



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 5. Jänner 1996 der Bw., vertreten durch den Raiffeisen-Revisionsverband Niederösterreich-Wien regGenmbH, in 1020 Wien, Hammer-Purgstall-Gasse 6, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten vom 6. Dezember 1995 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 1. Jänner 1992 bis 31. Dezember 1994 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Im Zuge einer bei der Berufungserwerberin (in der Folge: Bw.) durchgeführten Lohnsteuerprüfung traf das Prüfungsorgan ua. die Feststellung, Dienstnehmer der Bw. hätten für ihre Vermittlungstätigkeit für die Q-Versicherung-AG und die Q-Bausparkasse-GesmbH Provisionen erhalten, von denen die Bw. – zu Unrecht – keine Lohnsteuer einbehalten und auch die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschläge nicht abgeführt habe.

Dieser Feststellung hat das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid Rechnung getragen.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung bzw. dem die Berufung ergänzenden Schriftsatz vom 28. Mai 1996 hat die Bw. den Sachverhalt wie folgt dargestellt: Sowohl die Q-

Versicherung-AG wie auch die Q-Bausparkasse-GesmbH vertrieben ihre Produkte weitgehend über die Mitarbeiter der Q-Banken. Die Mitarbeiter würden Lebens-, Unfall- und Reiserücktrittsversicherungen sowie Bausparverträge für Namen und Rechnung der Q-Versicherung-AG und der Q-Bausparkasse-GesmbH vermitteln. Die Provisionen würden bei jedem Vertragsabschluß als Prozent- bzw. Promillesatz der Jahresnettoprämie bzw. der Versicherungssumme errechnet und von der Q-Versicherung-AG bzw. der Q-Bausparkasse-GesmbH auf die Provisionsempfänger Landeszentrale, Q-Bank, angestellter Betreuungsaußendienst und Mitarbeiter der Q-Bank aufgeteilt. Die Überweisung der Provision an den Mitarbeiter erfolge von der Q-Bausparkasse-GesmbH bzw. der Q-Versicherung-AG auf ein vom jeweiligen Mitarbeiter bekanntgegebenes Konto.

Zwischen der Q-Versicherung-AG bzw. der Q-Bausparkasse-GesmbH und den Vermittlern bestünden keine schriftlichen Vereinbarungen, sondern der Vermittlungsvertrag zwischen der Versicherung bzw. der Bausparkasse und dem Vermittler komme durch konkludente Handlung zustande, und zwar dadurch, dass der Vermittler sich mit der Einsendung eines unterfertigten Karteiblattes (Vermittlerstammdatenblatt) den Usancen über die Provisionsordnung und den internen Richtlinien unterwerfe. Weiteren direkten Kontakt mit der Versicherung und der Bausparkasse erhalte der Vermittler durch Schulungen und Informationsaustausch über die Produktrichtlinien.

Die Bw. selbst habe keinen Einfluss auf die Entstehung und Höhe der Provision des nebenberuflichen Vermittlers, sie akzeptiere bzw. fördere jedoch den Abschluss von Bauspar- und Versicherungsverträgen während der Dienstzeit, da sie selbst auch eine Provision erhalte. Es werde darauf hingewiesen, dass viele Vertragsabschlüsse außerhalb der Dienstzeit erfolgten.

Die Schulung von Mitarbeitern der Q-Versicherung-AG bzw. der Q-Bausparkasse-GesmbH erfolge in der Dienstzeit. Die Bw. trage die Reisekosten. Die Bw. erhalte

- für die Überlassung ihrer Räumlichkeiten an die Vermittler (Mitarbeiter der Bw.)
- für die Bezahlung von Reisekosten an die Vermittler und
- für die Gewährung der für die Weiterbildung erforderlichen Zeit, sowie
- für die Übermittlung der Verträge an die Q-Bausparkasse-GesmbH und die Q-Versicherung-AG

einen pauschalen Kostenersatz in Form der Provision von der Q-Bausparkasse-GesmbH bzw. der Q-Versicherung-AG.

Der Mitarbeiter erhalte von der Bw. für Vermittlungen innerhalb und außerhalb der Dienstzeit keine Entlohnung, keine Reisekosten (Kilometergelder bzw. Diäten) und er erhalte auch bei Nichtzustandekommen eines Vertragsabschlusses kein wie immer geartetes Entgelt.

