

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Ingrid Mainhart in der Beschwerdesache SAGmbH, vertreten durch Hofer & Partner Wirtschaftstreuhand- u Steuerberatungs OG, 9851 Lieserbrücke, Hangweg 22, gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 17.6.2012, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008 bis 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die SAGmbH (Beschwerdeführerin, in der Folge Bf.) ist eine Gesellschaft, die die Herstellung von Werbemitteln zum Geschäftsinhalt hat. An der Bf. war in den Streitjahren 2008 bis 2010 A.N. (in der Folge A.N.) zu 100% beteiligt und seit 8.11.2008 ihr Geschäftsführer.

Bei der Bf. fand im Jahr 2012 eine Außenprüfung nach § 150 BAO statt. Dabei stellte der Prüfer ua. fest, dass die von der Bf. an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer zur Auszahlung gebrachten Gehälter als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, zu qualifizieren und in der Höhe von € 52.166,65 im Jahr 2009 und von € 57.380,85 im Jahr 2010 der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zuzurechnen seien. Im Bericht vom 27.6.2012 führte der Prüfer Folgendes aus: "Der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer erhält keinen GF-Bezug. Er legt jedoch Honorarnoten für diverse Leistungen. Ist ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer auch als Einzelunternehmer operativ tätig, gelten die in Rechnung gestellten Honorare als Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG und unterliegen der DB- und DZ-Pflicht."

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfungsorganes, erließ am 27.6.2012 entsprechende Haftungs- und Abgabenbescheide, aus denen sich Grund der getroffenen Feststellungen Nachforderungen an Dienstgeberbeitrag von € 2.347,50/2009 und € 2.582,14/2010 und an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von € 213,88/2009 und € 235,26/2010 ergaben.

Gegen die angeführten Bescheide erhob die Bf. im Wege ihres steuerlichen Vertreters Beschwerde (vormals Berufung). Darin führte sie an wie folgt: "A.N. ist seit dem Jahr 1995 und somit seit mehr als 18 Jahren Provisionsverkäufer mit seinem Gewerbeschein Handelsagent und mit seinem Gewerbeschein Handel aller Art. Er ist somit seit jeher auf selbständiger Basis bzw. als Einzelunternehmer tätig und hat im Rahmen seiner Tätigkeiten Provisionsabrechnungen für die von ihm durchgeföhrten Vertriebstätigkeiten an seine Auftraggeber verrechnet und von diesem entsprechende Verkaufsprovisionen erhalten. Seit dem Jahr 1998 hat A.N. den Generalvertrieb, der den Vertrieb von Glasehrungsgeschenken für die Fa. R (in der Folge R) GmbH (Produktion Hohlglasveredelung) des damaligen GmbH-Geschäftsführers und Gesellschafters P. R. zum Inhalt hat, übernommen. A.N. hat seit damals bezogen und bezieht immer noch Umsätze als Provisionsverkäufer, wobei die Provisionen stets umsatzabhängig und somit vom jeweiligen Engagement und Verkaufsgeschick des A.N. bzw. von der allgemeinen wirtschaftlichen Situation und Lage abhängig ist. Sämtliche mit dem Vertrieb im Zusammenhang stehenden Aufwendungen und Kosten des Vertriebes trägt seit jeher A.N. im Rahmen seines Einzelunternehmens selbst. A.N. trägt seit nun immerhin mehr als 18 Jahren das entsprechende unternehmerische Risiko seiner umsatzabhängigen Vertriebstätigkeiten im Rahmen seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Im Jahr 2008 hat A.N. aufgrund des gesundheitsbedingten Pensionsantrittes von P. R. den gegenständlichen Betrieb der Holzglasveredelung von diesem übernommen und unter der Fa. der Bf. weitergeführt. A.N. ist Alleingesellschafter der GmbH. Die oa. Vertriebstätigkeiten des A.N. werden wie bisher in gewohnter Weise fortgeführt und stellen nach wie vor Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. A.N. bezieht wie bisher umsatzabhängige Vertriebsprovisionen, die in keinem Zusammenhang mit irgendeiner Geschäftsführertätigkeit als Geschäftsführer der Bf. stehen. Die von A.N. in Rechnung gestellten Vertriebsprovisionen stellen keine Entschädigung oder Abgeltung für Tätigkeiten dar, mit denen A.N. organisatorisch oder funktionell als Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus der Bf. eingegliedert ist und somit auch nicht Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 EStG zu qualifizieren und unterliegen daher nicht der DB- und DZ-Pflicht."

Mit Beschwerdevorentscheidung (vormals Berufungsvorentscheidung) des Finanzamtes vom 27.9.2012 wurde die Beschwerde (vormals Berufung) als unbegründet abgewiesen. Darin hielt das Finanzamt unter Zitierung der rechtlichen Bestimmungen und der Rechtsprechung des VwGH im Wesentlichen fest, dass A.N. in den betrieblichen Organismus der Bf. eingegliedert sei und seine an die Bf. weiterverrechneten Vertriebsprovisionen Gehälter nach § 22 Z 2 EStG darstellen würden.

Mit Eingabe vom 4.10.2012 beantragte die Bf. im Wege ihres steuerlichen Vertreters die Vorlage der Beschwerde (vormals Berufung) an das Bundesfinanzgericht (vormals Unabhängiger Finanzsenat) sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Eingabe vom 27.10.2015 zog die steuerliche Vertretung (neu) den Antrag auf Durchführung der mündlichen Verhandlung zurück.

