



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw als Rechtsnachfolger der Bw-alt, Adresse, vertreten durch Stb, vom 18. September 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften vom 20. August 1998 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 sowie Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 1. Jänner 1992 bis 31. Dezember 1997 im fortgesetzten Verfahren entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Haftung des Arbeitgebers gem. § 82 EStG für den Zeitraum 1. Jänner 1992 bis 31. Dezember 1997 beträgt **€ 75.609,45**, der Dienstgeberbeitrag 1992 bis 1997 wird festgesetzt mit **€ 8.398,62**, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1992 bis 1997 mit **€ 871,73** (Berechnung siehe Ende der Bescheidbegründung).

### Entscheidungsgründe

Strittig ist im vorliegenden Berufungsfall, ob die sich in § 82 EStG 1988 normierte Haftung des Arbeitgebers - und auch die Leistung des Dienstgeberbeitrages samt Zuschlag - auch auf jene Zahlungen (Provisionen) erstreckte, die Dienstnehmer (angestellte Außendienstmitarbeiter) der Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) für ihre Vermittlungstätigkeit von Dritten erhalten haben.

Dieser Frage liegt eine bei der Bw. durchgeführte Lohnsteuerprüfung zu Grunde. Mit dem angefochtenen Bescheid ist das Finanzamt der Auffassung des Prüfungsorgans, dass die

Zahlungen (Provisionen), die die Dienstnehmer der Bw. von Dritten erhalten haben, zu Unrecht nicht versteuert worden seien, gefolgt.

In ihrer Berufung hat die Bw. (zusammengefasst) wie folgt begründet: ihre Dienstnehmer würden eigenständige Vertragsbeziehungen mit den Dritten unterhalten, im Rahmen des Dienstverhältnisses (mit der Bw.) bestünde bloß eine Ermächtigung, für Dritte Vermittlungsleistungen zu erbringen, die Provisionen würden den Dienstnehmern direkt von den Dritten zufließen, sodass die Bw. nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vom 28. Mai 1998, Zl. 96/15/0215) keine steuerlichen Verantwortlichkeiten treffen würden.

Die übrigen Feststellungen der Lohnsteuerprüfung für diesen Streitzeitraum sind unstrittig. Mit ho. Vorhalt vom 20. November 2007 (in der Folge: Vorhalt) hat die Berufungsbehörde den Verfahrensgang dargestellt, der Bw. das Ergebnis der vom Finanzamt nach Einbringung der Berufung durchgeführten Ermittlungen und die Rechtsauffassung der Berufungsbehörde zur Kenntnis gebracht sowie - aus den Ermittlungsergebnissen des Finanzamtes resultierend - die Bemessungsgrundlagen und die darauf entfallenden Abgaben neu berechnet.

Zu diesen Ausführungen hat die Bw. mit Schriftsatz vom 22. Februar 2008 (in der Folge: Vorhaltsbeantwortung) Stellung genommen.

Der unabhängige Finanzsenat wies in weitere Folge die Berufung mit der Berufungsentscheidung vom 7. April 2008, GZ. RV/4690-W/02 als unbegründet ab, wobei der angefochtene Bescheid zu Lasten der Beschwerdeführerin abgeändert wurde. Diesen Bescheid hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 24.10.2012, 2008/13/0106, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Durch diese Aufhebung tritt die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung der angefochtenen Berufungsentscheidung befunden hat. Über die Berufung ist daher nochmals zu entscheiden, wobei die belangte Behörde im fortgesetzten Verfahren an die Rechtsauffassung des VwGH gebunden ist.

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

Die Dienstnehmer der Bw. erhielten im Streitzeitraum von drei (im Prüfungszeitraum mit der Bw. kapitalmäßig verflochtenen) Gesellschaften (in der Folge kurz Gesellschaft A, B und C [der volle Firmenwortlaut ist dem Vorhalt, Punkt 1.1., zu entnehmen]), in der Folge kurz als „Dritte“ bezeichnet, Provisionen.

