



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, Sitzadresse, vertreten durch Dr. C, Steuerberater, Kanzleiadresse, vom 1. September 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes D vom 4. August 2011 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2008 bis 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

GPLA-Prüfung für den Zeitraum 2008 bis 2010

Im Jahr 2011 fand bei der Berufungswerberin (im folgenden „die Bw.“ oder „die GmbH“) eine Gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben für den Prüfungszeitraum 2008 bis 2010 statt. Der Prüfer stellte fest, dass Provisionen, die der 100%ige Gesellschafter-Geschäftsführer, Herr GF (im folgenden „Herr A.B.“), der GmbH für Vermittlungstätigkeiten seines Einzelunternehmens „Handelsvertretung“ an die Bw. von dieser bezogen hat, als Geschäftsführervergütungen iSd § 22 Z 2 2.TS EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Bescheide über die Festsetzung des DB und des DZ für die Jahre 2008 bis 2010 vom 4.8.2011

Das Finanzamt folgte dieser Ansicht, verrechnete Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach und erließ mit 4.8.2011 Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008 bis 2010.

Berufung vom 1.9.2011

Die Berufung richtet sich gegen die Qualifizierung der an das Einzelunternehmen des 100%igen Gesellschafter-Geschäftsführers, Herrn A.B., gezahlten Provisionen als Geschäftsführervergütungen der GmbH iSd § 22 Z 2 2.TS EStG 1988 mit folgenden Argumenten:

„Herr A.B. betreibt sein Einzelunternehmen Handelsagentur seit 1.6.2004. Er hat seit diesem Zeitpunkt einen Gewerbeschein und einen für den Betrieb einer Handelsvertretung eingerichteten Geschäftsbetrieb. Das Einzelunternehmen besitzt ein eigenes Firmenfahrzeug, einen eigenen Computer, ein eigenes Telefon sowie ein Arbeitszimmer. Diese Betriebsausgaben werden auch nachweislich bei den jährlichen Steuererklärungen als Aufwand dokumentiert.

Die Handelsvertretung A.B. hat seit Beginn ihrer Tätigkeit speziell Großkunden für das Einzelunternehmen A.B.senior und in weiterer Folge die GmbH als Handelsvertreter bearbeitet.

Die GmbH wurde mit 28.3.2006 gegründet.

Die GmbH hat 2 Geschäftsführer und Herr A.B. erhält für seine Geschäftsführertätigkeit Geschäftsführerbezüge, die der Kommunalsteuer, DZ und DB unterzogen wurden.

Herr A.B. führt nach seiner Aufnahme der Tätigkeit als Geschäftsführer der GmbH sein Einzelunternehmen unverändert weiter und widmet sich im Rahmen seines Einzelunternehmens den bisherigen Kunden. Dies bedeutet, dass durch die erste Geschäftsführerin wesentliche Geschäftsführerfunktionen der Gesellschaft wahrgenommen werden und Herr A.B. für seinen zeitlich begrenzten Geschäftsführeraufwand auch von der Gesellschaft honoriert wird.

Herr A.B. hat als Unternehmen aus verschiedenen Gründen entschieden, seine Handelsagentur fortzuführen. 2 Punkte seien genannt:

1. Er möchte seine Ansprüche gegenüber der GmbH als Handelsvertreter nicht verlieren bzw. für den Fall geänderte Gesellschafterverhältnisse (Fremdbeteiligungen etc.) von vornherein eine Trennung, was die von ihm akquirierten Altkunden betrifft, haben.

2..Durch die Fortführung seines Einzelunternehmens auch nach Gründung der GmbH in unveränderter Form kann nicht von einer 100%igen Eingliederung seiner unternehmerischen Aktivitäten in eine Kapitalgesellschaft gesprochen werden.

§ 22 Z 2 2. TS EStG 1988 könne nicht soweit interpretiert werden, dass jede unternehmerische Betätigung sozusagen per Dekret in ein anderes Unternehmen „transferiert“ wird. Grundsätzlich hat jeder Steuerpflichtige die Möglichkeit im Rahmen der rechtlichen Bestimmungen seine Erwerbstätigkeit nach wirtschaftlichen Kriterien zu organisieren.

Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes kann somit eindeutig ausgeschlossen werden, dass Herr A.B. mit seinem Einzelunternehmen Handelsagentur, ohne vertragliche und zivilrechtliche Vereinbarung, mit seinem wirtschaftlichen Erfolg und Risiken in die Kapitalgesellschaft eingegliedert werden kann.

