

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag^a. Ulrike Nussbaumer, LL.M., M.B.L., in der Beschwerdesache A, vertreten durch DDr. Jaklitsch & Mag. Picej Steuerberatungsgesellschaft mbH, Pischeldorfer Straße 107, 9020 E, über die Beschwerde vom Datum gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt E vom Datum, betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag, für die Jahre 2012-2014, in der mündlichen Verhandlung vom 13.01.2020 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist, ob die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) für ausbezahlte Vergütungen an den in den Streitjahren zu 100% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag (in der Folge kurz: DB und DZ) zu entrichtet hat.

Im Zuge einer bei der Bf. im **Jahr 2016** durchgeführten gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (in der Folge kurz: GPLA) die Jahre 2012 bis 2014 betreffend, wurde festgestellt, dass zwischen der Bf. und der Fa. Y einerseits, sowie zwischen der Bf. und dem Gesellschafter-Geschäftsführer, C andererseits, je ein Konsumentenvertrag über die "vertriebliche Bearbeitung des X Produktes" abgeschlossen worden sei und letzterer dafür ein bis drei Mal jährlich Rechnungen an die Bf. legte. Da die Bf. Leistungen am Markt anbiete, für deren Erbringung sie sich ihres Alleingesellschafter-Geschäftsführers bediene, lägen gegenständlich Einkünfte gemäß § 22 Z 2 2. TS EStG 1988 vor, die der DB und DZ-Pflicht unterlägen.

Die belangte Behörde schloss sich den Ausführungen der GPLA-Prüfung an und setzte den DB und DZ für 2012 bis 2014 in den Bescheiden, jeweils datierend mit **Datum**, fest.

Am **Datum** erhob die steuerlich vertretene Bf. gegen die vorgenannten Bescheide das Rechtsmittel der Beschwerde und begründete diese im Wesentlichen damit, dass C die

gegenständlichen Beratungsleistungen im Rahmen seines Einzelunternehmens erbracht habe; nach der Judikatur des VwGH dürfe die zivilrechtliche Gestaltung - gegenständlich sohin der Konsumentenvertrag - nur dann negiert werden, wenn im konkreten Einzelfall ein Missbrauch oder ein Scheingeschäft vorläge; die Leistungserbringung und der Geldfluss würden jedoch eindeutig auf ein Werkverhältnis zwischen der Bf. und dem Einzelunternehmer C hinweisen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom **Datum** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen; inhaltlich kam die belangte Behörde - unter Hinweis auf die einschlägige Judikatur - neuerlich zu dem Schluss, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus der Bf. eingegliedert gewesen sei, weshalb DB und DZ-pflichtige Vergütungen iSd § 22 Z 2 2 TS. EStG 1988 vorlägen. Zur von der Bf. ins Treffen geführten Judikatur wies die belangte Behörde darauf hin, dass diese die Frage der Einkünftezurechnung an den Gesellschafter-Geschäftsführer bei "Zwischenschaltung" einer Kapitalgesellschaft beträfe und folglich auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar sei.

Binnen offener Frist stellte die Bf. am **Datum** den Antrag auf Vorlage der Beschwerde und begehrte darin weiters die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde am **28.06.2016** vor und beantragte unter Hinweis auf die Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit verfahrensleitender Verfügung vom **10.09.2019** wurde die Bf. aufgefordert, diverse Verträge den strittigen Zeitraum betreffend vorzulegen (Gesellschaftsvertrag, Geschäftsführervertrag, Konsumentenverträge), sowie weiters Fragen im Zusammenhang mit (allenfalls) beschäftigten Dienstnehmern der Bf. bzw. des Einzelunternehmens zu beantworten; mit Schriftsatz vom **11.11.2019** legte die Bf. diverse Unterlagen vor und führte darin zusammengefasst aus, dass die Bf. selbst keine Befugnis zur Erbringung der Beratungsleistungen gehabt hätte und darüberhinaus auch weder über die organisatorische, personelle noch fachliche Möglichkeit verfügt habe, den Auftrag mit der Y abzuwickeln. C habe davon Kenntnis erlangt, dass die B bei der Ausschreibung eines "Mautsystems" in Slowenien unterlegen sei, weshalb er dieser - gemeinsam mit der Fa. D, einem Unternehmen mit Sitz in Slowenien - seine "Dienste angeboten" habe. Lediglich aus Haftungsgründen sei die Bf. als Vertragspartnerin der Y eingebunden worden; die beratungsgestützte Verkaufsvermittlung vor Ort in Slowenien sei sowohl vom Projektpartner, der Fa. D, als auch vom Einzelunternehmer C zur Gänze in Slowenien erbracht worden. Die Bf. habe lediglich eine Haftungsprämie aus dem Rechenkreis des Einzelunternehmens C zugesprochen erhalten, der gesamte Auftrag sei jedoch entsprechend der Aufgabenverteilung zwischen der Fa. D und dem Einzelunternehmen C abgearbeitet worden. Schließlich sei in Österreich - da sämtliche Leistungen mehrjährig in Slowenien erbracht worden waren - keine Kommunalsteuer abzuführen gewesen; mangels im Inland gelegener Betriebsstätte dürfe auch kein DB und DZ vorgeschrieben werden.

