



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat (Linz) 2

GZ. RV/0860-L/10,
miterledigt RV/0831-L/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Mag. Alfred Holzinger, Steuerberater in 4101 Feldkirchen an der Donau, Am Rauschberg 14, vom 27. Oktober 2009 und 11. November 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 13. Oktober 2009 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2008 nach der am 19. Juni 2013 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Abgabenart	Zeitraum	Betrag (Nachforderung)
Dienstgeberbeitrag	2006	2.415,61 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2006	193,25 €

Die übrigen angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Das als Beilage angeschlossene Berechnungsblatt bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin (Bw.), einer GmbH, über die Jahre 2003 bis 2008 durchgeführten GPLA-Prüfung wurde festgestellt, dass zum einen von der Bw. übernommene GSVG-Pflichtbeiträge und zum anderen Bezüge der an der Gesellschaft wesentlich beteiligten Geschäftsführer, Herrn Mag. H. und Herrn R., nicht in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrags zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Die beiden genannten Personen waren im Prüfungszeitraum nicht nur als Geschäftsführer, sondern auf Grund eines Handelsvertretervertrages auch im Rahmen ihrer Einzelunternehmen für die Bw. tätig und haben die aus dieser Tätigkeit erhaltenen „Provisionszahlungen“ als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und veranlagt. Der Handelsvertretervertrag enthielt u.a. folgende Regelungen:

„Handelsvertretervertrag zwischen der Bw., im folgenden Unternehmer genannt, und dem Handelsvertreter (Name) wird nachstehender Vertrag geschlossen:

1. Umfang der Vertretung

*Der Unternehmer betraut den Handelsvertreter mit der Alleinvertretung folgender Artikel:
Gestaltungsarbeiten, Drucksorten, Lettershop
für das Gebiet Europa.*

Die Alleinvertretung umfasst alle im vorgenannten Gebiet befindlichen Kunden. Sollte der Unternehmer im Vertragsgebiet eigene Erzeugungs- oder Vertriebsstätten oder Tochtergesellschaften errichten, wird der Unternehmer diese der vorliegenden Alleinvertretungsvereinbarung unterwerfen.

...

2. Aufgaben und Pflichten des Unternehmers

*Der Unternehmer wird den Handelsvertreter bei Ausübung seiner Tätigkeit unterstützen.
Dabei wird er insbesondere alle erforderlichen Unterlagen kostenlos zur Verfügung stellen und alle erforderlichen Informationen erteilen. Ebenso ist er verpflichtet, dem Handelsvertreter Preisänderungen zumindest 1 Monat(e) vor deren Inkrafttreten bekanntzugeben.*

Er hat dem Handelsvertreter innerhalb von 7 Kalendertagen - schriftlich - Mitteilung zu machen, falls er einen vom Handelsvertreter übermittelten Auftrag nicht annimmt, andernfalls gilt der Auftrag als angenommen.

Weiters hat er den Handelsvertreter unverzüglich zu unterrichten, wenn er absieht, dass er die Geschäfte nur in erheblich geringerem Umfang wird ausführen können, als der Handelsvertreter 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 Handelsvertreter jedenfalls Anspruch auf Provision für die vermittelten Aufträge, auch wenn sie der Unternehmer nicht annimmt. Er ist verpflichtet, den Handelsvertreter unverzüglich (mit Kopie) über jede Korrespondenz sowie Auftragsbestätigungen, Fakturen, Lieferungen etc. zu informieren. Ebenso über jede Korrespondenz mit Dritten, soweit sie das durch den Handelsvertreter bearbeitete Gebiet berührt.

3. Aufgaben und Pflichten des Handelsvertreters

Der Handelsvertreter ist bei seiner Vermittlungstätigkeit verpflichtet, mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes das Interesse des Unternehmers zu wahren. Der Handelsvertreter 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 ihm der Beweis. Der Unternehmer hat dem Handelsvertreter unverzüglich Mitteilung zu machen, wenn ein Kunde ein vereinbartes Zahlungsziel nicht einhält. Keinesfalls trifft den Handelsvertreter irgendeine Haftung wegen Nichtzahlung der Fakturen oder im Falle der Insolvenz des Kunden. Der Handelsvertreter kann sich bei Ausübung seiner Tätigkeit für den Unternehmer geeigneter Personen bedienen.

4. Kundenstock

Alle Kunden im Vertragsgebiet, mit denen bereits Geschäftsverbindungen bestehen, werden vom Unternehmer dem Handelsvertreter zur weiteren Betreuung in einer Aufstellung, die den jeweiligen Jahresumsatz enthält, als Bestandteil dieses Vertrages genannt. Kunden, die nicht in dieser Aufstellung genannt werden, gelten nicht als Altkunden des Unternehmers.