Die Kundenwerbung werde von den Bauspar- und Versicherungswerbern sowie von der Q-

Bausparkasse-GesmbH und der Q-Versicherung-AG durchgeführt.

Die Vertragsvermittlungen gehörten nicht zu den Dienstpflichten der Angestellten, weil es sehr vielen Dienstnehmern während der Dienstzeit gar nicht möglich sei, Bausparverträge zu vermitteln. Eine Vermittlungsmöglichkeit während der Dienstzeit bestehe lediglich für Angestellte im Kassenbereich und allenfalls im Kreditbereich. Schon allein aus diesem Grund könne die Verweigerung, Vertragsvermittlungen vorzunehmen, niemals einen Entlassungsgrund darstellen. Des weiteren müssten die Vertragsvermittler Werbegeschenke, die sie im Rahmen der Geschäftsanbahnung an potentielle Bausparer bzw. Versicherungsnehmer weitergeben, selbst erwerben.

Der Vorstand der Bw. habe einer Nebenbeschäftigung der Mitarbeiter ausdrücklich zugestimmt.

In ihrer Berufung hat die Bw. auch eine mangelhafte Sachverhaltsdarstellung und eine mangelhafte rechtliche Beurteilung eingewendet: das Finanzamt habe es unterlassen, den nunmehr vorgetragenen Sachverhalt zu ermitteln und sei ausschließlich aufgrund des Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen vom 2.6.1993, Zl. 070901/1-IV/7/93, zu der Erkenntnis gelangt, dass die Vermittlung von Bauspar- und Versicherungsverträgen Ausfluss einer nichtselbständigen Tätigkeit bei der Bw. sei. Das Finanzamt habe sich damit begnügt, in ihrer Begründung die Niederschrift zu verweisen. Daraus ergebe sich zwar die nachzuerhebende Steuer, nicht jedoch, aus welchen rechtlichen Erwägungen die Zurechnung erfolgt sei. Darüber hinaus habe sich das Finanzamt auf einen Erlass gestützt, der rückwirkend, nämlich per 1.1.1993, eine bestehende Rechtsmeinung (vgl. Lohnsteuerrichtlinien, RZ 597, VwGH-Erk. vom 9.3.1967, Zl. 499/66) abändere. Es liege somit auch eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vor.

Der angefochtene Bescheid - so die Bw. weiter in ihren Berufungsausführungen - sei auch mit einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit behaftet: mangels entsprechender Sachverhaltsermittlung sei das Finanzamt auch nicht in der Lage gewesen, den Inhalt rechtlich zu würdigen. Das Finanzamt habe insbesondere nicht geprüft, ob eine Nebentätigkeit zur Bw. oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder sonstige Einkünfte beim Vermittler vorliegen. Die Sozialversicherungspflicht dieser Provisionen allein stelle lediglich ein Indiz für die Zurechnung der Provisionen zum Entgelt, das aus dem Dienstverhältnis zur Bw. entspringe, dar. Alle Indizien jedoch, die gegen ein Dienstverhältnis sprechen, seien vom Finanzamt in keiner Weise gewürdigt worden; wie z.B. die Tatsache, dass die Provisionsvertreter auch außerhalb ihrer Dienstzeit viele Verträge abschließen, oder dass die Vertreter den Aufwand für Anbahnungsspesen selbst zu tragen hätten, dass sie für Vermittlungen außerhalb der Dienstzeit keine Entlohnung bzw. keine Überstunden verrechnen könnten, dass Reisekosten für Vermittlungen in keiner Weise abgegolten würden, und insbesondere, dass die anfallenden

Provisionen für ein Werk, nämlich den Abschluss eines Vertrages, und nicht für die Zeitdauer gewährt würden. Daher erhielten die Mitarbeiter der Bw. auch bei Nichtzustandekommen eines Vertrages kein Entgelt. Bei den Provisionen handle es sich somit um ein Erfolgshonorar, das typisch für eine im Rahmen eines Werkvertrages ausgeführte gewerbliche oder sonstige Tätigkeit sei.