Der mit der Bf. geführte Schriftwechsel wurde der belangten Behörde zwecks Wahrung des rechtlichen Gehörs übermittelt; am **21.11.2019** führte sie dazu aus, dass das Vorbringen des Bf. zu keiner Änderung der bisher vertretenen Rechtsansicht führe.

In der mündlichen Verhandlung vom **13.01.2020** brachte die Bf. weiter vor, dass im Zuge der im Einzelunternehmen C im Jahr 2016 durchgeführten Betriebsprüfung die Qualifikation der gegenständlichen Honorare als "Einkünfte aus Gewerbebetrieb" anerkannt worden und keine "Umqualifizierung" in "Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit" erfolgt sei; weiters verfüge der Einzelunternehmer C in SLO über ein Büro. Man benötige weiters in der Republik Slowenien für die Erbringung der verfahrensgegenständlichen Leistungen keinen Gewerbeschein; es sei weiters richtig zu stellen, dass der Unternehmensgegenstand der Bf. seit dem Jahr 2004 auch die Unternehmensberatung umfasse. Die dem DB und DZ unterworfenen Honorarzahlungen wurden der Höhe nach außer Streit gestellt, sowie eine Liste der im Einzelunternehmen im Streitzeitraum beschäftigten Mitarbeiter vorgelegt. Weiters führte die Bf. aus, dass sowohl der zwischen der Bf. und der Fa. Y abgeschlossene Konsulentenvertrag, als auch jener abgeschlossen zwischen dem Einzelunternehmer C und der Bf., jeweils vom Unternehmensgegenstand der Bf. umfasst gewesen seien. Der Alleingesellschafter-Geschäftsführer und Einzelunternehmer C gab an, dass der Abschluss des Konsulentenvertrages mit der Fa. Y auf seine Verdienstlichkeit zurückzuführen gewesen sei; das Risiko und insbesondere die Haftung daraus seien für ihn als Einzelunternehmer aber zu groß gewesen; da habe er sich darauf besonnen, dass er ohnedies eine ruhende Gesellschaft, nämlich die Bf. habe, weshalb diese der Fa. Y gegenüber als Vertragspartnerin aufgetreten sei. Der Fa. Y wäre jedoch von Anfang an bewusst gewesen, dass die Vertragserfüllung durch ihn als Einzelunternehmer bzw. seinen Partner vor Ort, der Fa. D, erfolgen werde. Der Sitz der Bf. sei während des beschwerdegegenständlichen Zeitraums in Österreich gelegen; er habe sich weiters während der Vertragserfüllung keiner Mitarbeiter seines Einzelunternehmens bedient; es sei zwar möglich, dass einer seiner Mitarbeiter bei der einen oder anderen Übersetzung mitgeholfen habe, aber auch das "glaube er nicht wirklich", da er ja vertragsgemäß zur Verschwiegenheit verpflichtet gewesen sei.

Das Gericht schloss die mündliche Verhandlung mit der Verkündung des beschwerdeabweisenden Erkenntnisses.

II. Sachverhalt

Die Bf. ist eine mit Erklärung vom Datum errichtete Kapitalgesellschaft mit dem Sitz in der politischen Gemeinde E. Sie ist unter der FN Zahl des Landesgerichtes E als Firmenbuchgericht protokolliert. Mit Notariatsakt vom Datum trat die alleinige Gesellschafterin, die Fa. F, ihren Geschäftsanteil an C ab, der seitdem Alleingesellschafter der Bf. ist. Weiters ist C seit Datum alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer der Bf. Die Geschäftsanschrift der Bf. lautete in den Beschwerdejahren "Adresse".