Altkunden, bei denen die bereits bestehende Geschäftsverbindung durch den Handelsvertreter umsatzmäßig wesentlich erweitert wird, unabhängig, ob die Umsatzerweiterung bei anderen als schon bisher vom Unternehmen bezogenen Waren erfolgt oder nicht, gelten ebenso wie neu zugeführte Kunden als Neukunden.

...

6. Kostenersatz

Der Handelsvertreter hat Anspruch auf Erstattung der im Auftrag des Unternehmers aufgewendeten Auslagen, wie Porti, Telegramme, Ferngespräche, Musterkoffer etc.

7. Provision

Der Handelsvertreter erhält von dem Unternehmer für alle direkten und indirekten Geschäfte eine Provision von 5%, in Worten fünf Prozent, zuzüglich der jeweils gültigen Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) vom Nettoauftragswert vor Abzug allfälliger Skonti.

Der Anspruch auf Provision entsteht mit der Rechtswirksamkeit des vermittelten Geschäfts,

jedenfalls dann, wenn der Unternehmer das Geschäft ausgeführt hat oder der Unternehmer nach dem Vertrag mit dem Kunden das Geschäft hätte ausführen sollen.

8. Provisionsabrechnung

Der Unternehmer gibt für jeden Monat, spätestens bis zum letzten Tag des Folgemonats, dem Handelsvertreter eine Provisionsabrechnung über die gemäß dem vorstehenden Absatz entstandenen Provisionsansprüche. Der Provisionsabrechnung ist ein ordnungsgemäßer Buchauszug (dazu gehören Name, Anschrift des Kunden, Datum, Gegenstand und Umfang der Leistung und der Rechnung, Preis pro Einheit und Gesamtpreis, tatsächlich verrechneter Preis und eingegangene Zahlungen) anzufügen und die betreffenden Rechnungskopien beizuschließen.

Der laut Abrechnung dem Handelsvertreter zustehende Provisionsbetrag, mindestens aber EUR ... ist sofort (jeden Monatsletzten) zahlbar. Nach Abschluss des Geschäfts gewährte Rabatte, Skonti oder sonstige Preisnachlässe bleiben für die Provisionsabrechnung unberücksichtigt. Erfüllungsort ist der Sitz des Handelsvertreters.

Der Anspruch auf Provision entfällt, wenn und soweit feststeht, dass der Vertrag zwischen dem Kunden und dem Unternehmer nicht ausgeführt wird und dies nicht auf Umständen beruht, die vom Unternehmer zu vertreten sind. Bei Zahlungsverzug des Kunden hat aber der Unternehmer durch tatsächliche Exekutionsführung nachzuweisen, dass er alle zumutbaren Schritte unternommen hat.

...

12. Konkurrenzverbot

Es ist dem Vertreter untersagt, für andere Druckereien Druckaufträge zu vermitteln."

Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass hier Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vorlagen.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und forderte mit Bescheiden vom 13. Oktober 2009 den auf die Vergütungen entfallenden Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (131,19 Euro für 2003, 132,11 Euro für 2004, 31,59 Euro für 2005, 3.060,12 Euro für 2006, 2.844,00 Euro für 2007 und 7.641,22 Euro für 2008) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (11,08 Euro für 2003, 11,16 Euro für 2004, 2,53 Euro für 2005, 244,81 Euro für 2006, 227,52 Euro für 2007 und 611,30 Euro für 2008) nach.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 27. Oktober 2009 wurde vorgebracht, dass der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für Beträge erhoben worden sei, welche nicht den Beitragsgrundlagen nach dem FLAG bzw. Wirtschaftskammergesetz unterliegen. Bei den Beträgen handle es sich um Leistungen von Unternehmen, welche in den

geschäftlichen Organismus der Bw. nicht eingebunden seien. Im vorliegenden Fall habe das Einzelunternehmen, für das die Zahlungen geleistet worden seien, seinerseits dem DB und dem DZ unterliegende Arbeitslöhne für die Erbringung der Leistungen ausbezahlt.

In der am 19. Juni 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde u.a. ergänzend ausgeführt, dass die Geschäftsstruktur der Einzelunternehmen auch Personal umfasst habe. Für die ausbezahlten Gehälter würde wiederum DB- und DZ-Pflicht bestehen. Bei Einbeziehung der Handelsvertreterprovisionen in die Beitragsgrundlage des DB und DZ käme es daher zu einer Doppelbelastung mit diesen Abgaben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Berufungsverfahren ist die Frage strittig, ob die von den Gesellschafter-Geschäftsführern für ihre Tätigkeit bezogenen Vergütungen rechtlich als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu qualifizieren sind.

Gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Dienstnehmer sind gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der hier maßgeblichen Fassung alle 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.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998.

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.

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte 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.

