

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Elisabeth Traxler über die Beschwerde der Stadtgemeinde *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vom 20. August 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 24. Juli 2014 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2010, 2011 und 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.), eine Stadtgemeinde, betreibt eine Volkshochschule, an der sie ua. auch Vortragende beschäftigt hat, die für ihre Tätigkeit (Abhaltung von Kursen) nur eine pauschalierte Aufwandsentschädigung (§ 49 Abs. 7 ASVG iVm der dazu ergangenen Verordnung) erhalten haben.

Strittig ist – als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung (§ 86 Abs. 1 EStG 1988) –, ob es sich bei diesen Vortragenden um „freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG“ handelt und daher von den pauschalierten Aufwandsentschädigungen Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (§ 41 FLAG 1967) zu entrichten sind.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Die nunmehr angefochtenen **Bescheide vom 24. Juli 2014** hat das Finanzamt im verwiesenen (und ebenfalls mit 24. Juli 2014 datierten) Bericht wie folgt begründet: Freie Dienstnehmer gemäß § 4 Abs. 4 ASVG würden ab dem 1. Jänner 2010 gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 der Dienstgeberbeitragspflicht (bzw. gemäß § 5 Abs. 1 lit. a KommStG auch der Kommunalsteuer) unterliegen. Bei nebenberuflich Lehrenden an Erwachsenenbildungseinrichtungen komme die beitragsfreie pauschalierte Aufwandsentschädigung laut Verordnung BGBl II 409/2002 (erlassen auf Basis des § 49 Abs. 7 ASVG) zur Anwendung, wenn sie als (echte) Dienstnehmer oder als freie Dienstnehmer gemäß § 4 Abs. 4 ASVG tätig seien. Die Argumentation, dass Vortragende, die ausschließlich eine pauschalierte Aufwandsentschädigung iSd § 49 Abs. 7 ASVG erhielten, nicht als freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG gelten würden, weil ja kein Entgelt im sozialversicherungsrechtlichen Sinn vorliege, sei jedoch insofern unschlüssig, als (abgesehen von einem echten Dienstverhältnis) erst das Vorliegen der im § 4 Abs. 4 ASVG definierten Merkmale die entsprechende beitragsfreie Aufwandsentschädigung ermögliche.

Diesen Ausführungen ist die Bf. in ihrer **Beschwerde vom 20. August 2014** wie folgt entgegen getreten: Beschwerdegegenstand sei ausschließlich die Nachversteuerung des Dienstgeberbeitrages für eine bestimmte Gruppe von freien Dienstnehmern, die in den Jahren 2010-2012 an der von der Bf. betriebenen Volkshochschule beschäftigt gewesen seien, aber für ihre Tätigkeit ausschließlich eine pauschalierte Aufwandsentschädigung iSd § 49 Abs. 7 ASVG erhalten hätten und daher mangels Entgelt nicht dem § 4 Abs. 4 ASVG unterliegen würden. Die gegenständliche Beschwerde werde wie folgt begründet: Mit 1. Jänner 2010 sei die DB-Pflicht (und Kommunalsteuerpflicht) von freien Dienstnehmern eingeführt worden. Unabdingbare Tatbestandsvoraussetzung dafür sei eine Pflichtversicherung nach § 4 Abs. 4 ASVG. Sowohl im Gesetz (§ 41 Abs. 2 FLAG 1967, § 2 lit. a KommStG) als auch in den dazu ergangenen Auslegungsbehelfen werde ausdrücklich auf „freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG“ verwiesen. Die Dienstgeberbeitrags- und die Kommunalsteuerpflicht knüpfe daher unmittelbar an eine Pflichtversicherung nach § 4 Abs. 4 ASVG an. Dabei sei es zwar gleichgültig, ob eine Vollversicherung oder eine Teilversicherung (als geringfügig Beschäftigter) vorliege, bestünde hingegen eine Ausnahme von der Versicherung nach § 4 Abs. 4 ASVG, könne jedenfalls keine Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht eintreten. Für freie Dienstnehmer gelte somit der Grundsatz: Ohne ASVG-Pflicht keine Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht. Genau diesem Grundsatz würden allerdings die beschwerdegegenständlichen Bescheide widersprechen, weil mit diesen auch Personen in die Dienstgeberbeitragspflicht einbezogen worden seien, die nicht dem § 4 Abs. 4 ASVG unterliegen würden. Sei eine Person zwar (zivilrechtlich) freier Dienstnehmer, werde für diese Person allerdings – aus welchem Grund auch immer – keine Pflichtversicherung nach § 4 Abs. 4 ASVG ausgelöst, so könne keine Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht eintreten. Der § 4 Abs. 4 ASVG sehe für eine ganze Reihe freier Dienstnehmer von der Einbeziehung in die Pflichtversicherung ab („Ausschlusstatbestände“), zB für freie Dienstnehmer mit privaten Auftraggebern, für freie Dienstnehmer ohne Entgelt (zB bei