Gemäß Beschluss der außerordentlichen Generalversammlung vom Datum ist der Gegenstand des Unternehmens die Ausübung des Handelsgewerbes, die betriebswirtschaftliche Beratung, sowie die Ausübung des Gewerbes der Unternehmensberater.

Zwischen der Bf. und C wurde im Jahr 2004 ein mündlicher Vertrag über die Geschäftsführung abgeschlossen; demnach ist letzterer im Wesentlichen berechtigt und verpflichtet, die Gesellschaft zu vertreten und die Gesellschaft in diesem Sinne mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsleiters zu führen. Vereinbart war weiters die Leistung eines Geschäftsführerhonorars iHv € Summe,-- pro Monat zuzüglich Ust.; dieses Honorar ist jedoch in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen nicht zur Auszahlung gelangt.

Vor dem Veranlagungsjahr 2012 erwirtschaftete die Bf. ausschließlich Einkünfte aus der Vermietung eines Gebäudes.

C betrieb in den Streitjahren ein Einzelunternehmen mit dem Sitz in Adresse2; er unterhielt weiters in SLO, ein Büro, in dem jedoch keine Mitarbeiter/Innen beschäftigt waren. Nachdem er vom Unterliegen der Fa. Y bzw. der Fa. B im Zuge eines Ausschreibungsverfahrens zur Ausstattung des slowenischen Zugfunknetzes mit der X Technologie erfahren hatte, wurde zwischen ihm und der Fa. D, Adresse3; in der Folge kurz: D) vereinbart, sich um die vertriebliche Bearbeitung der X-Technologie der Fa. Y auf dem slowenischen Markt zu bemühen. Da C jedoch das mit dem gegenständlichen Auftrag einhergehende Haftungsrisiko zu hoch war, entschloss er sich, den erfolgreich ausgehandelten Konsulentenvertrag nicht im Rahmen seines Einzelunternehmens abzuschließen; der Vertrag kam deshalb am Datum zwischen der Bf. einerseits und der Fa. Y andererseits zustande, wobei die Vertragsurkunde von C im Namen der Bf. unterfertigt wurde. Demnach übernahm die Bf. die vertriebliche Bearbeitung des X Produktes, das von der Fa. Y in der Republik Slowenien angeboten wird. Die Bf. hatte dabei den Markt, insbesondere die Mitbewerber zu beobachten, die Verkaufstätigkeit der Fa. Y zu fördern, Geschäftskontakte anzubahnen und zu pflegen, Behördenkontakte herzustellen und aufrecht zu erhalten, alle für den Geschäftsabschluss mit einem potentiellen Kunden erforderlichen Informationen an die Fa. Y bekannt zu geben, sowie sämtliche für einen Geschäftsabschluss erforderlichen Vorarbeiten zu erbringen. Für alle nachweislich durch die Tätigkeit der Bf. zwischen der Fa. Y und einem Endkunden in der Republik Slowenien zustande gekommenen Geschäfte wurde die Zahlung einer Provision von Summe vereinbart. x % dieses Provisionsanspruches entsteht vertragsgemäß bei Auftragseingang und Auftragsbestätigung, y% 6 Monate nach Auftragseingang und Auftragsbestätigung und weitere y% 12 Monate nach den vorgenannten Zeitpunkten. Dieser Vertrag erwuchs am 01.01.2013 in Rechtswirksamkeit und sollte durch Zeitablauf am 00.00.2013 enden.