Allein daraus, dass keine Zustimmung des Vorstandes zu einer Nebenbeschäftigung der Bankmitarbeiter vorliege, könne nicht geschlossen werden, dass der Dienstgeber die gegenständlichen Vertragsvermittlungen und Vertragsabschlüsse nicht als Nebenbeschäftigung ansehe. Die Zustimmung zur Nebenbeschäftigung gelte als konkludent erteilt, weil, wie bereits ausgeführt worden sei, auch die Bw. auf Grund der ihr zukommenden Provisionen ein Interesse an der Vermittlung derartiger Verträge habe. Daraus könne jedoch keinesfalls abgeleitet werden, dass die Vermittlung von Bauspar- und Versicherungsverträgen zum Aufgabenbereich und daher zu den Dienstpflichten der Dienstnehmer gehöre.

Die Vermittler würden in isolierte Rechtsbeziehungen zur Q-Bausparkasse-GesmbH und Q-Versicherung-AG treten. Mit der Bw. sei keine besondere Vereinbarung über die Vermittlung von Bauspar- und Versicherungsverträgen für die Q-Bausparkasse-GesmbH bzw. Q-Versicherung-AG getroffen worden, in denen die Dienstnehmer verpflichtet würden, Bauspar- bzw. Versicherungsverträge anzubieten und zu vermitteln. Eine derartige Verpflichtung ergäbe sich auch aus der Anwendung des einschlägigen Kollektivvertrages nicht.

Werde die Abwicklung von Bausparverträgen und Versicherungen durch eigene Rechtsträger abgewickelt, dann liege es in der Eigenart der Dienste einer Q-Bank, dass keine Verpflichtung zur Vermittlung dieser Verträge gegenüber dem Dienstgeber bestehe. Dabei sei zu berücksichtigen, dass Bauspar- und Versicherungsverträge von einem anderen Rechtsträger abgewickelt würden. Würde die Bw. diese Verträge nicht selbst ab, sondern werde diese Tätigkeit von der Q-Bausparkasse-GesmbH bzw. Q-Versicherung-AG ausgeübt, dann bedürfte es einer konkreten Verpflichtung der Dienstnehmer, Bausparverträge zu vermitteln, um einen solchen Inhalt des Dienstverhältnisses annehmen zu können. Ein solcher Verpflichtungsakt fehle jedoch. Es sei daher davon auszugehen, dass die Vermittlung von Bauspar- und Versicherungsverträgen jedenfalls nicht zu den Pflichten der Angestellten einer Bank gehöre. Entscheidend sei die Qualifikation des Rechtsverhältnisses zwischen den eigentlichen Vertragsparteien (der Q-Bausparkasse-GesmbH bzw. Q-Versicherung-AG und den Dienstnehmern der Bw.), da die Bw. in diesem Beschäftigungsverhältnis nicht Dienstgeber sei, da zu ihr mangels Verpflichtung zur Vermittlung von Bauspar- bzw. Versicherungsverträgen keine persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit in diesem Umfang bestehe. Dieses Ergebnis werde unter anderem durch Punkt III der internen Richtlinien zur Provisionsordnung der Q-Bausparkasse-GesmbH gestützt. Diese Bestimmung halte ausdrücklich fest, dass weder

für die Q-Bank noch ihre Angestellten eine Verpflichtung zur Vermittlung von Bauspar- bzw. Versicherungsverträgen bestehe. Seien aber weder die Q-Bank noch ihre Angestellten zur Vermittlung von Bausparverträgen verpflichtet, könne auch keine diesbezügliche Verpflichtung zwischen diesen beiden Vertragspartner angenommen werden.