ehrenamtlichen Tätigkeiten gegen bloßen Spesenersatz), für freie Dienstnehmer, die im Wesentlichen nicht persönlich tätig seien, für freie Dienstnehmer mit wesentlichen eigenen Betriebsmitteln, für freie Dienstnehmer, die der Wirtschaftskammer oder einer der neun Freiberuflerkammern angehörten, für freie Dienstnehmer, die eine kunstschaftende Tätigkeit ausübten. Alle diese Personen seien zwar (zivilrechtlich) freie Dienstnehmer, aber nicht ASVG-pflichtig und daher auch nicht dienstgeberbeitrags- und kommunalsteuerpflichtig.

Im beschwerdegegenständlichen Fall gehe es um freie Dienstnehmer, die mangels Entgelt nicht dem § 4 Abs. 4 ASVG unterliegen würden, dessen ungeachtet aber in die Dienstgeberbeitragspflicht einbezogen worden seien. Die Ausnahme von § 4 Abs. 4 ASVG sei dabei unstrittig gewesen.

In der Folge hat die Bf. gesetzliche Bestimmungen (§ 41 FLAG 1967, § 4 Abs. 4 ASVG, § 1 der Verordnung des Bundesministers für soziale Sicherheit und Generationen über beitragsfreie pauschalierte Aufwandsentschädigungen, BGBl II 409/2002 idF BGBl II 246/2009 – idF PauschV) sowie einen Auszug aus dem Erlass des Bundesministeriums für Arbeit, Gesundheit und Soziales vom 30. September 2002, GZ. 21.105/124-2/02 sowie einen Auszug (Rz 2, 5, 20 und 82) aus der Info des BMF vom 28. Dezember 2011 zum KommStG, BMF-010222/0260-VI/7/2011, wiedergegeben.

Aus dem angeführten Erlass des Bundesministeriums für Arbeit, Gesundheit und Soziales hat die Bf. folgenden Inhalt wiedergegeben: „(...) Ob eine Pflichtversicherung nach dem ASVG eintritt bzw. eine Anmeldung zu erstatten ist, wird ex post durch Ermittlung des durchschnittlichen monatlichen Honorars beurteilt. Dabei ist so vorzugehen, dass das in den jeweiligen Kalenderhalbjahren (jeweils von Jänner bis Ende Juni bzw. von Juli bis Ende Dezember) zustehende Honorar aus sämtlichen Kursen zu ein und derselben Erwachsenenbildungseinrichtung unabhängig vom Beschäftigungszeitraum auf die Kalendermonate des jeweiligen Kalenderhalbjahres aufgeteilt wird. Ergibt sich auf Grund dieser Durchrechnung und unter Anwendung der Aufwandspauschale nach der Verordnung gemäß § 49 Abs. 7 ASVG ein durchschnittliches monatliches Entgelt von EUR 0, so tritt keine Pflichtversicherung nach dem ASVG ein. Ergibt sich hingegen ein durchschnittliches monatliches Entgelt von über EUR 0, so ist eine Anmeldung der betreffenden Person (...) zu erstatten.“

Die Rz 2 der Info des BMF lautet wie folgt: „Dienstnehmer iSd KommStG 1993 sind Personen, die zum Unternehmen in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, (...), freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG (vollversicherte und geringfügig Beschäftigte)“.