Nachdem die Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum über keinerlei Dienstnehmer verfügte und ihr auch sonst die organisatorische und fachliche Möglichkeit fehlte, diesen Vertrag abzuwickeln, schloss sie zu einem nicht mehr feststellbaren Zeitpunkt einen "Konsulentenvertrag" mit dem Alleingesellschafter-Geschäftsführer C ab. Sowohl der

Vertragsgegenstand ("vertriebliche Bearbeitung des X Produktes"), als auch der Aufgabenbereich, sowie schließlich die Vertragslaufzeit deckten sich wörtlich mit dem Inhalt des Erstvertrages der Bf. mit der Fa. Y vom Datum. Die Unterfertigung dieses "Konsulentenvertrages" erfolgte ausschließlich durch C, der diesen einerseits in seiner Funktion als Geschäftsführer der Bf. und andererseits als "Konsulent" eigenhändig unterzeichnete. Als Provision wurden z% des Honorarvolumens der Bf. (zuzügl. Ust) vereinbart, wobei x% im 2. Halbjahr 2013, y% im 1. Halbjahr 2014 und y% im 2. Halbjahr 2014 zahlbar sein sollten. Vereinbarungsgemäß war der "Konsulent" bei der Vertragserfüllung weder an einen Arbeitsplatz, noch an eine Arbeitszeit gebunden; er handelte weiters im eigenen Namen und auf eigenes Risiko; schließlich wurde vertragsgemäß "absolutes Stillschweigen" in Bezug auf alle Datenträger, Dokumente und Dokumentationen vereinbart. Schließlich wurde zwischen der Bf. und der Fa. D ein weiterer, inhaltsgleicher Konsulentenvertrag abgeschlossen.

Sowohl der zwischen der Bf. und der Fa. Y, als auch der zwischen der Bf. und C abgeschlossene "Konsulentenvertrag" waren vom Unternehmensgegenstand der Bf. umfasst.

Die Bf. legte für die vertriebliche Bearbeitung des X Produktes in Slowenien im Jahr 2013 im eigenen Namen und unter Anführung ihrer Geschäftsadresse in Adresse einerseits, sowie ihrer österreichischen Bankverbindung andererseits, insgesamt 5 Rechnungen an die Fa. Y über einen Gesamtbetrag von Betrag (exkl. Ust). Im Jahr 2014 wurden 2 weitere Rechnungen in dieser Form über insgesamt Betrag (exkl. Ust) ausgestellt. Die vorgenannten Beträge wurden von der Fa. Y auf die auf die Bf. lautenden Konten zur Anweisung gebracht.

C seinerseits hingegen legte am Datum eine Rechnung über Betrag (zuzügl. Ust) für diverse Vorarbeiten im Zusammenhang mit den vorgenannten Konsulentenverträgen (insb. für Vorbesprechungen mit der Fa. Y) an die Bf.. Die Bf. zahlte den vorgenannten Betrag noch im Jahr 2012. Für das Jahr 2013 erhielt C von der Bf. aus dem "Konsulentenvertrag" einen Betrag iHv Betrag und im Jahr 2014 einen Gesamtbetrag iHv Betrag (jeweils zuzügl. Ust), dies nach entsprechenden Rechnungslegungen an die Bf..

Das Einzelunternehmen C beschäftigte im Streitzeitraum Dienstnehmer, die jedoch nicht zur Erfüllung des "Konsulentenvertrages", abgeschlossen zwischen ihm und der Bf., herangezogen wurden.

Die Bf. war im Streitzeitraum Mitglied der Wirtschaftskammerorganisation.

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt basiert auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zur Errichtung der Bf., deren Sitz und der Eigentumsverhältnisse an ihr, sowie schließlich der Person ihres Geschäftsführers fußen einerseits auf dem offenen Firmenbuch, und andererseits auf dem Notariatsakt vom Datum. Die Geschäftsanschrift ergibt sich aus dem vorgelegten (nicht unterfertigten und undatierten)

Geschäftsführervertrag, den Konsulentenverträgen (abgeschlossen zwischen jeweils der Bf. einerseits und C, der B bzw. der Fa. D andererseits) und den Honorarabrechnungen des C für die Jahre 2012-2014 (Honorar 2012: undatiert; Honorar 2013: undatiert und Honorare 2014: Datum).

Die Änderung des Unternehmensgegenstandes ist im notariell beurkundeten außerordentlichen Generalversammlungsprotokoll vom Datum, Tagesordnungspunkt 4.), ersichtlich.

Dass zwischen der Bf. und C ein mündlicher Geschäftsführervertrag - mit dem festgestellten Inhalt - abgeschlossen wurde, brachte die Bf. in ihrem Schriftsatz vom 11.11.2019 vor und blieb von der belangten Behörde unbestritten. Gleiches gilt für die Feststellung, wonach die Bf. vor dem Veranlagungsjahr 2012 ausschließlich Einkünfte aus der Vermietung eines Gebäudes erwirtschaftete: Den diesbezüglichen Ausführungen des Geschäftsführers der Bf. setzte die belangte Behörde nichts entgegen. Weiters stellten die Parteien im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 13.01.2020 einvernehmlich außer Streit, dass C für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume kein Geschäftsführerbezug ausbezahlt wurde.

