

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Elfriede Murtinger, Gerald Kreuzer und Dr. Franz Kandlhofer in der Beschwerdesache Bf., W, vertreten durch Austrotax Steuerberatung GmbH, Zirkusgasse 13/2/Top C, 1020 Wien, gegen die Bescheide des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 8.1.2010, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) 2007 und 2008 in der Sitzung am 16.07.2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer bei der beschwerdeführenden GmbH (Bf.) durchgeföhrten Prüfung der lohnabhängigen Abgaben der Jahre 2006 bis 2008 wurde festgestellt, dass die an den zu 90% am Stammkapital der Bf. beteiligten Geschäftsführer bezahlten Vergütungen nicht in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einbezogen wurden, da diese nach Meinung der steuerlichen Vertretung der Bf. für Leistungen entrichtet worden seien, die vom Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen seines Einzelunternehmens für die Bf. erbracht worden seien.

In der Folge ergingen Bescheide über die Festsetzung des DB und DZ für die Jahre 2007 und 2008, in welchen Vergütungen an den Geschäftsführer in nachfolgend dargestellter Höhe als Bemessungsgrundlage für DB und DZ herangezogen wurden:

Jahr	2007	2008
Vergütungen	31.853,64 Euro	37.411,20 Euro

In der fristgerecht eingebrauchten Berufung brachte die steuerliche Vertretung der Bf. vor, sie hätte sowohl in der schriftlichen Stellungnahme vom 25.11.2009 als auch in der Besprechung vom 25.11.2009 darauf hingewiesen, dass nicht der Gesellschafter-Geschäftsführer sondern das Einzelunternehmen des Gesellschafter-Geschäftsführers XY in seiner Gesamtheit, d.h. mit der gesamten Struktur, den Mitarbeitern und den für das Unternehmen tätigen selbständigen Vertriebspartnern die Leistungen an die Bf. erbracht habe. Die diesbezüglichen Ausführungen der Betriebsprüfung seien insofern missverständlich als zwischen den Unternehmen der Bf. und dem Einzelunternehmen XY keine Honorare sondern Provisionen verrechnet worden seien.

Nach einer umfangreichen Darstellung und Kritik der historischen Entwicklung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu § 22 Zif 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 führt die steuerliche Vertretung der Bf. aus., es sei vereinbart gewesen, dass die Geschäftsführungstätigkeit für die Bf. unentgeltlich ausgeübt werde. Der Gesellschafter-Geschäftsführer sei Inhaber eines Einzelunternehmen, welches sei 1996 bestehend, das Gewerbe der Vermögensberatung ausübe und ein konzessioniertes Wertpapierdienstleistungsunternehmen sei, mit der Berechtigung Anlagenberatungen für übertragbare Wertpapiere sowie Investment- und Immobilienfondsanteile durchzuführen sowie Aufträge zu vermitteln, welche sich auf Wertpapiere beziehen. Seit 6.1.2010 sei das Einzelunternehmen im Firmenbuch protokolliert.

Das Einzelunternehmen übe seine Tätigkeit im Rahmen selbst geschaffener betrieblicher Strukturen (Büroräumlichkeiten, Büroausstattung, Fahrzeuge, Kundenstamm) aus, beschäftige Dienstnehmer und habe bereits Lehrlinge ausgebildet. Es unterhalte Geschäftsbeziehungen zu einer Vielzahl an Banken, Versicherungen, Fonds und Finanzdienstleistern und kooperiere mit einer Reihe von Betrieben, die aufgrund von Vertriebsverträgen die Vermittlung von Finanzierungen, Versicherungen und Finanzprodukten sowie die Beratung zu Veranlagungsstrategien durchführten.

Das Einzelunternehmen ermitte seinen Gewinn gemäß § 4 Abs 1 EStG 1988 und erzielle infolge selbständiger, nachhaltiger und gewinnorientierter Betätigung, die durch Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zum Ausdruck komme, Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG 1988. Von den Umsatzerlösen des Einzelunternehmens seien im Jahr 2006 0%, 2007 11,77% und 2008 15,44% auf Provisionen der Bf. entfallen. Der überwiegende Teil des Umsatzes resultiere somit aus anderen Quellen, eine wirtschaftliche Abhängigkeit gegenüber der Bf. habe daher zu keinem Zeitpunkt bestanden.