Herr A.B. weist darauf hin, dass er sich durch die von der GPLA-Prüfung getroffene Feststellung, worin die Tätigkeit seines Einzelunternehmens de facto ignoriert wurde, in seinem verfassungsmäßig gewährtem Recht auf Erwerbsfreiheit und Wahl der Rechtsform verletzt fühlt.

Ergebnis der GPLA-Prüfung sei, dass de facto kein Gesellschafter-Geschäftsführer neben einer Beteiligung und Geschäftsführertätigkeit an einer Kapitalgesellschaft eine Erwerbstätigkeit in der Rechtsform eines Einzelunternehmens führen kann und somit die Gruppe Gesellschafter Geschäftsführer sowohl durch die bekämpften Lohnnebenkosten als auch in ihrer zivilrechtlichen Gestaltung des Erwerbslebens im Vergleich zu ausschließlich in Einzelunternehmen tätigen Personen benachteiligt werden."

Verfahren vor dem UFS

Die Berufung wurde am 4.4.2012 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Die Bw. legte auf Ersuchen des UFS den Handelsvertretervertrag der Bw. mit Herrn A.B. vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Streitpunkt:

Strittig ist, ob der Bw. auch für die von ihr an das Einzelunternehmen ihres 100%igen Gesellschafter-Geschäftsführers, Herrn A.B., geleisteten Provisionen in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ einzubeziehen sind.

2. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Der Entscheidung liegt folgender – unstrittiger – Sachverhalt zugrunde:

Herr A.B. gründete mit 1.6.2004 ein Einzelunternehmen „A.B. Handelsagentur“ und war damit als selbständiger Handelsvertreter mit Gewerbeschein für das Einzelunternehmen A.B.senior das seinem Vater gehörte, tätig.

Im März 2006 wurde die GmbH gegründet. An diese wurde der Betrieb des Einzelunternehmens A.B.senior an die GmbH verkauft. Das Einzelunternehmen wurde daraufhin im Firmenbuch gelöscht.

Die Unternehmensgegenstand der GmbH ist laut der Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung die Produktion und der Handel von Waren aller Art, insbesondere Eprodukten.

An der GmbH war von Anfang nur Herr A.B. zu 100% als Gesellschafter beteiligt. Er und seine Mutter sind seit der Gründung selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer der GmbH, der Vater von Herr A.B. hat die Stellung des Prokuristen inne. Für seine Geschäftsführertätigkeit erhielt er von der GmbH folgende Bezüge:

	2008	2009	2010
Geschäftsführerbezüge	8.400,00	10.901,85	12.811,10

Diese Geschäftsführerbezüge wurden dem DB und DZ unterworfen.

Der zwischen Herrn A.B. und der A.B.senior ursprüngliche abgeschlossene Handelsvertretervertrag wurde von der GmbH im Wege einer Vertragsübernahme übernommen. Herr A.B. bezog für seine Handelsvertretertätigkeit für die GmbH Provisionen in folgender Höhe:

	2008	2009	2010
Provisionen als Einzelunternehmer	89.194,32	124.476,60	76.448,52

Die Handelsvertretertätigkeit betrifft Großkunden in Deutschland, die Herr A.B. bereits vor seiner Tätigkeit als 100%iger Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH betreut hat.

Die Berechnung der Provisionen erfolgte durchgehend nach dem bereits seit 2004 festgelegten Abrechnungsschema in Form der prozentuellen Beteiligung am Umsatz.

Die Provisionen werden als Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Rahmen der Einkommensteuererklärung von Herrn A.B. versteuert und wurden im Zuge mit den in diesem Berufungsverfahren bekämpften Bescheiden dem DB und DZ unterworfen.

Die relevanten Passagen des Handelsvertretervertrages lauten wie folgt:

1 Rechtliche Stellung des Handelsvertreters

(...)

2. Die Vertretung erstreckt sich auf sämtliche Erzeugnisse des Unternehmens, die gegenwärtig zu ihrem Produktions- und Verkaufsprogramm gehören.

2 Pflichten des Handelsvertreters

1. Der Handelsvertreter hat bei den übertragenen Firmen die Aufgabe, im Namen und für Rechnung des Verkaufsgeschäfts zu vermitteln/abzuschließen. Dabei hat er die Interessen des Unternehmens mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns wahrzunehmen und sich nach besten Kräften für eine Umsatzausweitung und Umsatzsteigerung einzusetzen. Er hat die Geschäftsbeziehungen mit den potentiellen Kunden des Unternehmens zu pflegen und diese systematisch zu bearbeiten. Der Handelsvertreter ist nicht zum Inkasso berechtigt.