Zwischen den Parteien war unstrittig, dass C im Beschwerdezeitraum auch als Einzelunternehmer tätig war. Dessen Geschäftsanschrift resultiert aus dem (undatierten) Konsulentenvertrag, abgeschlossen zwischen ihm und der Bf., sowie den gelegten Honorarabrechnungen 2012-2014 (vgl. die dortige Adresse auf dem Honorar 2012: undatiert; Honorar 2013: undatiert und Honorare 2014: Datum). Die Behauptung, dass C in SLO (SLO) über ein Büro verfügte, wurde von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogen. Dass er in diesem Büro keine Mitarbeiter/Innen beschäftigte, bestätigte er in der mündlichen Verhandlung.

Weiters unstrittig war, dass sich C gemeinsam mit der Fa. D um die vertriebliche Bearbeitung der X-Technologie der Fa. Y in Slowenien bemühte; dass am Datum zwischen der Bf. einerseits und dieser Aktiengesellschaft andererseits ein Konsulentenvertrag mit dem festgestellten Inhalt abgeschlossen wurde, ergibt sich aus dem vorgelegten Vertrag. Dass die Bf. lediglich aus Haftungsgründen als Vertragspartnerin der Fa. Y herangezogen wurde, hat der Geschäftsführer der Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung dargelegt.

Sowohl die mangelnde organisatorische, fachliche und personelle Ausstattung der Bf. zur Abwicklung dieses Konsulentenvertrages war zwischen den Parteien unstrittig.

Die Feststellungen zum zwischen der Bf. und C abgeschlossenen weiteren Vertrag basieren auf dem vorgelegten, jeweils von ihm unterfertigten, undatierten "Konsulentenvertrag". Dass der Vertragsgegenstand, der Aufgabenbereich und die Laufzeit der geschlossenen Konsulentenverträge deckungsgleich sind, ergibt ein Vergleich der jeweiligen Vertragstexte. Schließlich legte die Bf. selbst dar, dass ein (dritter) Konsulentenvertrag zwischen der Bf. und der Fa. D abgeschlossen wurde (vgl. Schriftsatz vom 29.01.2016); dieses Vorbringen stimmt mit dem im Zuge der Betriebsprüfung

2016 (Umsatz- und Körperschaftsteuer 2012-2014 betreffend), vorgelegten (wiederum undatierten) und von der Fa. D unterfertigten Vertrag überein.

Dass die Konsulentenverträge vom Unternehmensgegenstand der Bf. umfasst waren, ergibt sich aus den Ausführungen der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Verhandlung vom 13.01.2020.

Die Feststellungen zu den von der Bf. an die Fa. Y gelegten Rechnungen basieren auf den im Betriebsprüfungsakt 2016 (Umsatz- und Körperschaftsteuer 2012-2014 betreffend) erliegenden Rechnungen (Faktura 012013 undatiert über das monatliche Pauschalhonorar "It. Konsulentenvertrag" iHv gesamt Betrag; Faktura 042013 undatiert über das monatliche Pauschalhonorar "It. Konsulentenvertrag" iHv gesamt Betrag; Faktura 102013 undatiert über das monatliche Pauschalhonorar "It. Konsulentenvertrag" iHv Betrag; Faktura 072013 undatiert über das monatliche Pauschalhonorar "It. Konsulentenvertrag" iHv Betrag; Faktura 152013 vom Datum über "die erfolgreiche vertriebliche Bearbeitung des X Produktes" iHv gesamt Betrag; Faktura 012014 vom Datum über "die erfolgreiche vertriebliche Bearbeitung des X Produktes" iHv gesamt Betrag und Faktura 022014 undatiert über "die erfolgreiche vertriebliche Bearbeitung des X Produktes" iHv gesamt Betrag). Die Zahlungen der Fa. Y auf die auf die Bf. lautenden Konten ergeben sich ebenfalls aus dem vorgenannten Betriebsprüfungsakt, respektive den darin erliegenden Kontoauszügen. All diese Ermittlungsergebnisse waren der Bf. bekannt, wie aus dem unterfertigten Prüfbericht vom Datum ersichtlich ist.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurden die dem DB und DZ unterworfenen Zahlungen der Bf. an C der Höhe nach außer Streit gestellt. Die Rechnungslegungen selbst ergeben sich aus den vier im Akt erliegenden Honorarnoten; dass diese Beträge bezahlt wurden, wurde von der Bf. nicht bestritten und wird durch die im Akt erliegenden "Kontoblätter-Sachkonten" bewiesen.