Wer sanktionslos Arbeiten ablehnen könne, zum Tätigwerden ausdrücklich nicht verpflichtet sei, sei letztlich weder an Arbeitszeit, Arbeitsort, Ordnungsvorschriften, Überwachung und Verantwortung gebunden. Er könne daher nicht Dienstnehmer sein. Die Vermittler seien hinsichtlich der Wahl von Arbeitszeit und Arbeitsort völlig frei. Sie könnten – aber müssten nicht – Vertragsabschlüsse während der Arbeitszeit in den Geschäftsräumen tätigen, könnten ihre Vermittlungstätigkeit aber auch außerhalb der Geschäftsräume und in freier Zeiteinteilung gestalten. Es liege daher ausschließlich an ihnen, sich bei ihrer Vermittlung im Rahmen des Geschäftsbetriebes der Bw. zu bewegen und damit die darin geltenden Vorschriften zu beachten oder die Vermittlungstätigkeit außerhalb des Betriebes der Bw. zu entfalten. Könne sich aber jemand bei der Erbringung einer Tätigkeit von Fall zu Fall frei entscheiden, ob er sich einer Bindung unterwerfe, dann sei er nach der Rechtsprechung des VwGH nicht persönlich abhängig (vgl. VwGH vom 29. 9. 1986, Zl. 82/08/0208) und es lägen somit gewerbliche oder sonstige Einkünfte iSd § 29 EStG vor.

Mit Schriftsatz vom 30. Juli 1996 hat die Bw. ihre Berufung noch wie folgt ergänzt: gegen ein Dienstverhältnis spräche auch der Beschluss des Vorstandes, der einer Nebentätigkeit der Mitarbeiter ausdrücklich zugestimmt habe. Aber selbst dann, wenn keine Zustimmung des Vorstandes zu einer Nebenbeschäftigung vorläge, könne noch nicht geschlossen werden, dass der Dienstgeber die gegenständlichen Vertragsverhandlungen und Vertragsabschlüsse nicht als Nebenbeschäftigung ansehe.

Die Zustimmung zur Nebenbeschäftigung gelte als konkludent erteilt, weil auch die Bw. auf Grund der ihr zukommenden Provision ein Interesse an der Vermittlung derartiger Verträge habe.

Mit Schriftsatz vom 8. Jänner 1999 hat die Bw. unter Bezugnahme auf den in der Berufung dargestellten Sachverhalt ihr Vorbringen dahingehend ergänzt, dass – wie auch in dem dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1998, Zl. 96/15/0215, zu Grunde liegenden Sachverhalt - auch im gegenständlichen Fall keine Verkürzung des Zahlungsflusses vorliege, da die Q-Versicherung-AG bzw. die Q-Bausparkasse-GesmbH keine Schuld der Bw. tilgen würden.

Mit Vorhalt vom 11. November 1999 hat das Finanzamt die Bw. ersucht, eine Vereinbarung hinsichtlich des in der Berufung angesprochenen Aufteilungsmodus (der Provisionen; zwischen der Bw. und ihren Mitarbeitern) bzw. die Provisionsordnung vorzulegen.

Zu diesem Vorhalt hat die Q-Versicherungs-Maklerdienst-GesmbH als für die Abwicklung der Versicherungsvermittlungen der niederösterreichischen und Wr. Q-Banken zuständige Gesellschaft des Q-Geldsektors im Auftrag der Bw. mit Schriftsatz vom 17. November 1999 wie folgt Stellung genommen: alle Mitarbeiter von Q-Banken, die Versicherungen vermitteln wollen, würden dies durch Ausfüllen, Unterfertigen und Einsenden eines Vermittlerstammdatenblattes (Beilage 1) erklären. Dieses Datenblatt diene dem Anlegen eines Vermittlerkontos, über das von der Q-Versicherung-AG anfallende Provisionsvergütungen abgerechnet und angewiesen würden. Die Provisionsordnungen für die einzelnen Versicherungssparten (Beilage 2- z.B. Lebensversicherungen) seien den Q-Banken im Rundschreibenwege zur Verfügung gestellt und so den Mitarbeitern zur Kenntnis gebracht worden.

Mit Bescheid (Berufungsvorentscheidung) vom 21. Dezember 1999 hat das Finanzamt die Berufung abgewiesen und diese Entscheidung wie folgt begründet: die Angestellten der Bw. würden im Rahmen ihres Dienstverhältnisses bzw. auch darüber hinaus Versicherungs- und Bausparverträge vermitteln. Für jeden dieser Verträge werde sowohl an den Vermittler als auch an die Bw. eine Provision bezahlt.

Die Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer von diesen Bezügen sei dann gegeben, wenn sich die Leistung des Dritten als Verkürzung des Zahlungsweges darstelle, wenn also die Zahlung des Dritten eine Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer tilge.