In Streit steht, ob für die von der Bf. an A.N. ausbezahlten Honorare (Vertriebsprovisionen) zu Recht vom Finanzamt der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vom Finanzamt zur Vorschreibung gebracht wurde.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienst

Nach § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer in diesem Sinne sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988. Die Verpflichtung der Bf. zur Leistung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag dem Grunde nach beruht auf den Bestimmungen des Wirtschaftskammergesetzes 1998.

§ 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 normiert als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit ua 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 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Dazu ist vorweg festzuhalten, dass dem Wortlaut des § 22 Z 2 EStG 1988 in keiner Weise zu entnehmen ist, dass Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit nur in Bezug auf Geschäftsführerentgelte vorliegen würden. Vielmehr sind aus dieser Gesetzesbestimmung - bereits nach dem unzweideutigen Wortlaut - sämtliche von einer Kapitalgesellschaft an einen wesentlich Beteiligten ausbezahlt Gehälter und Vergütungen umfasst, wenn diese für sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung bezahlt werden.

Zur Definition des Begriffes "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" hat der Verwaltungsgerichtshof in nunmehr ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass das Einkommensteuergesetz ein Dienstverhältnis mit den zwei Merkmalen der "Organisatorischen Eingliederung" und der "Weisungsgebundenheit" definiert. Nur in Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien, wie insbesondere das Fehlen eines Unternehmerrisikos, Bedacht

zu nehmen (vgl. etwa das Erkenntnis eines verstärkten Senates VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018, und VwGH vom 22.3.2010, 2009/15/0200).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates VwGH vom 10. November 2004, 2003/13/0018, hat der Gerichtshof klar ausgeführt, dass, wenn das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt werde, sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden - Vorschrift (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers beziehen könne (vgl. VwGH vom 27.2.2008, 2006/13/0113).

Bereits im Erkenntnis VwGH vom 26.11.2003, 2001/13/0219, hat der Gerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass der Umstand, dass der im (damaligen) Beschwerdefall betroffene Alleingesellschafter nicht nur Aufgaben der (handelsrechtlichen) Geschäftsführung wahrgenommen, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH ausgeübt hat, die "fachlich einer Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers entsprechen", einer Übernahme der in der Judikatur erarbeiteten Grundsätze, unter welchen von der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ausgegangen werden kann, nicht entgegensteht, weil die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellt. In seinem Erkenntnis VwGH vom 23.5.2007, 2004/13/0073, hat der Gerichtshof klargestellt, dass es einer Beurteilung der Einkünfte als solche 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, etwa solcher nach § 22 Z 1 EStG 1988 geböte (vgl. ebenso VwGH vom 19.3.2008, 2008/15/0083).

Zusammengefasst bedeutet dies, dass für die Beurteilung, ob von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte gezahlte Gehälter und sonstige Vergütungen lediglich Ausschlag gebend ist, ob eine Eingliederung des an einer Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten in den geschäftlichen Organismus gegeben ist. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus einer Gesellschaft wird durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Unerheblich dabei ist, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder (ausschließlich) im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (vgl. VwGH vom 10. November 2004, 2003/13/0018).

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Bf. als Kapitalgesellschaft Leistungen am Markt angeboten hat. Für die Erbringung dieser Leistungen bediente sie sich ua. ihres Gesellschafter-Geschäftsführers A.N.; dieser wurde in den Streitjahren durchgehend für die Bf. in deren Geschäftsbereich operativ tätig und erbrachte damit kontinuierlich über einen längeren Zeitraum die von der Bf. am Markt angebotenen und übernommenen Leistungen. Damit liegt die Eingliederung des A.N. in den geschäftlichen Organismus der Bf. klar auf der Hand.

Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen iSd § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als lex specialis gegenüber anderen Einkünftetatbeständen 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). Damit geht das Argument der Bf., dass die gegenständlichen Zahlungen deshalb keine Vergütungen nach § 22 Abs. 2 Teilstrich 2 seien, weil diese die Tätigkeit des A.N. nicht mit der Geschäftsführung im Zusammenhang gestanden sei, ins Leere.

Wenn die Bf. darauf verweist, dass die Provisionen des A.N. umsatzabhängig waren, somit von dessen Engagement und Verkaufsgeschick und von der allgemeinen wirtschaftlichen Situation und Lage abhängig gewesen seien sowie dieser alle Aufwendungen und Kosten des Vertriebes als Einzelunternehmer (und A.N. somit Unternehmerrisiko) trage, führt sie die Beschwerde deshalb nicht zum Erfolg, weil diese Merkmale nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung für die Einstufung einer Beschäftigung unter die Bestimmung des § 22 Z 2 EStG unmaßgeblich sind (vgl. für viele VwGH 24.10.2002, 2001/15/0078).

Damit stellen die von der Bf. an A.N. bezahlten Vertriebsprovisionen Entschädigungen iS des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 dar.

Die Einbeziehung der in Rede stehenden Vergütungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entspricht damit der Rechtslage.

Die vom Prüfer angestellte Berechnung der in Rede stehenden Abgaben wurden von der Bf. nicht in Zweifel gezogen.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. Oktober 2015