



## 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 Steuerberatung GmbH, 4810 Gmunden, Stelzhamerstraße 2, vom 5. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 12. Dezember 2008 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie Säumniszuschlag für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 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

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin über die Jahre 2004 bis 2007 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Bezüge des zu 100% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers G. nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Der Genannte war ab dem Prüfungszeitraum für die Berufungswerberin nicht nur als Geschäftsführer, sondern auch auf Grund eines Handelsvertretervertrages tätig und hat die aus dieser Tätigkeit erhaltenen „Provisionszahlungen“ als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und veranlagt. Der Handelsvertretervertrag enthielt unter anderem folgende Regelungen: .....

Pkt. 2: Der Handelsvertreter wird zum alleinigen Vertreter mit Abschlussberechtigung für das In- und Ausland bestellt. Er kann sich nach Belieben Untervertretern bedienen. Für direkte Geschäfte im Sinn des § 7 HVG hat der Handelsvertreter ebenfalls Anspruch auf Provision.

Pkt. 3: Der Handelsvertreter verpflichtet sich, die Interessen des Geschäftsherrn mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns wahrzunehmen und den Geschäftsherrn über alle Umstände unverzüglich zu benachrichtigen, die den geschäftlichen Interessen des Geschäftsherrn abträglich oder förderlich sein können und sich insbesondere über die Lieferfähigkeit und die Kreditwürdigkeit der Kunden zu vergewissern.

Pkt. 4: Der Geschäftsherr verpflichtet sich, den Handelsvertreter über jede Einschränkung der Produktions- bzw. Lieferfähigkeit umgehend zu informieren und ihm auch sonst die zur Ausübung der Vertretertätigkeit notwendigen Informationen und Unterstützung angedeihen zu lassen.

Pkt. 5: Dem Handelsvertreter gebührt für jedes für die Firma des Geschäftsherrn abgeschlossenen Geschäft eine Provision in Höhe von 15% vom Deckungsbeitrag laut Berechnungsbeispiel. Der Provisionsanspruch entsteht zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses. Die Auszahlung der Provision erfolgt nur insoweit, als eine Zahlung beim Geschäftsherrn eingegangen ist und nur im Verhältnis der eingegangenen Zahlung.

Pkt. 6: Sämtliche auflaufende Spesen (Auto, Porti usw.) sind aus der Provision zu decken.

.....

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 des wesentlich beteiligten Gesellschafters in den betrieblichen Organismus der Berufungswerberin – gegeben war. Unerheblich sei, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft tätig sei. Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 23 EStG seien hingegen nur solche, die nicht unter § 22 EStG fallen.

Auf Grund dieser Feststellungen forderte das Finanzamt mit Bescheiden vom 5.12.2008 den auf diese Bezüge entfallenden Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (2.882,83 € für 2004, 3.638,10 € für 2005, 4.634,84 € für 2006, 4.686,97 € für 2007) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (243,44 € für 2004, 291,05 € für 2005, 370,79 € für 2006, 374,96 € für 2007) nach und setzte überdies für diese Jahre einen Säumniszuschlag fest.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde beantragt, die Bezüge des Geschäftsführers wiederum aus der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag herauszunehmen, und sinngemäß ausgeführt: Herr G sei als Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen, die geringfügige Geschäftsführertätigkeit wurde jedoch ab 1.1.2004 ohne Entgelt ausgeübt. Am 23.1.2004 sei der Handelsvertretervertrag abgeschlossen worden, der der wahren Tätigkeit

entspreche und jedem Fremdvergleich standhalte. Für diese Tätigkeit hätte er auch den entsprechenden Gewerbeschein gelöst. Bei der Prüfung seien die Provisionen aus der Handelsvertreterstätigkeit ohne nähere Prüfung der tatsächlichen Verhältnisse unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG subsummiert worden. Es sei nur festgestellt worden, dass „§ 23 EStG hier nicht zum Tragen komme und die Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ungeprüft in die Einkommensteuerbescheide übernommen wurden“. Es sei auf die VwGH-Erkenntnisse 2003/13/0018 und 2004/14/0056 verwiesen worden und übersehen worden, dass die tatsächlichen Verhältnisse in den zitierten Erkenntnissen anders waren. Es handle sich dort um vom Gesellschafter-Geschäftsführer bezogene Vergütungen, bei den Einkünften des Herrn G hingegen um Einkünfte aus der Tätigkeit als Handelsvertreter. Es würden sämtliche Kriterien der Gewerblichkeit vorliegen: Selbständigkeit, Unternehmerwagnis, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Die Entgelte seien in der Einkommensteuererklärung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und der Einkommensteuerbescheid auch entsprechend ausgefertigt worden und in Rechtskraft erwachsen. Herr G betreue Kunden und Projekte und übe diese Tätigkeit nach freier Zeiteinteilung, außerhalb des Betriebes und eigenverantwortlich im Ausmaß von mehr als 40 Wochenstunden aus. Es sei daher keine organisatorische Einbindung gegeben. Außerhalb dieser Tätigkeit und über das normale Wochenarbeitspensum hinaus werde noch die kostenlose Geschäftsführertätigkeit ausgeübt, die jedoch nur einen geringen Umfang und geringen zeitlichen Aufwand in Anspruch nehme. Das Büro der GesmbH werde wie von einem im Fremdvergleich beschäftigten Handelsvertreter nur aufgesucht, wenn die Unterlagen abzugeben seien. Herr G habe für seine Agentur ein eigenes Büro gemietet, wofür jährliche Kosten von 2.400 € anfallen. In seinem Gewerbebetrieb würden Aufwendungen in Form von Steuerberatung, KFZ-Kosten, Kammerumlage etc. anfallen. Er gestalte daher den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst. Er stand nicht nur mit der Berufungswerberin in Geschäftsbeziehung, sondern bezog auch Provisionen von weiteren Firmen. Ob im Gesamtbild der Verhältnisse ein Dienstverhältnis vorliege, sei hier nicht zu prüfen, da auf Grund des schriftlichen Handelsvertretervertrages und des vorhandenen Gewerbescheines von vornherein die Bezüge wie fremdübliche Provisionen zu werten seien. Sollten entgegen dieser Ausführungen die Provisionen dennoch in die Bemessung zu den Lohnabgaben einzubeziehen sein, sei keinesfalls der Betrag vom Umsatz heranzuziehen. Es wären wie bei einem Dienstnehmer auch vorerst die selbst getragenen Kosten in Abzug zu bringen.