Die Rz 20 dieser Info lautet wie folgt: „Freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG unterliegen ab 01.01.2010 der Kommunalsteuerpflicht. Darunter fallen jedenfalls auch geringfügig beschäftigte freie Dienstnehmer, da es sich auch bei diesen um freie Dienstnehmer ,im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG‘ handelt (diese freien Dienstnehmer sind lediglich von der Vollversicherung ausgenommen). (...) Die Kommunalsteuerpflicht liegt bei Vergütungen an freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG unabhängig von der Auslegung des Begriffs ,Entgelt‘ nach dem ASVG vor (vgl. Rz 82)“.

Die Rz 82 dieser Info lautet wie folgt: „Zur Bemessungsgrundlage gehören Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die der freie Dienstnehmer als Gegenleistung (Entgelt) für die Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen des freien Dienstvertrages erhält. Ersätze an freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG, die auf Grund der Verordnung über beitragsfreie pauschalierte Aufwandsentschädigungen (BGBl II Nr. 409/2002 in der jeweils geltenden Fassung) nicht als Entgelt iSd § 49 Abs. 1 ASVG gelten, unterliegen als Vergütungen jeder Art der Kommunalsteuerpflicht.“

In weiterer Folge hat die Bf. ausgeführt, dass beschwerdegegenständlich zwei Rechtsfragen getrennt zu beurteilen seien, die vom Finanzamt offensichtlich miteinander vermengt worden seien, nämlich, welche Personen die Dienstgeberbeitragspflicht auslösen würden und wie hoch die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag sei, wobei die erste Frage (Steuerpflicht dem Grunde nach) eine Vorfrage für die zweite Frage (Steuerpflicht der Höhe nach) sei. Die (angeführte) Info des BMF zum KommStG, die auch für den Dienstgeberbeitrag maßgebend sei, widme sich beiden Fragen getrennt: Die Vorfrage, für welche Personen die Bemessungsgrundlage überhaupt zu ermitteln sei, finde sich in der Rz 2, die Frage der Höhe der Bemessungsgrundlage in der Rz 82.

Zur Steuerpflicht dem Grunde nach: Dem Dienstgeberbeitrag würden die Bezüge an freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG unterliegen (§ 41 Abs. 2 FLAG 1967). Die Rz 2 der Info des BMF zum KommStG präzisiere dies insofern, als damit nur „vollversicherte und geringfügig Beschäftigte“ iSd § 4 Abs. 4 ASVG gemeint sein könnten. Grundvoraussetzung sei somit eine ASVG-Pflicht als vollversicherter oder als geringfügig beschäftigter freier Dienstnehmer. Trete keine Versicherungspflicht nach dem ASVG ein, könne es auch zu keiner Dienstgeberbeitragspflicht kommen. Eine der Voraussetzungen des § 4 Abs. 4 ASVG sei, dass aus der Tätigkeit ein „Entgelt“ bezogen werde. Dieses Entgelt werde in § 49 ASVG definiert. Nach § 49 Abs. 7 ASVG iZm mit der dazu ergangenen (bereits angeführten) Verordnung zählten pauschalierte Aufwandsentschädigungen an bestimmte Vortragende bis zu monatlich € 537,78 ausdrücklich nicht zum Entgelt. Auch im Erlass des BMAGS heiße es: „Ergibt sich auf Grund der Durchrechnung und unter Anwendung der Aufwandspauschale nach der Verordnung gemäß § 49 Abs. 7 ASVG ein durchschnittliches monatliches Entgelt von EUR 0, so tritt keine Pflichtversicherung nach dem ASVG ein“. Erhalte daher ein nebenberuflich Vortragender ausschließlich eine Aufwandsentschädigung, so beziehe er damit kein Entgelt und sei daher auch nicht freier Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG. Dies habe zur Konsequenz, dass er nicht zur Sozialversicherung anzumelden sei und daher weder ASVG-beitragspflichtig noch DB-pflichtig sei. Diese Situation sei mit der eines ehrenamtlichen Vereinsfunktionärs vergleichbar: Beziehe dieser für seine Tätigkeit bloß Fahrtkostenvergütungen, so sei er mangels Entgelt nicht ASVG-pflichtig und damit auch nicht DB-pflichtig.