Von einer Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer und damit von einer Lohnsteuerpflicht sei dann auszugehen, wenn

- die Tätigkeit im Auftrag oder im unmittelbaren Interesse des Arbeitgebers erfolge,
- die Tätigkeit (teilweise) in der Dienstzeit und im Zusammenhang mit der Haupttätigkeit ausgeübt werde,
- der Arbeitgeber auf Grund der Tätigkeit seines Arbeitnehmers für das andere Unternehmen Zahlungen von diesem anderen Unternehmen zu erhalten habe (z.B. Anteil an der Provision oder pauschale Provision oder Ersatz der vom Arbeitnehmer verursachten Aufwendungen) und
- dem Arbeitgeber die Höhe der Zahlungen des anderen Unternehmens an den Arbeitnehmer bekannt sei.

Da sich nunmehr auch auf Grund der weiteren Erhebungen und der obigen Ausführungen die Zahlung der Provisionen nur als Verkürzung des Zahlungsweges darstelle, somit die Zahlungen seitens der Q-Bausparkasse-GesmbH bzw. der Q-Versicherung-AG die Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer tilgten, sei es gerechtfertigt, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag im Haftungswege vorzuschreiben.

In dem gegen diesen Bescheid eingebrachten Vorlageantrag vom 29. Dezember 1999 hat die Bw. ihr Berufungsvorbringen wie folgt ergänzt:

- 1) die Vermittlungstätigkeit sei nicht im Auftrag des Arbeitgebers erfolgt (gehöre – wie bereits in der Berufung ausgeführt worden sei – nicht zu den Dienstpflichten des Arbeitnehmers);
- 2) die Vermittlungstätigkeit werde in gleicher Weise in der Dienstzeit wie auch außerhalb der Dienstzeit ohne Zusammenhang mit der Haupttätigkeit ausgeübt;
- 3) der pauschale Kostenersatz an die Bw. für die vom Vermittler verursachten Aufwendungen lasse eher darauf schließen, dass Auslagenersätze des Vermittlers vermieden werden sollten, somit müsste eine Verkürzung des Zahlungsweges in umgekehrter Richtung angenommen werden;
- 4) der Arbeitgeber erhalte von der Höhe der Provisionszahlungen deshalb Kenntnis, weil eine Melde- und Beitragspflicht gegenüber der Sozialversicherung bestehe.

Die vorgebrachten Argumente erschienen daher nicht geeignet, die Provision an den Versicherungsnehmer als eine Verkürzung des Zahlungsweges darzustellen. Es werde durch die Provisionszahlungen der Bausparkasse bzw. der Versicherungsgesellschaft keine Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer getilgt.

Mit Vorhalt vom 26. November 2007 hat die Berufungsbehörde die Bw. um die Vorlage folgender Unterlagen ersucht: die auf Seite 7 des ergänzenden Schriftsatzes vom 28. Mai 1996 angesprochenen internen Richtlinien zur Provisionsordnung der Q-Bausparkasse-GesmbH; einen im Kalenderjahr 1993 aufrechten (Muster)Dienstvertrag eines Vermittlers (Provisionsbeziehers); Vorlage sämtlicher der im Kalenderjahr 1993 aufrechten Verträge (Vereinbarungen etc.), die mit der Vermittlung von Bauspar- und Versicherungsverträgen in Zusammenhang stehen.

Mit Schriftsatz vom 7. Dezember 2007 hat die Bw. folgende Unterlagen vorgelegt: die Provisionsordnung der Q-Bausparkasse-GesmbH; eine Unterschriftenliste (= Liste der Unterschriften, mit denen die Dienstnehmer die Provisionsordnung der Q-Bausparkasse-GesmbH zur Kenntnis genommen haben); einen (Muster)Dienstzettel; die Provisionsordnung der Q-Versicherungs-Maklerdienst-GesmbH für Mitarbeiter von Q-Banken (gültig ab 1.1.1993).

