zu decken. Der Geschäftsherr vergütet dem Handelsvertreter die in Ausübung der Vertretertätigkeit entsprechenden Spesen für Porti, Telegramm- und Fernsprechgebühren. Der Geschäftsherr stellt ein entsprechendes Dienstfahrzeug bereit, welches auch für andere Firmennutzung zur Verfügung steht und ausdrücklich jederzeit widerrufen werden kann. ....

Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass hier Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vorlagen, da das für diese Einstufung entscheidende Merkmal – die Eingliederung der wesentlich beteiligten Gesellschafter in den betrieblichen Organismus der Berufungswerberin – gegeben war. Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 23 EStG seien hingegen nur solche, die nicht unter § 22 EStG fallen.

Auf Grund dieser Feststellungen forderte das Finanzamt mit Bescheide vom 11.3.2008 den auf diese Bezüge entfallenden Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (1.569,60 € für 2004, 2.249,10 € für 2005, 1.233 € für 2006) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (132,55 € für 2004, 179,93 € für 2005, 98,64 € für 2006) nach.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde beantragt, die Bezüge der Geschäftsführer wiederum aus der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag herauszunehmen, und sinngemäß ausgeführt: Beide Personen waren bzw. Herr H sei noch als Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen, die geringfügige Geschäftsführertätigkeit werde jedoch ab 1.1.2004 ohne Entgelt ausgeübt. Ab 1.1.2004 hätten beide einen Handelsvertretervertrag abgeschlossen, der der wahren Tätigkeit entspreche und jedem Fremdvergleich standhalte. Für diese Tätigkeit hätten sie auch einen Gewerbeschein gelöst, die Entgelte in den Einkommensteuererklärungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und die Einkommensteuerbescheide seien auch entsprechend ausgefertigt worden. Sie würden die ihnen jeweils zugeordneten Kunden und Projekte betreuen und diese Tätigkeit nach freier

Zeiteinteilung ausüben, außerhalb des Betriebes und eigenverantwortlich wie auch ein fremder Handelsvertreter. Es sei daher keine organisatorische Einbindung gegeben. Außerhalb dieser Tätigkeit und über das normale Wochenarbeitspensum hinaus werde noch die kostenlose Geschäftsführertätigkeit ausgeübt, die jedoch zeitlich nur einen geringen Umfang in Anspruch nehme. Dies gehe allein schon aus der Kleinheit des Betriebes hervor. Der Betrieb sei in einem Büro untergemietet, mitgemietet sei eine Lagerfläche von 273 m<sup>2</sup>, Sekretärin, Empfang, Buchhaltung und Lohnverrechnung werden mit einem anderen Betrieb geteilt. Das Büro sei der ganze Betrieb und werde von einem im Fremdvergleich tätigen Handelsvertreter nur aufgesucht, wenn die Unterlagen abzugeben seien. Andere Verkäufer oder Handelsvertreter werden im Betrieb nicht beschäftigt. Herr R stehe überdies nicht nur mit der Berufungswerberin in Geschäftsbeziehung, sondern beziehe auch Provisionen von einer anderen Firma.

Bezüglich des Jahres 2004 wurde überdies eingewendet, dass hier im Rahmen einer abgabenrechtlichen Prüfung bereits eine genaue Prüfung des Sachverhaltes für den Provisionsaufwand erfolgt sei. Es seien alle Verträge vorgelegt und der Provisionsaufwand als Betriebsausgaben anerkannt worden. Der Bescheid sei in Rechtskraft erwachsen und eine neuerliche andere Beurteilung nicht rechtskonform. Die übliche Vorgangsweise sehe vor, dass bei Unklarheiten bezüglich Betriebsausgaben – Lohnaufwand gleichzeitig zum Betriebsprüfer ein Lohnabgabenprüfer hinzugezogen werde. Da jedoch anlässlich der Betriebsprüfung alles klar gewesen sei, sei dies nicht geschehen. Es sei auch festzuhalten, dass die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006, in denen die Einkünfte beiden Geschäftsführer als solche aus Gewerbebetrieb festgestellt wurden, in Rechtskraft erwachsen seien. Auf Grund des schriftlichen Handelsvertretervertrages und des vorhandenen Gewerbescheines seien jedoch von vornherein die Bezüge wie fremdübliche Provisionen zu werten.

In der am 24. Juni 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden im Wesentlichen die bisherigen Argumente wiederholt. Seitens der Berufungswerberin wurde insbesondere darauf hingewiesen, dass die vertraglichen Änderungen ab dem Prüfungszeitraum 2004 (Bezahlung der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht mehr mit Fixbezügen, sondern nur mehr auf Provisionsbasis) auf wirtschaftliche Gründe zurückzuführen waren. Seitens des Finanzamtes wurde zum Berufungsvorbringen, wonach der Sachverhalt betreffend das Jahr 2004 bereits früher geprüft worden war, eingewendet, dass nur eine Buch- und Betriebsprüfung stattgefunden hatte, bei der die Frage der Lohnabgaben nicht geprüft worden war.

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

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z.2 EStG 1988.

Nach Absatz 3 der zitierten Gesetzesstelle ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit.a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 leg.cit.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus sonstiger 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VfGH 20.11.1996, 96/15/0094 u.a.) ist für die Frage, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" gegeben sind, eine auf Grund des Beteiligungsverhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit fiktiv hinzuzudenken und sodann nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen, ob die Voraussetzungen eines steuerlichen Dienstverhältnisses gegeben sind. Hierbei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse, nicht auf die vom Steuerpflichtigen gewählte Form der Bezeichnung an.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (VfGH 9.6.1998, B 286/98 und vom 24.6.1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1.3.2001, G 109/00 und vom 7.3.2001, G 110/00 abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, wird unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass im Fall der auf die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zurückzuführenden Weisungsungebundenheit verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses ihre Indizwirkung für die Lösung der Frage verlieren, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines

Dienstverhältnisses gegeben sind. Dies trifft vor allem auf folgende zu: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation bestimmter Arbeiten etc.