2. Der Handelsvertreter hat dem Unternehmen von jeder Geschäftsvermittlung/jedem Geschäftsabschluss unverzüglich Nachricht zu geben. Auf Anforderung des Unternehmens ist der Handelsvertreter in besonderen Fällen verpflichtet, besondere Auskünfte zu erteilen.

3. Der Handelsvertreter verpflichtet sich, Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse des Unternehmens zu wahren und die Unterlagen, die sich auf diese und das Handelsvertreterverhältnis beziehen, so aufzubewahren, dass sie Dritten nicht zugänglich sind. Er hat über alle während der Vertragsdauer erworbenen Kenntnisse, über Geschäftsvorgänge und interne, insbesondere vertrauliche Angelegenheiten auch nach Vertragsende Stillschweigen zu bewahren.

4. Die Vertretung wird dem Handelsvertreter persönlich übertragen. Er ist nicht berechtigt, die Handelsvertretung ohne ausdrückliche Zustimmung auf einen Dritten zu übertragen oder die Handelsvertretung durch einen Dritten stillschweigend zu dulden; er kann aber zur Ausübung seiner Handelsvertretertätigkeit Hilfspersonen heranziehen. (...)

(...)

3 Pflichten des Unternehmens

1. Das Unternehmen hat den Handelsvertreter bei der Ausübung seiner Tätigkeit nach besten Kräften zu unterstützen und ihm stets die erforderlichen Informationen und Auskünfte zu geben. Bei der Ausübung seines Weisungsrechts hat das Unternehmen der selbständigen Stellung des Handelsvertreters Rechnung zu tragen. Zu den erforderlichen Informationen und Auskünften gehört alles, was für die Tätigkeit und die Vergütungsansprüche des

Handelsvertreter von wesentlicher Bedeutung ist (z.B. Änderungen der Produkte, der Preise bzw. der Geschäftsbedingungen, besondere Werbemaßnahmen). Das Unternehmen ist insbesondere verpflichtet, den Handelsvertreter rechtzeitig von Betriebsumstellung, Arbeitsüberhäufung, Fertigungs- oder Rohstoffschwierigkeiten oder ähnliches in Kenntnis zu setzen, damit sich der Handelsvertreter im Hinblick auf seine Vermittlungs- bzw. Abschlusstätigkeit den jeweiligen Gegebenheiten anpassen kann.

2. Das Unternehmen hat dem Handelsvertreter die zur Ausübung seiner Tätigkeit erforderlichen Unterlagen (Muster, Zeichnungen, Preislisten, Werbedrucksachen, Geschäftsbedingungen sowie ... etc.) unentgeltlich zur Verfügung zu stellen, jeweils zu ergänzen und auf dem neusten Stand zu halten. Diese Unterlagen bleiben Eigentum des Unternehmens, soweit sie nicht bestimmungsgemäß verbraucht sind.

3. Das Unternehmen hat dem Handelsvertreter die erforderlichen Nachrichten zu geben. Das Unternehmen hat dem Handelsvertreter insbesondere die Annahme oder Ablehnung eines vermittelten Geschäfts sowie die ganz oder teilweise Nichtausführung eines abgeschlossenen Geschäfts und die Gründe unverzüglich anzuzeigen, auf denen die Nichtausführung beruht. Das Unternehmen hat ihn unverzüglich zu unterrichten, wenn es die Geschäfte voraussichtlich nur in erheblich geringerem Umfang abschließen kann oder will, als der Handelsvertreter unter gewöhnlichen Umständen erwarten konnte.

4 Provisionspflichtige Geschäfte

1. Dem Handelsvertreter steht ein Provisionsanspruch für alle von ihm direkt und indirekt vermittelten/abgeschlossenen Geschäfte zu. Voraussetzung für den Provisionsanspruch ist, dass der Geschäftsabschluss ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der Ausführung der Geschäfte durch den Unternehmer während des bestehenden Vertretervertrages erfolgt.

(...)

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1. 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 alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Abs. 3 des § 41 FLAG bestimmt, dass der Beitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

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 EStG) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG). Als Bemessungsgrundlage gilt die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG.

3.2. Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (vgl. 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.