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

Die Berufungsbehörde erachtet folgenden Sachverhalt als erwiesen: die Q-Versicherung-AG und die Q-Bausparkasse-GesmbH vertreiben ihre Produkte (= Bauspar- und Versicherungsverträge) weitgehend über die Mitarbeiter der Q-Banken. Unstrittig ist, dass Dienstnehmer der Bw. für die Q-Versicherung-AG und die Q-Bausparkasse-GesmbH Vertragsabschlüsse vermitteln und dass sowohl die Bw. als auch ihre Dienstnehmer aus dieser

Vermittlungstätigkeit Einnahmen erzielen. Die Dienstnehmer üben die Vermittlungstätigkeit innerhalb der (von der Bw. bezahlten) Arbeitszeit und in den Geschäftsräumlichkeiten der Bw. und zum Teil auch außerhalb der Arbeitszeit/Geschäftsräumlichkeiten aus. Die mit der Vermittlungstätigkeit in Zusammenhang stehende Schulung der Dienstnehmer erfolgt in der Dienstzeit. Die Bw. bezahlt Reisekosten und übermittelt die von ihren Dienstnehmern vermittelten Verträge an die Q-Versicherung-AG bzw. an die Q-Bausparkasse-GesmbH. Der Provisionsanspruch der Dienstnehmer entsteht nur dann, wenn die Dienstnehmer in einem aufrechten Dienstverhältnis zu Bw. stehen (Punkt 2.1. der Provisionsordnung der Raiffeisen-Versicherungsmaklerdienst GesmbH für Mitarbeiter von Q-Banken). Die Bw. erhält die Provisionsordnungen und bringt sie ihren Mitarbeitern zur Kenntnis.

Da die Bw. aus der Vermittlungstätigkeit Einnahmen erzielt, die Dienstnehmer in der von der Bw. bezahlten Dienstzeit geschult werden, die Vermittlungstätigkeit innerhalb der Dienstzeit/Geschäftsräumlichkeiten ausüben, der Provisionsanspruch ein aufrechtes Dienstverhältnis zur Bw. voraussetzt, die Bw. damit in Zusammenhang stehende Aufwendungen (Reisekosten) der Dienstnehmer trägt, die von den Dienstnehmern vermittelten Verträge weiterleitet und den Dienstnehmern die Provisionsordnungen zur Kenntnis bringt, gelangt die Berufungsbehörde zu dem Ergebnis, dass die Bw. es als Auftragnehmerin übernommen hat, für die Q-Versicherung-AG und für die Q-Bausparkasse-GesmbH Versicherungs- bzw. Bausparverträge zu vermitteln und dass ihr hinsichtlich der Dienstnehmer, die diese Vertragsvermittlungen abwickeln, die Funktion eines Arbeitgebers zukommt.

Diese Beurteilung steht auch nicht in Widerspruch zu Punkt III der von der Bw. in der Berufung angesprochenen internen Richtlinien zur Provisionsordnung der Q-Bausparkasse-GesmbH – die die Bw. trotz Aufforderung (ha. Vorhalt vom 26. November 2007) nicht vorgelegt hat –, da eine interne Richtlinie eines Dritten (hier: der Q-Bausparkasse-GesmbH) die Bw. (und ihre Angestellten) gar nicht zur Übernahme eines Auftrages verpflichten könnte. Der von der Bw. ins Treffen geführten Richtlinie ist daher keine entscheidungsrelevante Bedeutung beizumessen.

Gegen eine – von der Bw. behauptete - isolierte, ausschließlich zwischen der Q-Versicherung-AG bzw. der Q-Bausparkasse-GesmbH und den Dienstnehmern der Bw. bestehende Rechtsbeziehung sprechen folgende Umstände: auch die Bw. erzielt aus dieser Vermittlungstätigkeit Einnahmen – ein Umstand, der zwingend darauf schließen lässt, dass auch zwischen der Bw. und den genannten Gesellschaften eine Rechtsbeziehung existiert; die Verträge werden von der Bw. und nicht von den „vermittelnden“ Dienstnehmern an die Q-Versicherung-AG bzw. die Q-Bausparkasse-GesmbH weitergeleitet; die Provisionsordnungen

werden von den genannten Gesellschaften nicht den „vermittelnden“ Dienstnehmern direkt, sondern im Wege der Bw. zur Kenntnis gebracht; der Provisionsanspruch setzt ein aufrechtes Dienstverhältnis zur Bw. voraus.