Das in Punkt 1.4. des Vorhaltes angesprochene, zwischen ua. der Bw. und der Gesellschaft A abgeschlossene Partnerschaftsübereinkommen vom 2. Jänner 1991 lautet wie folgt:

(Anmerkung: Bw-kurz = Bw-alt1 – jetzt Bw-neu Bw-neu1 = Bw.; Partn-kurz = Partn.

[nachmals: Partn-nach1 nachmals: Bw-neu Partn-nach2, nachmals: die Bw]; Bw-neu = Partn1

Bw-neu Partn1Rf [vormals: Partn1-vor Bw-neu Part1-vorRf]).

#### I.

*Die Partn-kurz erklärt sich bereit, über die eigene Vertriebsorganisation und ihre Geschäftsstellen sowie über jene der Bw-kurz Interessenten über das Bw-neu-Bausparen, Bw-neu -Schuldverschreibungen und Bw-neu -Lebensversicherungen zu informieren und ausschließlich den Abschluss von Bw-neu -Bausparverträgen bzw. Bw-neu -Schuldverschreibungen sowie bestimmte Tarife von Bw-neu -Lebensversicherungen zu fördern. Zu diesem Zweck ermächtigt die Partn-kurz und Partn-kurz ihre Mitarbeiter, nebenberuflich für Bw-neu tätig zu sein und diese Produkte zu vermitteln.*

#### II.

*Bw-neu vergütet den Mitarbeitern der Partn-kurz und Bw-kurz Provisionen gemäß angeschlossener Provisionsordnung, die einen integrierenden Bestandteil dieses Übereinkommens bildet. Die Provisionsabrechnungen erfolgen jeweils um den 10. eines Monats und werden auf ein von den Mitarbeitern der Bw-kurz gewünschtes Konto überwiesen. Im Einzugsbereich von Bw-neu Landesdirektionen bzw. Beratungsstellen sollen Provisionsüberweisungen in erster Linie auf Bw-neu -Sparbücher durchgeführt werden.*

#### III.

*Für den organisatorischen Aufwand der Partn-kurz und Bw-kurz bei der Mitwirkung an der Vermittlung von Bw-neu -Produkten, insbesondere für die Schulung und Betreuung ihrer für Bw-neu nebenberuflich tätigen Mitarbeiter vergütet Bw-neu der Partn-kurz einen Organisationskostenzuschuß:*

- für Bausparvertragsvermittlungen: in der Höhe der Differenz von 5,5%o der Vertragssumme abzüglich der jeweils fällig gewordenen Abschlussprovisionen;*
- für 6-jährige Bw-neu -Schuldverschreibungen: die Differenz von 2,2% der Einzahlung (= Kaufpreis) abzüglich der jeweils fällig gewordenen Abschlussprovisionen (bei kürzeren Laufzeiten entsprechend aliquotiert);*
- für Bw-neu -Lebensversicherungen: die Differenz von 43%o des Produktionswertes, maximiert mit 112% des Jahresnettobeitrages abzüglich der jeweils fälligen Abschlussprovision.*

*Dieser Organisationskostenzuschuß wird monatlich im nachhinein der Partn-kurz überwiesen.*

#### IV.

*Die Partn-kurz und Bw-kurz bzw. deren Mitarbeiter sind nicht befugt, durch rechtsgeschäftliches Handeln Bw-neu zu verpflichten; insbesondere sind sie nicht berechtigt, im Namen und auf Rechnung von Bw-neu Geldbeträge zu kassieren. Die Partn-kurz und Bw-kurz und deren Mitarbeiter dürfen weiters keine Zusagen für Bw-neu machen, die durch die Allgemeinen Bedingungen und die bestehenden Richtlinien nicht gedeckt sind. Im Falle der Überschreitung der Vertretungsmacht ist die Partn-kurz bzw. Bw-kurz verpflichtet, Bw-neu schad- und klaglos zu halten.*