Dass das Einzelunternehmen im Streitzeitraum Dienstnehmer beschäftigte, ergibt sich aus der im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegten Liste (Beilage .II zum Verhandlungsprotokoll). C gab vor dem erkennenden Gericht auf Nachfrage an, dass er den Konsulentenvertrag - abgeschlossen zwischen ihm und der Bf. - "alleine erfüllt" habe; er habe sich dabei keinerlei Mitarbeiter seines Einzelunternehmens bedient. Zwar könne es sein, dass einer seiner Mitarbeiter "bei ein oder der anderen Übersetzung mitgeholfen" habe, daran glaube er aber nicht wirklich, da er ja der vertraglich normierten Verschwiegenheit unterlag. Insgesamt kam das Gericht sohin im Rahmen der Beweiswürdigung zu dem Schluss, dass die Wahrscheinlichkeit, dass sich der Einzelunternehmer bei der Vertragserfüllung eigener Mitarbeiter bediente, geringer ist, als jene, dass er die Leistungen persönlich erbrachte. Schließlich ist in diesem Zusammenhang auf den Vorhalt des Gerichtes vom 10.09.2019, sowie den Inhalt der Ladung zur mündlichen Verhandlung vom 18.12.2019 zu verweisen: Darin wird die Bf. ausdrücklich aufgefordert darzulegen, ob und wenn ja welche konkret der Beschwerdeführerin gegenüber abgerechneten Leistungen von welchem konkret zu benennenden Dienstnehmer des Einzelunternehmens erbracht wurden. Meritorisches

Vorbringen dazu wurde nicht erstattet, sodass im Ergebnis die Feststellung zu treffen war, dass kein Dienstnehmer des Einzelunternehmens zur Leistungserfüllung herangezogen wurde.

Schließlich war die Zugehörigkeit der Bf. zur Wirtschaftskammerorganisation unstrittig; sie lässt sich im Übrigen auch aus dem von der Bf. vorgelegten Auszug aus dem Gewerbeinformationssystem Austria vom 11.11.2019 entnehmen.

IV. Rechtliche Beurteilung

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

Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 FLAG ua Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG.

Der Beitrag des Dienstgebers ist nach § 41 Abs. 3 FLAG von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Beitragspflichtige Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit a und b EStG sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG und an freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG ausbezahlte Bezüge.

Zu den Einkünften iSd § 22 Z 2 EStG zählen 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Nachdem C im Beschwerdezeitraum 100% des Stammkapitals an der Bf. hielt, ist er unstrittig "wesentlich Beteiligter" iSd leg. cit.

Fraglich ist sohin, ob die von der Bf. an den Alleingesellschafter geleisteten Zahlungen für eine "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG) aufweisende Beschäftigung" gewährt wurden. In § 47 Abs. 2 EStG wird ein Dienstverhältnis mit zwei Merkmalen, nämlich der "organisatorischen Eingliederung" und der "Weisungsgebundenheit" definiert. Im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, hat der Verwaltungsgerichtshof jedoch ausgeführt, dass die gesonderte Prüfung des in § 47 Abs. 2 EStG normierten Tatbestandselements der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG beseitigt werde, sodass sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG verweisenden - Vorschrift nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers beziehen könne. Weiteren Elementen, wie dem Fehlen eines Unternehmerrisikos und einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, könne - in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung - Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG nur noch in solchen Fällen zukommen,

in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre. Von einer solchen fehlenden Eingliederung sei aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen (vgl. seitdem in ständiger Rechtsprechung zB VwGH 26.7.2007, 2007/15/0095; VwGH 23.1.2013, 2010/15/0187; VwGH 29.5.2018, Ra 2017/15/0108). Als Zwischenergebnis ist sohin an dieser Stelle festzuhalten, dass wesentlich Beteiligte dann eine "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung" verrichten, wenn sie in den geschäftlichen Organismus des Betriebes der Gesellschaft eingegliedert sind.