Da die Bw. es als Auftragnehmerin übernommen hat, für die Q-Versicherung-AG und für die Q-Bausparkasse-GesmbH Versicherungs- bzw. Bausparverträge zu vermitteln, die Vermittlungstätigkeit während der von der Bw. bezahlten Arbeitszeit und in ihren Geschäftsräumlichkeiten abgewickelt wird, die Schulung der „vermittelnden“ Dienstnehmer in der von der Bw. bezahlten Arbeitszeit erfolgt und die Bw. die Reisekosten trägt, bestehen nach Auffassung der Berufungsbehörde an der Arbeitgebereigenschaft der Bw. keine Zweifel. Der von der Bw. wiederholt vorgebrachten Behauptung, die gegenständlichen Vertragsvermittlungen gehörten nicht zu den Dienstpflichten der Dienstnehmer, vermag sich die Berufungsbehörde daher angesichts des dargestellten Sachverhaltes nicht anzuschließen. Auch der von der Bw. vorgelegte Dienstzettel spricht nicht für ihre aufgestellte Behauptung. In diesem Dienstzettel finden sich den Aufgabenbereich bzw. die Dienstpflichten betreffend folgende Regelungen (Punkt 5 und 15):

*Punkt 5*

*Die Arbeitnehmerin ist damit einverstanden, dass sie in allen Bereichen der Genossenschaft ohne Anspruch auf eine bestimmte Verwendung eingesetzt wird.*

*Punkt 15*

*Die Arbeitnehmerin ist verpflichtet, alle ihr übertragenen Arbeiten gewissenhaft zu verrichten und diesbezügliche Bestimmungen und Weisungen genau zu beachten und ihre Arbeitskraft uneingeschränkt zur Verfügung zu stellen. Sie ist nicht berechtigt, ohne vorhergehende schriftliche Zustimmung des Arbeitgebers eine Nebenbeschäftigung im Sinne des § 7 Angestelltengesetz auszuüben.*

Da die Bw. es als Auftragnehmerin übernommen hat, für die Q-Versicherung-AG und für die Q-Bausparkasse-GesmbH Versicherungs- bzw. Bausparverträge zu vermitteln, bildet die gegenständliche Vermittlungstätigkeit nach Auffassung der Berufungsbehörde einen „Bereich der Genossenschaft“ im Sinne des Punkt 5 des Dienstzettels, sodass die Vermittlungstätigkeit – entgegen der von der Bw. vertretenen Auffassung – sehr wohl vom Aufgabenbereich der Dienstnehmer mitumfasst ist, damit zu deren Dienstpflichten zählt und im Rahmen ihres mit der Bw. bestehenden Arbeitsverhältnisses ausgeübt wird. Bei der gegenständlichen Vermittlungstätigkeit handelt es sich somit nicht um eine Nebenbeschäftigung.

Den von der Bw. vorgebrachten Einwendungen, dass die Dienstnehmer die Vermittlungstätigkeit auch außerhalb der Arbeitszeit/Geschäftsräumlichkeiten ausüben und den Aufwand für Anbahnungsspesen selbst zu tragen hätten, kommt bei einer Gesamtbeurteilung der zwischen der Bw. und den Dienstnehmern bestehenden Leistungsbeziehung – die Vermittlungstätigkeit zählt zu den Dienstpflichten, wird auch

innerhalb der Arbeitszeit/Geschäftsräumlichkeiten ausgeübt, auch die Bw. trägt damit in Zusammenhang stehende Aufwendungen (Reisekosten) – nicht die Gewichtung zu, das Vorliegen von Dienstverhältnissen in Zweifel zu ziehen. Das Vorliegen einer erfolgsabhängigen Entlohnung (hier: Provision) schließt die Annahme eines Dienstverhältnisses ebenso wenig aus.

Gemäß § 82 Einkommensteuergesetz (EStG) haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erstreckt sich die durch § 82 EStG 1988 normierte Haftung des Arbeitgebers im Hinblick auf die Bestimmung des § 78 Abs. 1 leg. cit. – und auch die Leistung des Dienstgeberbeitrages samt Zuschlag – nicht auf jene Lohnzahlungen, die nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers, sondern ohne eine solche Veranlassung von dritter Seite geleistet werden (VwGH vom 28. Mai 1998, ZI. 96/15/0215, und vom 24. Juli 2007, ZI. 2007/14/0028). Eine Haftung des Arbeitgebers kann z.B. dann gegeben sein, wenn sich die Leistung des Dritten als „Verkürzung des Zahlungsweges“ darstellt, wenn die Zahlung des Dritten etwa eine Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer tilgt, wenn sie also ihren Ursprung im Arbeitsverhältnis hat und wirtschaftlich dem Arbeitgeber zurechenbar ist (VwGH vom 24. Juli 2007, ZI. 2007/14/0028).