#### V.

*Für die Vermittlungstätigkeit stellt Bw-neu der Partn-kurz und Bw-kurz alle erforderlichen Formulare und Unterlagen kostenlos zur Verfügung und übernimmt nach Bedarf die Einschulung der von der Partn-kurz und Bw-kurz namhaft gemachten Mitarbeiter. Über alle Änderungen sowie über maßgebliche Umstände, die das einzelne Tarif-Vertriebsverhältnis betreffen, wird Bw-neu die Partn-kurz und Bw-kurz informieren. Die Partn-kurz und Bw-kurz erhält weiters monatlich eine Übersicht über die laufenden Produktionsergebnisse ihrer für Bw-neu tätigen Mitarbeiter.*

#### VI.

*Als Kontaktstellen für die Mitarbeiter der Partn-kurz bzw. Bw-kurz fungieren die eigenen Organisationseinheiten der Bw-kurz. Die Abwicklung zwischen beiden Partnern erfolgt*

*über die Zentralstellen in R bzw. V. Regionalspezifische Kontakte werden über die Leiter unserer Landesdirektionen abgewickelt.*

#### VII.

*Die Partn-kurz, Bw-kurz und Bw-neu verpflichten sich, die Mitarbeiter des Partners nicht abzuwerben; allfällige Fragen, die sich auf diesem Sektor ergeben, werden einvernehmlich zu lösen sein.*

*Ebenso verpflichtet sich Bw-neu, den von der Partn-kurz und Bw-kurz vermittelten Kundenstock während der Laufzeit des Produktes voll zu respektieren und dafür Sorge zu tragen, dass sich der eigene Apparat weder in Bauspar-, Schuldverschreibungs- noch in Versicherungsangelegenheiten einschaltet. Diese Verpflichtungen bestehen bis zur Beendigung des Vertragsverhältnisses mit dem jeweiligen Kunden.*

#### VIII.

*Die Partn-kurz, Bw-kurz und deren Mitarbeiter verpflichten sich, die Bestimmungen des Konsumenten- und Datenschutzgesetzes zu beachten sowie bei Nichtbeachtung Bw-neu schad- und klaglos zu halten.*

#### IX.

*Das Übereinkommen ersetzt das vom 13.10.1987 abgeschlossene Partnerschaftsübereinkommen und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen; es kann von jedem Vertragspartner unter Einhaltung einer Frist von einem Jahr aufgekündigt werden. Für vermittelte Vertragsabschlüsse nach Beendigung des Übereinkommens gebührt keine Provision; ebenso erlischt der Anspruch auf Organisationskostenzuschuß mit der Beendigung. Provisionsansprüche für Verträge, die vor Beendigung des Partnerschaftsübereinkommens durch Vermittlung zustandegekommen sind, verjähren nach Ablauf von 3 Jahren ab Fälligkeit, spätestens aber 3 Jahre nach Beendigung des Übereinkommens.*

#### X.

*Änderungen oder Ergänzungen dieses Übereinkommens bedürfen der Schriftform, ebenso ein Abgehen von diesem Formerfordernis.*

Die "Allgemeinen Hinweise" der - einen integrierenden Bestandteil des

Partnerschaftsübereinkommens bildenden - "Provisionsordnung für eigene Mitarbeiter der Partn-kurz /Bw-kurz" (Anmerkung: Bw-kurz = Bw.) enthalten folgenden Passus:

*Das Vertragsverhältnis Bw-neu mit dem Mitarbeiter im Außendienst setzt einen aufrechten Dienstvertrag bzw. Werkvertrag voraus.*

Den Ausführungen der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung (III. 1.) zufolge, bildete dieses Partnerschaftsabkommen auch die vertragliche Grundlage ihrer Rechtsbeziehungen zu der in Punkt 1.5. des Vorhaltes angesprochenen Gesellschaft B.