In der Entscheidung des VwGH vom 26.11.2003, 2001/13/0219, hat der Gerichtshof - wie bereits oben unter Bezugnahme auf den Gesetzestext festgehalten - 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. Aus dieser Rechtsprechung folgt sohin, dass es für die Qualifikation als sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG nicht darauf ankommt, ob der wesentlich Beteiligte Aufgaben der Geschäftsführung wahrnimmt, oder aber im operativen Bereich der Kapitalgesellschaft tätig ist.

Rücksichtlich dieser judikativen Prämissen stellt sich sohin für den Beschwerdefall die Frage, ob C in den geschäftlichen Organismus der Bf. eingegliedert war. Eine derartige Eingliederung wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld verwirklicht wird (sog. "funktionales Verständnis der Eingliederung"; VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; verfassungskonform gemäß VfGH 26.09.2005, B 733/05). C erfüllte im streitgegenständlichen Zeitraum einerseits kontinuierlich über einen längeren Zeitraum andauernd die Aufgaben der Geschäftsführung; dass diese Tätigkeit unentgeltlich erfolgte steht der Eingliederung in den Betrieb nicht entgegen (VwGH 07.07.2011, 2010/15/0048). Andererseits bot die Bf. Leistungen am Markt an, insbesondere die Tätigkeit als Konsultantin, wie aus dem zwischen ihr und der Fa. Y geschlossenen Vertrag vom Datum unbestreitbar hervorgeht. Zur Erfüllung dieser übernommenen Vertragspflichten musste sich die Bf. als Kapitalgesellschaft natürlicher Personen bedienen; gegenständlich erfolgte die tatsächliche Leistungserbringung - neben der Fa. D - durch den Gesellschafter-Geschäftsführer. Dadurch führte letzterer aber die von ihm als Geschäftsführer der Bf. am Markt angebotenen und übernommenen Leistungen im Auftrag und auf Rechnung der Bf. aus, und erfüllte somit den Unternehmenszweck der Bf.. Da - festgestelltermaßen - beide Konsulentenverträge vom Unternehmensgegenstand der Bf. umfasst waren,

ist offenkundig, dass C durch die Erfüllung des von ihm mit der Bf. abgeschlossenen Vertrages, gleichzeitig (zumindest teilweise) auch den Vertrag abgeschlossen zwischen der Bf. und der Fa. Y erfüllte. Verkürzt ausgedrückt: Die Konsulententätigkeit war vom Unternehmenszweck der Bf. umfasst; durch die - nach außen hin über einen längeren Zeitraum erfolgte - Konsulententätigkeit des C wurde der Unternehmenszweck der Bf. verwirklicht. Das Merkmal der Eingliederung ist sohin für das erkennende Gericht zweifelsfrei gegeben.

Daran vermag auch die Argumentation des Bf., wonach der Vertragsabschluss mit der Fa. Y lediglich "aus Haftungsgründen" erfolgt sei, nichts zu ändern: Darauf kommt es nach der Judikatur des VwGH nämlich nicht an (VwGH 23.09.2010, 2010/15/0121). Ebensowenig kommt es bei einer klar bestehenden organisatorischen Eingliederung, wie der gegenständlichen, darauf an, dass die Bf. über keinerlei Dienstnehmer verfügte und ihr auch sonst die organisatorische und fachliche Möglichkeit fehlte, den Konsumentenvertrag mit der Fa. Y zu erfüllen (VwGH 20.12.2012, 2010/15/0109). Gleiches gilt für das Vorbringen der Bf., wonach C seine eigenen Betriebsmittel samt eigenständigen Büroräumlichkeiten genutzt habe, an keine Arbeitszeit bzw. an keinen Arbeitsort gebunden war und das Risiko des Scheiterns zu tragen hatte: Damit wird das Bestehen eines Unternehmensrisikos angesprochen. Dieses Kriterium ist jedoch - wie seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018 klargestellt - erst dann von Relevanz, wenn eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus nicht klar erkennbar ist. Wie jedoch dargelegt, besteht an dieser im gegenständlichen Fall keinerlei Zweifel.