Vorweg festzuhalten, dass es nach der Wortfolge "Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art" keine Rolle spielt, ob ein an der Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligter Steuerpflichtiger als Geschäftsführer oder operativ für die Kapitalgesellschaft tätig geworden ist bzw. für welche dieser Tätigkeiten er die Vergütungen erhalten hat. Auch Vergütungen für eine Handelsvertretertätigkeit stellen daher unter den gegebenen Umständen Einkünfte gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 dar. Die Bw. weist in der Berufung darauf hin, dass die wesentlich beteiligten Geschäftsführer ihre Tätigkeiten als Einzelunternehmer erbracht haben. Dies ändert allerdings nichts daran, dass die im gegenständlichen Verfahren strittigen Beträge von der Bw. an die wesentlich beteiligten Gesellschafter geleistet wurden. Damit ist lediglich entscheidungswesentlich, ob auf die für die Gesellschaft geleisteten Tätigkeiten die in § 22 Z 2 EStG 1988 normierte Voraussetzung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" zutrifft.

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). Er hat weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1. März 2001, G 109/00 und vom 7. März 2001, G 110/00 abgewiesen.

In dem der Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0054, und in zahlreichen späteren Judikaten hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen "sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses" vor allem auf folgende Kriterien abstellt: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen eines Unternehmerrisikos. Von Bedeutung sei auch noch das Vorliegen einer laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 hinsichtlich der zu 50 % oder mehr an einer Kapitalgesellschaft beteiligten oder über eine Sperrminorität verfügenden Personen im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, klargestellt. Demnach kommt bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in

denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre.

Schließlich hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 26. Juli 2007, 2007/15/0095, ausgesprochen, dass auch in Ansehung der Geschäftsführer, deren Beteiligung 50 % nicht erreicht und die auch nicht über eine Sperrminorität verfügen, - von seltenen Ausnahmen abgesehen - entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist, und dass weiteren Elementen eine Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur in solchen Fällen zukommen könne, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

Die zivilrechtliche Einordnung des Leistungsverhältnisses eines wesentlich Beteiligten einer Kapitalgesellschaft zu dieser ist, wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen hat (vgl. etwa VwGH 19.12.2001, 2001/13/0151; 20.3.2002, 2001/15/0155), für die Beurteilung des Vorliegens von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 irrelevant.

Vom Fehlen einer Eingliederung ist aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen.

Hinsichtlich der nach dieser Rechtsprechung entscheidenden Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft hat der Verwaltungsgerichtshof auch in seinem oben zitierten Erkenntnis eines verstärkten Senates seine Auffassung eines funktionalen Begriffsverständnisses einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft aufrecht gehalten. Nach diesem Verständnis wird dieses für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünftezielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal 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 Betätigungsgebiet, verwirklicht, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als lex specialis gegenüber anderen Einkünftetatbeständen diese nämlich durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne

des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist (vgl. abermals das zitierte Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004).

In der Berufung wird nicht bestritten, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. kontinuierlich über einen längeren Zeitraum die Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen haben. Dass die Geschäftsführer auch mit ihrer Handelsvertretertätigkeit für die Bw. operativ tätig wurden, indem sie ihre Kunden und Projekte betreuten, und auf diese Weise die Interessen der Bw. wahrnahmen, steht außer Streit. Dabei ist es auch unerheblich, ob die Tätigkeit im Rahmen ihres Einzelunternehmens ausgeübt wurde, wenn damit der Unternehmenszweck der GmbH verwirklicht wurde. Die Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. kann bei dieser Sachlage nicht angezweifelt werden (vgl. z.B. UFS 5.7.2010, RV/0150-L/09; VwGH 23.9.2010, 2010/15/0121).

Ist, wie im vorliegenden Fall, das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. unbestritten gegeben, kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates und der weiteren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf die anderen Merkmale, insbesondere hinsichtlich des Unternehmerrisikos nicht mehr an. Ohne Bedeutung ist auch, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht der Gesellschaft gegenüber erbracht werden würde.

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde auch vorgebracht, die Geschäftsführer würden zur Erfüllung ihrer Aufgaben als Handelsvertreter und Einzelunternehmer Personal beschäftigen. Die an diese Mitarbeiter ausbezahlten Gehälter würden wiederum dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterliegen und seien daher aus der Beitragsgrundlage auszuscheiden.

In diesem Punkt ist der Berufung Folge zu geben. Soweit mit den hier strittigen Vergütungen nicht die eigene Tätigkeit der Gesellschafter-Geschäftsführer honoriert wurde, waren diese nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen. Die Beitragsgrundlage war daher um die in den Einkommensteuererklärungen der Geschäftsführer als Betriebsausgaben erklärten Personalkosten (14.322,62 Euro für das Jahr 2006) zu vermindern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 24. Juni 2013