Die Bf. bestehe seit September 2002, sei in der gewerblichen Vermögensberatung tätig und habe sich auf die Maklerbetreuung und die fachliche Unterstützung von

Finanzdienstleistern spezialisiert. Die Bf. biete im Rahmen von Kooperationsmodellen allen daran teilnehmenden Maklern und Finanzdienstleistern eine Plattform, die dem Zwecke diene, deren Interessen zu bündeln, die Verhandlungsposition gegenüber Versicherungen und Finanzinstituten zu stärken, die Vermittlungsumsätze zu steigern und daraus letztlich höhere Provisionen zu lukrieren. Die von den beteiligten Maklern vermittelten Anträge auf Abschluss von Versicherungen oder Finanzierungen würden im Wege der Bf. an die Versicherungsgesellschaften, Banken und Leasingunternehmen etc. weitergeleitet, der Umsatz würde jedoch zur Gänze der Bf. gutgebucht, was sich aufgrund des wesentlich größeren Volumens in einer weit höheren Courtage als bei Einzelprovisionen und zusätzliche Bonifikationen niederschlage, wovon auch die Vertriebspartner der Bf. profitierten.

An diesem Modell partizipiere auch das Einzelunternehmen. Die in den Jahren 2007 und 2008 an das Einzelunternehmen überwiesenen Provisionen basierten auf der gleichen vertraglichen Regelung wie sie die Bf. auch mit anderen Finanzdienstleistern geschlossen habe und seien daher nicht Ausfluss der Gesellschafterstellung des Gesellschafter-Geschäftsführers, sondern Ergebnis einer geschäftlichen Kooperation zweier rechtlich und wirtschaftlich selbständiger Unternehmen. Jeder einzelnen Provisionszahlung an das Einzelunternehmen liege ein Vermittlungsgeschäft zugrunde, das entweder von einem Dienstnehmer oder selbständigen Vertriebspartner des Einzelunternehmens abgewickelt worden sei.

Zusammenfassend wurde festgehalten, dass es unmöglich sei, dass ein lebender Betrieb mit eigenen Betriebsmitteln und auch Dienstnehmern etc., der auch Leistungen an Dritte erbringe, als Sachgesamtheit derart in den Organismus eines anderen Unternehmens eingebunden sein könne, dass dieses Einzelunternehmen wiederum als Gesamtheit mit allen Betriebsmitteln und eigenen Dienstnehmern eine "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung" ausübe.

Darüber hinaus wurde vorgebracht, dass im Jahr 2007 1.110 Euro irrtümlich über das Konto der Bf. abgerechnet worden seien, obwohl es sich diesbezüglich um eine Vermittlungsgeschäft des Einzelunternehmens gehandelt habe. 2008 seien 14.872,00 Euro versehentlich doppelt verrechnet worden, die von der Bf. zurückgefördert und an diese auch zurückbezahlt worden seien. Die diesbezüglichen Belege wurden dem Unabhängigen Finanzsenat über Aufforderung vorgelegt.

Zur Klarstellung wird darauf hingewiesen, dass gemäß § 323 Abs. 38 erster und zweiter Satz BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

In der mündlichen Verhandlung erklärte der Geschäftsführer der Bf., bei der Bf. handle es sich um eine Einkaufsgemeinschaft mit rd. 300 Partnerunternehmen im

Streitzeitraum in Österreich. Die einzelnen Finanzdienstleister würden ihren eigenen Kunden beispielsweise Kreditverträge vermitteln, deren Konditionen jedoch auf Grund der Partnerschaft mit der Bf. sowohl für den Kunden als auch für den Kreditvermittler besser wären. Die Bf. werde beispielsweise über die abgeschlossenen Kreditverträge von der jeweiligen Bank oder auch vom Finanzdienstleister benachrichtigt, und dementsprechend werde der Hauptanteil der Provision direkt mit dem Finanzdienstleister abgerechnet. Die darüber hinausgehende Provision, die die Bank auf Grund dessen vergabe, dass im Rahmen der Einkaufsgemeinschaft der Bf. das zu vergebende Kreditvolumen ein Vielfaches des vom einzelnen Finanzdienstleister vermittelten Kredites umfasse, werde nach jährlicher Abrechnung an die Bf. überwiesen. Die Bf. ziehe sich davon einen Deckungsbeitrag ab, der Restbetrag werde an die einzelnen Finanzdienstleister im Verhältnis der jeweils vermittelten Kreditverträge aufgeteilt. Genau diese Bonifizierungen seien an die XY überwiesen worden.