Aus dem mit gleichen Datum ergangenen Schreiben betreffend Ansuchen um Aussetzung des Abgabenrückstandes gemäß § 212 BAO geht hervor, dass die Berufung auch die Festsetzung des Säumniszuschlages umfasst.

In der am 24. Juni 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der Berufungswerberin ergänzend ausgeführt, dass G. in seiner Tätigkeit als Handelsvertreter den Gewinn nach § 5 EStG ermittle und dass dieses Einzelunternehmen in den Jahren 2004 bis 2006 auch geprüft worden war. Bei dieser Prüfung seien sämtliche Provisionen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anerkannt worden. Die nunmehr andere Beurteilung sei daher nicht gerechtfertigt. Hinsichtlich selbst getragenen Kosten, die G. habe, wurde erklärt, dass es sich um die üblichen Aufwendungen eines selbständigen Handelsvertreters wie PKW-Kosten, Büroaufwendungen, EDV-Ausgaben etc. handle.

### ***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. VwGH 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 der wesentlich beteiligte Geschäftsführer für seine Tätigkeit als Handelsvertreter – auf Grund eines fremdüblichen Handelsvertretervertrages - von der Berufungswerberin bezogen hat. 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 § 22 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 ihres wesentlich beteiligten Gesellschafters 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 der Gesellschafter - Geschäftsführer auch mit seiner Handelsvertreterstätigkeit für die Berufungswerberin tätig wird, indem er ihre Kunden und Projekte betreut, und auf diese Weise bereits seit mehreren Jahren die Interessen der Berufungswerberin wahrnimmt, steht außer Streit. Dabei ist es unerheblich, ob die Tätigkeit im Wesentlichen außerhalb der betrieblichen Räumlichkeiten ausgeübt wird, wenn damit der Unternehmenszweck verwirklicht wird. Die Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Berufungswerberin kann bei dieser Sachlage nicht angezweifelt werden. Damit kommt auch der Frage, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis zu tragen habe oder sonstige Merkmale vorliegen, nicht mehr entscheidungswesentliche Bedeutung zu.

Für den gegenständlichen Fall ist auch ohne Bedeutung, wenn der Gesellschafter auch noch Provisionen von einer weiteren Firma bezogen hat bzw. auch sonst als selbständiger Handelsvertreter tätig geworden ist, da jedes Vertragsverhältnis für sich zu beurteilen ist.

Ohne Bedeutung ist weiters, wenn im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der Einzelfirma die Einstufung auch der hier strittigen Provisionen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht beanstandet wurde, 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 Bescheide, wenn in einem Verfahren über alle Tatbestandselemente eigenständig zu entscheiden ist. Dies trifft hier jedenfalls zu.

Auf Grund dieser Feststellungen sind die von der Berufungswerberin bezogenen Vergütungen Einkünfte im Sinn des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Abschließend wird bemerkt, dass in die Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag alle „Bruttolöhne“ einzubeziehen sind, die vom Dienstgeber gewährt wurden. Wie sich aus der Wortfolge im oben zitierten § 41 Abs. 3 FLAG 1967 „...gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht“ ergibt, ist der „Bruttobezug“ nicht ident mit der Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer. Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind vorweg nicht abzuziehen. Dies gilt in gleicher Weise für die Bezüge nach § 25 EStG 1988 sowie für die Gehälter und Vergütungen nach § 22 Abs. 2 Teilstrich 2 EStG 1988. Dem zuletzt in der Berufung vorgebrachte Einwand, es wäre bei Einbezug der Provisionen in die Bemessungsgrundlage für die Lohnabgaben zumindest nicht der Umsatz heranzuziehen, sondern es seien die vom Handelsvertreter selbst getragenen Kosten in Abzug zu bringen, ist nach der gesetzlichen Regelung nicht zu folgen.

Auf Grund des Vorhergesagten war auch die Berufung gegen die Festsetzung von Säumniszuschlägen abzuweisen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 5. Juli 2010