Die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines nach § 13 Abs.1 Z 1 VwGG gebildeten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, klargestellt. Danach stützt sich die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988. Da in dieser Legaldefinition das steuerrechtliche Dienstverhältnis lediglich durch zwei Merkmale, nämlich die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes andererseits umschrieben ist, kommt es nach Ausklammerung der Weisungsgebundenheit nur mehr darauf an, ob diese Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben ist. Weiteren Merkmalen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen die Eingliederung nicht klar zu erkennen wäre.

Auf die Ausführungen im genannten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof auch in zahlreichen späteren Erkenntnissen insbesondere in Zusammenhang mit Bezügen wesentlich beteiligter GesmbH-Geschäftsführer verwiesen. Die Berufungswerberin stützt ihre Gegenargumente im Wesentlichen darauf, dass hier nicht Bezüge für die Geschäftsführertätigkeit in Streit stehen, sondern die Einkünfte, die die wesentlich beteiligten Geschäftsführer für ihre Tätigkeit als Handelsvertreter – auf Grund eines fremdüblichen Handelsvertretervertrages - von der Berufungswerberin bezogen hätten. Dem ist entgegenzuhalten, dass die hier maßgeblichen Gesetzesbestimmungen des § 41 Abs. 2 FLAG und des § 22 Z 2 EStG nicht auf die Art der Tätigkeit des an der Gesellschaft Beteiligten abstellen. Entscheidend für die Erzielung von Einkünften nach § 2 Z 2 Teilstrich 2 EStG ist nur das Vorliegen einer Beschäftigung für die Gesellschaft, welche die von der Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts entwickelten Kriterien erfüllt (z.B. VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219, und die dort zitierte Vorjudikatur). Der Verwaltungsgerichtshof hat auch bereits mehrfach festgestellt, dass es einer Beurteilung der Einkünfte als solcher 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 gebieten würde (z.B. VwGH 23.5.2007, 2004/13/0073, VwGH 19.3.2008, 2008/15/0083, u.a.).

§ 23 EStG 1988, der nach Ansicht der Berufungswerberin für die Einkünfte ihrer wesentlich beteiligten Gesellschafter zur Anwendung kommen sollte, definiert selbst die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als solche „aus einer selbständigen nachhaltigen Betätigung, ..... wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist“. Damit steht auch diese Definition einer Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen.

Die im gegenständlichen Fall strittigen Einkünfte sind daher nach dem in oben zitierten Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, entwickelten Grundsatz zu beurteilen, dass es in erster Linie auf die Eingliederung des Gesellschafters in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ankommt. Hiezu hat der Verwaltungsgerichtshof gleichzeitig unter Hinweis auf seine Vorjudikatur ausgeführt, dass von einer Eingliederung in aller Regel auszugehen sein wird, da dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss.

Dass die Gesellschafter - Geschäftsführer auch mit ihrer Handelsvertretertätigkeit für die Berufungswerberin tätig werden, indem sie ihre Kunden und Projekte betreuen, und auf diese Weise bereits seit mehreren Jahren die Interessen der Berufungswerberin wahrnehmen, steht außer Streit. Dabei ist es unerheblich, wenn die Tätigkeit im Wesentlichen außerhalb der betrieblichen Räumlichkeiten ausgeübt wird – zumal für die Erfüllung der Aufgaben mit einem Dienstfahrzeug ein wesentliches Betriebsmittel zur Verfügung steht. Die Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Berufungswerberin kann bei dieser Sachlage nicht angezweifelt werden. Damit kommt auch der Frage, ob die Gesellschafter-Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis zu tragen haben oder sonstige Merkmale vorliegen, nicht mehr entscheidungswesentliche Bedeutung zu.

Für den gegenständlichen Fall ist auch ohne Bedeutung, dass einer der Gesellschafter auch noch Einkünfte von einer weiteren GmbH bezogen hat, da jedes Vertragsverhältnis für sich zu beurteilen ist. Die von der Berufungswerberin bezogenen Vergütungen sind Einkünfte im Sinn des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Zum Einwand, dass über das Jahr 2004 bereits eine Betriebsprüfung abgehalten wurde, bei der trotz Vorliegens aller Verträge nichts beanstandet wurde, wird bemerkt, dass eine Prüfung

der Lohnabgaben zum damaligen Zeitpunkt nicht erfolgt ist. Auch dem Umstand, dass die Einkünfte der Gesellschafter rechtskräftig als „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ veranlagt wurden, kommt für die nunmehr erfolgte Prüfung der Lohnabgaben keine Bedeutung zu, da der Einkommensteuerbescheid keine Bindungswirkung für die hier strittige Frage der Dienstgeberbeitragspflicht entfaltet. Nach Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Tz 4 zu § 192, besteht keine Bindung an andere Bescheide, wenn in einem Verfahren über alle Tatbestandselemente eigenständig zu entscheiden ist. Dies trifft im gegenständlichen Verfahren jedenfalls zu. Die Berufungswerberin konnte daher auch mit diesen Einwendungen nichts für ihren Standpunkt gewinnen.

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 30. Juni 2010