In seinem Grundsatzurkenntnis zur DB- und DZ-Pflicht von Gesellschafter-Geschäftsführern (Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018) und in Folgeentscheidungen (Vgl. auch Höfle, Lohnnebenkosten für nicht wesentlich beteiligte Geschäftsführer, UFSjournal, Heft-Nr. 11/2012, 390ff) hat der VwGH eine Unterscheidung bei der Tätigkeit von Gesellschaftern bzw. Gesellschafter-Geschäftsführern danach getroffen, ob diese gesellschaftsrechtlich weisungsfrei gestellt sind oder nicht.

Liegt eine gesellschaftsrechtliche Weisungsbindung vor, so hängt bei nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführern die Lohnnebenkostenpflicht davon ab, dass ein steuerliches Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegt. Dafür müssen zwei Kriterien erfüllt sein: die Weisungsgebundenheit und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus. Nur wenn diese keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien Bedacht zu nehmen

Liegt hingegen gesellschaftsrechtlich Weisungsfreiheit wie im Berufungsfall aufgrund der Mehrheit der Anteile vor, ist für die Frage, ob „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ iSd 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG 1988 oder § 22 Z 2 2.TS EStG 1988 vorliegen, zunächst lediglich auf die betriebliche Eingliederung abzustellen, weil verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis seien, im Fall der Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft

verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. 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.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung oder einer anderen nach außen hin erkennbaren und auf Dauer angelegten Tätigkeit, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird, bewirkt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine zweifelsfrei bestehende Eingliederung (Vgl. UFS vom 20.02.2009, GZ RV/0658-I/07).

3.3. Unter „Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art“ iSd § 22 Abs. 2 Z 2 2. TS EStG 1988 fallen alle Vergütungen durch die GmbH an den Gesellschafter-Geschäftsführer, die für eine den Unternehmenszweck verwirklichende Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers von der GmbH an diesen geleistet werden. Irrelevant dabei ist die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung, weil die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 iVm § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellt. Der Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 steht es daher nach dieser Rechtsprechung nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa solche nach § 22 Z. 1 EStG 1988 oder nach § 23 EStG 1988, gebietet (VwGH vom 23.09.2010, 2010/15/0121; 25. November 2009, 2007/15/0181, und vom 19. März 2008, 2008/15/0083).

Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen iSd § 22 Z 2 2. TS EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als *lex specialis* gegenüber anderen Einkünftebestandteilen diese durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt (Vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 22 Anm 141c (Stand 1.11.2007)). Daher spielt es keine Rolle, ob diese Vergütungen für die Geschäftsführertätigkeit oder für andere im Interesse der Kapitalgesellschaft durchgeführte operative Tätigkeiten geleistet wurden (vgl. VwGH vom 23.2.2005, 2004/14/0056).

3.4. Herr A.B. ist mit seiner Handelsvertretertätigkeit als Einzelunternehmer für die GmbH operativ tätig geworden, indem er Kunden der GmbH betreut hat. Er hat auf diese Weise die

Interessen der Bw. wahrgenommen und deren Unternehmenszweck verwirklicht. Nach dem oben Gesagten ist es unerheblich, ob er diese Tätigkeit im Rahmen seines Einzelunternehmens ausgeübt hat, solange er damit den Unternehmenszweck der GmbH verwirklicht. Er hat diese Tätigkeit seit der Gründung der GmbH im Jahr 2006 nach außen hin erkennbar und auf Dauer angelegt erfüllt. Somit liegt eine bestehende Eingliederung nach dem Verständnis der UFS-Rechtsprechung (UFS 24.6.2013, RV/0860-L/10; UFS 2.7.2010, RV/0148-L/09; 5.7.2010, RV/0149 und 150-L/10; 3.6.2010, RV/0449-L/08; 3.6.2010, RV/0426-L/023; 14.8.2005, RV/0272-L/04; 21.11.2006, RV/0988-L/05; 18.5.2010, RV/2121-W/09) und VwGH-Rechtsprechung (VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068; 22.11.2004, 2002/15/0140; 1.6.2006, 2006/15/0029; 18.10.2007, 2003/14/0081) vor. Nach der Rechtsprechung steht der Eingliederung auch nicht entgegen, wenn der Geschäftsführer seine Arbeitszeit in einem hohen Ausmaß einem anderen Unternehmen widmet.

Der Einwand des Bw., die vom Finanzamt vorgenommene weite Interpretation sei nicht verfassungskonform, kann angesichts der gefestigten UFS und VwGH-Rechtsprechung in diesem Sinn nicht geteilt werden.

3.6. Die Provisionen sind daher in die Dienstgeberbeitrags- und Zuschlag zum Dienstgeberbeitragspflicht einzubeziehen. Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 28.Juni 2013