Grundlage für die Rechtsbeziehung der Bw. zu der in Punkt 1.6. des Vorhaltes angesprochenen Gesellschaft C ist eine Vereinbarung vom 14. Dezember 1982 (siehe Punkt 2.3. des Vorhaltes), die - in dem hier maßgeblichen Zusammenhang - inhaltlich im Wesentlichen dem Partnerschaftsübereinkommen vom 2. Jänner 1991 entspricht. Die vom unabhängigen Finanzsenat im Vorhalt vom 20. November 2007 angestellten rechtlichen Erwägungen (siehe Punkt 3.2. des Vorhaltes) bezogen sich daher sowohl auf das Partnerschaftsübereinkommen vom 2. Jänner 1991 als auch auf die mit der Gesellschaft C eingegangene Vereinbarung vom 14. Dezember 1982. Die Bw. ging in der Vorhaltsbeantwortung ausschließlich auf das Partnerschaftsübereinkommen vom 2. Jänner 1991 (in der Folge kurz Partnerschaftsübereinkommen) ein, sodass in den folgenden

Ausführungen die mit der Gesellschaft C geschlossene Vereinbarung vom 14. Dezember 1982 keine gesonderte Erwähnung mehr findet.

Der in diesem Zusammenhang maßgebliche Passus in dem von der Bw. vorgelegten und in Punkt 1.7. des Vorhaltes angesprochene Musterdienstvertrag lautet wie folgt:

*§ 3 Aufgabenbereich/Unterstellung*

*Die Aufgaben und die Unterstellung des Dienstnehmers sind in der Stellenbeschreibung für den produzierenden Außendienst in der jeweils gültigen Fassung, die einen integrierten Bestandteil dieses Dienstvertrages bildet, geregelt.*

*Der Dienstnehmer ist verpflichtet, seine gesamte Arbeitskraft der Gesellschaft zur Verfügung zu stellen. Jedwede Nebenbeschäftigung ist grundsätzlich untersagt.*

*Die Zusammenarbeit mit anderen Unternehmungen des Dienstleistungsbereiches ist jedoch mit schriftlicher Genehmigung der Gesellschaft oder im Rahmen der jeweils gültigen Verfahrens- und Arbeitsanweisungen sowie Unternehmensrichtlinien gestattet.*

Die Existenz der in der Berufung völlig unerwähnt gebliebenen vertraglichen Vereinbarungen mit den "Dritten" (Partnerschaftsübereinkommen vom 2. Jänner 1991 und Vereinbarung vom 14. Dezember 1982) hat die Bw. in der Vorhaltsbeantwortung nicht in Frage gestellt, ebenso wenig deren Inhalt. Anders als die Berufungsbehörde in ihrem Vorhalt gelangte die Bw. jedoch zu dem Ergebnis, aus der Zusammenschau der vertraglichen Vereinbarungen (einschließlich der einen integrierenden Bestandteil bildenden vertraglichen Abmachungen [Provisionsordnung]) mit dem Musterdienstvertrag könne nicht abgeleitet werden, dass die gegenständlichen Provisionszahlungen - im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - "auf Veranlassung des Arbeitgebers" (= der Bw.) ausbezahlt worden seien und die Haftungsinanspruchnahme der Bw. (einschließlich der Nachforderung der Dienstgeberbeiträge samt Zuschlag) daher zu Unrecht erfolgt sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem zum gegenständlichen Fall erlassenen Erkenntnis vom 24.10.2012 2008/13/0106, folgende Rechtsanschauung niedergelegt:

*Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten.*

*Was die durch § 82 EStG 1988 normierte Haftung des Arbeitgebers im Hinblick auf die Bestimmung des § 78 Abs. 1 leg. cit. betrifft, so erstreckt sich diese nicht auf jene Lohnzahlungen, die nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers, sondern ohne eine solche Veranlassung von dritter Seite geleistet werden. Daran ändert nichts, wenn der Arbeitgeber von den Zahlungen des "Dritten" Kenntnis erlangt und sie befürwortet (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1998, 96/15/0215).*

*Arbeitslohn von dritter Seite unterliegt nicht dem Lohnsteuerabzug, sondern ist im Wege der Veranlagung zu erfassen (vgl. zu Trinkgeldern die Ausführungen im hg. Erkenntnis vom 7. Dezember 1994, 91/13/0171, VwSlg 6947/F).*

*Entsprechendes gilt auch für die Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages von der Summe der Arbeitslöhne nach § 41 FLAG 1967 und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag nach § 57 des - im Streitfall noch geltenden - HKG (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1998).*