Der Finanzamtsvertreter verwies auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sowie auf die Entscheidung des UFS vom 17.4. 2013 zu RV/0550-W/2012, in der ebenfalls die Leistungen des Einzelunternehmens für die GmbH dem DB und dem DZ unterworfen worden seien.

Der Geschäftsführer der Bf. wies darauf hin, dass auch andere Einkaufspools derartige Geschäfte betreiben würden. Würde sich die Ansicht des Finanzamtes als richtig erweisen, wäre er gezwungen, sich einem Pool anzuschließen, an dem er nicht beteiligt sei.

Zum Nachweis des Vorbringens wurden der Abdruck eines Interviews der Zeitschrift "Fonds professionell" sowie Werbebroschüren, die an Finanzdienstleister gehen, vorgelegt.

Weiters wurde vom Geschäftsführer der Bf. darauf hingewiesen, dass die Separierung des Einzelunternehmens XY von der Bf. durch die Finanzmarktaufsicht geprüft worden sei, weil ansonsten der XY die Konzession entzogen worden wäre.

Der Gf. habe im Streitzeitraum selbst keine Kredite vermittelt, seine Tätigkeit habe sich ausschließlich auf die Geschäftsführung in der Bf. und die Mitarbeiterführung bei der XY beschränkt.

Die Trennung des Einzelunternehmens von der Bf. sei auch vom Markt in dieser Weise wahrgenommen worden, weil andernfalls die Bf. nicht erfolgreich gewesen wäre.

Die Bf. habe auch keinerlei regelmäßige Einnahmen bekommen. Das gesamte unternehmerische Risiko habe die XY getragen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Beweis wurde aufgenommen durch Einsichtnahme in die im Rahmen der Außenprüfung getroffenen Feststellungen und den Firmenbuchauszug sowie durch die Ausführungen des

Gesellschafter-Geschäftsführers der Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung und die von diesem vorgelegten Unterlagen.

Es wird von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Die Bf. ist in der gewerblichen Vermögensberatung tätig und hat sich auf die Maklerbetreuung und die fachliche Unterstützung von Finanzdienstleistern spezialisiert. Sie bietet (quasi als "Einkaufsgemeinschaft") im Rahmen von Kooperationsmodellen allen daran teilnehmenden Maklern und Finanzdienstleistern eine Plattform, die dem Zwecke dient, deren Interessen zu bündeln, die Verhandlungsposition gegenüber Versicherungen und Finanzinstituten zu stärken, die Vermittlungsumsätze zu steigern und daraus letztlich höhere Provisionen zu lukrieren.

Die Vermittlung der von den Kunden des jeweiligen Finanzdienstleisters nachgefragten Finanzprodukte erfolgt eigenverantwortlich durch dessen Finanzdienstleister. Im Rahmen der Partnerschaft mit der Bf. kommt es aber zu einer Umsatzbündelung aller an der Partnerschaft beteiligten Finanzdienstleister, was dazu führt, dass im Hinblick auf das damit vervielfachte Umsatzvolumen einerseits der Kunde bessere Konditionen des jeweiligen Finanzproduktes erhält und andererseits der Finanzdienstleister zusätzlich zu der vom Finanzinstitut bei Abschluss des Vertrages gewährten Provision an der vom Finanzinstitut nach jährlicher Abrechnung mit der Bf. gewährten Bonifikation partizipiert, die nach Abzug des Deckungsbeitrages der Bf. an die einzelnen Finanzdienstleister im Verhältnis der von ihnen vermittelten Finanzprodukte überwiesen wird.

Diese anteiligen Bonifizierungen wurden in den Jahren 2007 und 2008 auch an die an dieser Partnerschaft teilnehmende XY in nachfolgend angeführter Höhe überwiesen:

Jahr	2007	2008
Bonifikation	30.743,60 Euro	22.539,25 Euro

Herr A war im Streitzeitraum zu 90% am Stammkapital der Bf. beteiligt und vertritt diese seit 27.09.2002 selbstständig als ihr Geschäftsführer. Für seine Tätigkeit im Rahmen der Bf. erhielt er jedoch kein Honorar.