Wie oben ausgeführt worden ist, erachtet es die Berufungsbehörde als erwiesen, dass die Bw. es übernommen hat, für die Q-Versicherung-AG und die Q-Bausparkasse-GesmbH Vertragsabschlüsse zu vermitteln, diese Vermittlungstätigkeit zu den Dienstpflichten der Dienstnehmer zählt und dass die Vermittlungstätigkeit damit von den Dienstnehmern im Rahmen ihres mit der Bw. bestehenden Arbeitsverhältnisses ausgeübt wird. Im Sinne der dargestellten Rechtsprechung haben die gegenständlichen Provisionszahlungen daher ihren Ursprung in dem zwischen der Bw. und ihren Dienstnehmern bestehenden Arbeitsverhältnis. Da die Bw. es übernommen hat, für die Q-Versicherung-AG und die Q-Bausparkasse-GesmbH Vertragsabschlüsse zu vermitteln, wofür sie auch ein Entgelt erhält, sind die gegenständlichen Provisionszahlungen der Bw. auch wirtschaftlich zuzurechnen.

Die Bw. ist daher hinsichtlich der gegenständlichen Provisionszahlungen zu Recht als Haftungspflichtige (§ 82 EStG 1988) in Anspruch zu nehmen. Auch die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (§ 41 Abs. 3 FLAG) samt Zuschlag (§ 57 Abs. 7 und Abs. 8 HKG) ist damit zu Recht erfolgt.

Gegen die Haftungsinanspruchnahme (§ 82 EStG 1988) wendet die Bw. auch Folgendes ein: das Finanzamt habe im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer die Provisionen der Mitarbeiter als Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. als sonstige Einkünfte beurteilt und diese,

---

soweit der Freibetrag von S 10.000,00 überschritten worden sei, der Einkommensteuer unterworfen. Nunmehr würden Provisionseinnahmen bis S 10.000,00 (zu Unrecht) der Lohnsteuer unterworfen.

Diesen Ausführungen ist Folgendes entgegenzuhalten: beim Lohnsteuerabzug ist der Arbeitnehmer Steuerschuldner (§ 83 Abs. 1 EStG 1988), der Bund haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer (§ 82 EStG 1988). Durch die Geltendmachung der Haftung gemäß § 82 EStG 1988 tritt Gesamtschuldnerschaft ein. Das bedeutet, dass die Entrichtung der Abgabe durch den einen Schuldner den anderen Gesamtschuldner befreit. Die Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer (§ 82 EStG 1988) besteht daher dann nicht mehr, wenn dem Arbeitnehmer die Einkommensteuer, die auf die entsprechenden Bezüge entfällt, vorgeschrieben worden ist und er die Steuer entrichtet hat (so auch: VwGH vom 25. April 2002, Zl. 2001/15/0152; vom 3. August 2004, Zl. 2000/13/0046). Das Finanzamt hat die Bw. hinsichtlich jener Mitarbeiter zur Haftung herangezogen, die Provisionen unter ATS 10.000,00 (= unter dem Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 Abs. 3 EStG 1988) erhalten haben bzw. die Provisionen zwischen ATS 10.000,00 und ATS 20.000,00 erhalten haben, hinsichtlich der auf den „verschleifenden“ Freibetrag (§ 41 Abs. 3 EStG 1988) entfallenden Lohnsteuer. Da die Mitarbeiter (als Steuerschuldner) sowohl bei Provisionen unter ATS 10.000,00 als auch bei Provisionen in Höhe des „verschleifenden“ Freibetrages die darauf entfallende Lohnsteuer nicht entrichtet haben, scheidet eine Entlassung der Bw. aus der Gesamtschuldnerschaft aus, sodass die Bw. zu Recht als Haftungspflichtige in Anspruch zu nehmen ist.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 24. Jänner 2008