Schließlich kommt dem Einwand, wonach im Zuge der beim Einzelunternehmer C durchgeführten Betriebsprüfung, die gegenständlichen Honorare als Gewinn aus Gewerbebetrieb anerkannt wurden und keine Umqualifizierung in Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfolgt sei, keine Entscheidungsrelevanz zu: Aufgrund des funktionalen Verständnisses des Begriffes der Eingliederung gemäß der zitierten Judikatur des VwGH ist es ohne Bedeutung, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte beim wesentlich Beteiligten zu qualifizieren wären.

Wenn die Bf. weiters vermeint, dass es nicht sein könne, dass Leistungen, die ein Einzelunternehmer im Rahmen seines Einzelunternehmens erbringt, steuerlich nicht anerkannt werden, so ist er auf die Vorausführungen im Zusammenhang mit dem hier einzig wesentlichen Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus zu verweisen. Zwar vertritt der VwGH zum Einkommensteuerrecht die ständige Ansicht, dass ein und dieselbe Person ein und derselben anderen Person im gleichen Zeitraum sowohl als Arbeitnehmer als auch als selbständig Erwerbstätiger gegenüber treten könne. Voraussetzung dafür sei aber, dass sich die als selbständig zu beurteilende Tätigkeit des Arbeitnehmers deutlich von seinen gegenüber dem Arbeitgeber sonst erbrachten Leistungen abhebt und für sich allein zumindest überwiegend die Merkmale einer selbständigen Tätigkeit aufweise (VwGH 28.10.2010, 2007/15/0177; 29.02.2012, 2008/13/0087, VwSlg 8702/F). Diese Judikatur bezieht sich jedoch auf Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG; § 22 Z 2 EStG stellt jedoch eine lex specialis gegenüber

anderen Einkünftebeständen dar, weshalb diese Rechtsprechung für die Beurteilung der Frage, ob die Beschäftigung des wesentlichen beteiligten Gesellschafters "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist" nicht zur Anwendung gelangt (VwGH 01.06.2016, 2013/13/0061).

Auch der Einwand, wonach die zivilrechtliche Gestaltung nur im Falle des Missbrauchs oder eines Scheingeschäftes steuerrechtlich nicht anerkannt werden dürfte, überzeugt nicht: Wie die belangte Behörde zu Recht darlegt, bezieht sich die diesbezügliche Judikatur auf die Drittanstellung von Geschäftsführern und ist sohin auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar.

Schlussendlich hat das Beweisverfahren ergeben, dass sich C bei der Vertragserfüllung keiner eigenen Dienstnehmer bediente; ein Eingehen auf die in der jüngeren Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur Leistungserbringung durch die "Belegschaft" des Einzelunternehmens hatte sohin zu unterbleiben (vgl. dazu VwGH 01.06.2016, 2013/13/0061).

Auch der Hinweis auf die offenbar unterbliebene Festsetzung der Kommunalsteuer verhilft der Beschwerde nicht zum Erfolg: Wenn - aus welchen Gründen auch immer - von der erhebungsberechtigten Gemeinde das Vorliegen einer im Inland gelegenen Betriebsstätte gemäß § 1 KommStG verneint wurde, bedeutet dies nicht *uno actu* den Entfall der Verpflichtung zur Leistung des Dienstgeberbeitrages. Nicht nur, dass das Gericht an ein derartiges Vorgehen nicht gebunden ist, ist nach § 41 Abs. 1 FLAG das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte nicht tatbildlich; schließlich besteht nach der *leg. cit.* eine Beitragspflicht auch dann, wenn ein Dienstnehmer zur Dienstleistung ins Ausland entsendet wurde.

Vor diesem Hintergrund war sohin die in den angefochtenen Bescheiden von der belangten Behörde vorgenommene Einbeziehung der in den Streitjahren tatsächlich ausbezahlten Honorare in die Bemessungsgrundlage betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages, sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrages (§ 122 WKG) rechtens.

V. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision 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. Zur Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen der Tatbestand des § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 erfüllt und folglich eine DB- und DZ-Pflicht zu bejahen ist, besteht ausreichend höchstgerichtliche Judikatur, von der sich das BFG im Rahmen dieser Entscheidung leiten ließ. Die ordentliche Revision an den VwGH war sohin nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 5. Februar 2020