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. Mai 1998, 96/15/0215, ausgesprochen hat, kann die Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer in Fällen wie dem vorliegenden allerdings nur 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. Ohne konkrete Feststellungen dahingehend, dass die Beschwerdeführerin gegenüber den "Dritten" zur Erbringung von Vermittlungsleistungen verpflichtet war und dieser Verpflichtung durch ihre Dienstnehmer nachgekommen ist, ist aber die Annahme unzulässig, dass durch die in Rede stehenden Provisionszahlungen eine Schuld der Beschwerdeführerin gegenüber ihren Dienstnehmern getilgt wurde, sie also ihren Ursprung im Arbeitsverhältnis hatten und wirtschaftlich der Beschwerdeführerin zurechenbar sind.

Gemäß § 63 Abs. 1 VwGG sind die Verwaltungsbehörden, wenn der VwGH einer Beschwerde stattgegeben hat, verpflichtet, in dem betreffenden Fall mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des VwGH entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Eine Verpflichtung der der Bw. gegenüber den „Dritten“ zur Erbringung von Vermittlungsleistungen lässt sich aus den vorliegenden Partnerschaftsübereinkommen nicht feststellen, denn der Punkt I. dieses Übereinkommens lautet:

Die VJB **erklärt sich bereit**, über die eigene Vertriebsorganisation und ihre Geschäftsstellen sowie über jene der Bw-kurz Interessenten über das Bw-neu-Bausparen, Bw-neu - Schuldverschreibungen und Bw-neu -Lebensversicherungen **zu informieren und** ausschließlich den Abschluss von Bw-neu -Bausparverträgen bzw. Bw-neu - Schuldverschreibungen sowie bestimmte Tarife von Bw-neu -Lebensversicherungen **zu fördern**. Zu diesem Zweck **ermächtigt** die Partn-kurz und Bw-kurz ihre Mitarbeiter, **nebenberuflich** für Bw-neu tätig zu sein und diese Produkte zu vermitteln.

Damit wurde von der Bw-kurz somit auch keinerlei Vermittlungstätigkeit übernommen. Diese hat die eigenen Mitarbeiter nämlich lediglich ermächtigt für „Dritte“, nebenberuflich tätig zu werden. Im Unterschied zum Auftrag, welcher eine Pflicht des Vertreters zum Tätigwerden auf Rechnung des Vertretenen begründet, führt die Ermächtigung lediglich zu einem rechtlichen Dürfen: Der Ermächtigte darf muss aber nicht, auf Rechnung des Ermächtigenden (hier: Dritten) tätig werden.

Aus dieser Ermächtigung lässt sich somit auch nicht ableiten, dass die Provisionszahlungen durch die Bw-kurz (im Auftrag der Bw.) veranlasst wurden und lediglich eine „Verkürzung des Zahlungsweges“ darstellen, weil es schon an einer Verpflichtung der Bw. gegenüber den „Dritten“ zur Vertragsvermittlung fehlt.

In diesem Sinn ist daher der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichts folgend festzustellen, dass durch die im vorliegenden Fall von Dritter Seite geleisteten Provisionszahlungen nicht eine Schuld der Bw. gegenüber ihren Dienstnehmern getilgt wurde, welche ihren Ursprung im Arbeitsverhältnis hatte und wirtschaftlich der Beschwerdeführerin zurechenbar ist.

Daher ergibt sich folgende Berechnung des Spruchbetrages

	<b>LSt 1992-97</b>		<b>DB 1992-97</b>		<b>DZ 1992-97</b>	
lt. Bp	öS 2.969.113,00	€ 215.778,56	öS 498.188,00	€ 36.205,52	öS 52.845,00	€ 3.840,48
strittig	öS 1.928.727,00	€ 140.169,11	öS 382.623,00	€ 27.806,90	öS 40.850,00	€ 2.968,75
<b>lt. BE</b>	öS 1.040.386,00	<b>€ 75.609,45</b>	öS 115.565,00	<b>€ 8.398,62</b>	öS 11.995,00	<b>€ 871,73</b>

Wien, am 11. Jänner 2013