Die für die Bonifikation durch die Bf. von der Einzelfirma des Gesellschafter-Geschäftsführers XY herangezogenen Umsätze wurden von den Mitarbeitern der Einzelfirma erzielt, die unter der Leitung von Herrn A agierten.

Die Bf. und die Einzelfirma XY verfügen über getrennte Büroräumlichkeiten und beschäftigen unabhängig von einander eigene Mitarbeiter.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den unbestritten gebliebenen Feststellungen der Außenprüfung sowie den Ausführungen des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bf. und den von diesem in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Unterlagen und ist auch nicht strittig.

Er ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

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

Gemäß § 41 Abs 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. 1993/818 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs 3 FLAG idF BGBl 1998/818 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988, sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, welcher von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 122 Abs 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Wie der VwGH in ständiger Judikatur ausführt, sind § 41 Abs 2 und 3 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung betrifft.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 fallen (neben anderen taxativ aufgezählten Einkünften) gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. 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. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für die ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes wesentlich beteiligt war.

Die Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, durch einen verstärkten Senat für den Fall eines mehr als 50 % an der GmbH beteiligten Geschäftsführers ausgesprochen, dass 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. Vom Fehlen einer solchen Eingliederung ist aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen. Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird (vgl. z.B. VwGH 28.05.2008, 2006/15/0280).

Dementsprechend ist davon auszugehen, dass Herr A, der die Bf. seit 2002 nach außen als deren Geschäftsführer vertritt im Rahmen seiner Tätigkeit für die Bf. unzweifelhaft in den betrieblichen Organismus der GmbH eingebunden ist. Für diese Tätigkeit wird der Gesellschafter-Geschäftsführer aber nicht entlohnt.

Die vom Finanzamt aufgegriffenen Zahlungen der Bf. an das Einzelunternehmen des Gesellschafter-Geschäftsführers XY resultieren ausschließlich aus der Teilnahme des Einzelunternehmens an der von der Bf. angebotenen Partnerschaft, die infolge des Zusammenschluss mit einer Vielzahl von weiteren Finanzdienstleistern bessere Konditionen sowohl für die Kunden der Finanzdienstleister als auch höhere Provisionen mit den einzelnen Finanzinstituten aushandeln kann.

Die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers bei der Bf. besteht in der Maklerbetreuung und der Verschaffung von Vorteilen aus der Umsatzbündelung der einzelnen Finanzdienstleister. Sie unterscheidet sich daher wesentlich von jener im Rahmen der Einzelfirma ausgeübten Tätigkeit des Finanzdienstleisters, der diversen Kunden die von ihnen nachgefragten Finanzprodukte vermittelt.

Die von der Bf. an die XY überwiesenen Beträge stellen daher keine Vergütungen der Bf. an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer für dessen Tätigkeit im Rahmen der Bf. dar. Es handelt sich diesbezüglich ausschließlich um Beträge, die der Einzelfirma im Rahmen der von der Bf. betriebenen Partnerschaft im Hinblick auf die von ihr selbständig erzielten Umsätze gutgeschrieben wurden.

Dementsprechend sind diese Zahlungen nicht in die Bemessungsgrundlage des DB und DZ einzubeziehen und die Festsetzung von DB und DZ im Sinne der Selbstberechnung der GmbH vorzunehmen.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs 1 BAO nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Da sich die Selbstberechnung der von der GmbH geschuldeten Dienstgeberbeiträge samt Zuschlag als richtig erweist, müssen die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufgehoben werden, weil § 201 Abs. 1 BAO eine Abgabenfestsetzung mit dem vom Abgabepflichtigen geltend gemachten Betrag nicht vorsieht (vgl. VwGH 21.9.2006, 2006/15/0236 sowie 26.04.2012, 2009/15/0056).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes nur zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im gegenständlichen Fall zu klärende Rechtsfrage bestand in der Beurteilung, ob die Zahlungen der Bf. an das Einzelunternehmen des Gesellschafter-Geschäftsführers aufgrund eines Leistungsaustausches der beiden Unternehmen erfolgten oder ob damit dem Gesellschafter-Geschäftsführer Vergütungen für seine sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt wurden. Da hinsichtlich der diesbezüglich notwendigen Abgrenzung eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs fehlt, wird die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof für zulässig erklärt.

Wien, am 22. August 2014