Zur Steuerpflicht der Höhe nach (Bemessungsgrundlage): Bei freien Dienstnehmern iSd § 4 Abs. 4 ASVG bestehe die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag in „Vergütungen jeder Art“ (§ 41 Abs. 3 FLAG 1967). Werde daher die Pflichtversicherung nach § 4 Abs. 4 ASVG ausgelöst (allerdings nur dann!), so zähle zur Bemessungsgrundlage für den

Dienstgeberbeitrag nicht nur das ASVG-pflichtige Entgelt, sondern jede Art von Vergütung (somit auch ein bloßer Aufwandsersatz). Dies folge auch aus der Rz 20 der Info des BMF zum KommStG, wonach für Zwecke der Bemessungsgrundlage der Entgeltbegriff des ASVG nicht mehr maßgebend sei, sondern alle Vergütungen einzubeziehen seien (allerdings unter der Bedingung, dass „freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG“ vorliegen würden). Dieselbe Aussage finde sich in der Rz 82 der Info des BMF zum KommStG: „Ersätze an freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG, die (...) nicht als Entgelt iSd § 49 Abs. 1 ASVG gelten, unterliegen als Vergütungen jeder Art der Kommunalsteuerpflicht“. Auch hier werde nochmals darauf hingewiesen, dass dies nur für freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG gelte und daher eine Pflichtversicherung gemäß § 4 Abs. 4 ASVG Grundvoraussetzung sei. Beziehe daher ein nebenberuflicher Vortragender neben der Aufwandsentschädigung von € 537,78 auch ein beitragspflichtiges Entgelt, so werde er auf Grund dieses Entgelts freier Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG. Er sei dann zur Sozialversicherung anzumelden (je nach Entgelthöhe als vollversicherter oder geringfügig Beschäftigter) und auch DB-pflichtig. Der Dienstgeberbeitrag sei in diesem Fall nicht nur vom ASVG-pflichtigen Entgelt, sondern auch von den ASVG-freien Vergütungen zu bemessen (egal, ob es sich bei diesen um Kilometergelder oder um eine pauschalierte Aufwandsentschädigung handle). Somit sei in einem ersten Schritt die DB-Pflicht dem Grunde nach zu klären. Sie liege nur dann vor, wenn ein Entgelt iSd ASVG erzielt werde und damit die betreffende Person überhaupt als freier Dienstnehmer zur Sozialversicherung anzumelden sei. Nur in diesem Fall sei dann in einem zweiten Schritt die DB-Pflicht der Höhe nach zu beurteilen. Hier gelte dann die „breite“ Bemessungsgrundlage des FLAG, die „alle Vergütungen“ (und damit auch Aufwandsersatz) in die DB-Pflicht einbeziehe. Vortragende, die kein Entgelt, sondern nur Aufwandsentschädigungen erhielten, seien nicht zur Versicherung gemäß § 4 Abs. 4 ASVG anzumelden und würden daher auch nicht der DB-Pflicht unterliegen.

Entgegnung zur Bescheidbegründung des Finanzamtes: Die beschwerdegegenständlichen Bescheide würden jene Personen in die DB-Pflicht einbeziehen, die ausschließlich pauschalierte Aufwandsentschädigungen iSd § 49 Abs. 7 ASVG erhielten und daher mangels Entgelt nicht gemäß § 4 Abs. 4 ASVG pflichtversichert seien. Eine DB-Pflicht dieser Personen widerspräche aber eindeutig dem Grundsatz des § 41 Abs. 2 FLAG, wonach bei freien Dienstnehmern ohne ASVG-Pflicht keine DB-Pflicht eintreten könne. Die vermeintliche DB-Pflicht trotz fehlender ASVG-Pflicht sei seitens des Finanzamtes wie folgt begründet worden (siehe Bericht vom 24. Juli 2014): „Die Argumentation, dass Vortragende, die ausschließlich eine pauschale Aufwandsentschädigung iSd § 49 Abs. 7 ASVG erhalten, insbesondere nicht als freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG gelten, weil ja kein Entgelt im sozialversicherungsrechtlichen Sinne vorliegt, ist jedoch insofern unschlüssig, als (abgesehen von einem echten DV) erst das Vorliegen der im § 4 Abs. 4 ASVG definierten Merkmale die entsprechende beitragsfreie Aufwandsentschädigung ermöglicht“. Das Finanzamt vertrete somit die (unrichtige) Rechtsansicht, dass zuerst die Tatbestandsmerkmale des § 4 Abs. 4 ASVG (u.a. die Entgeltlichkeit) zu prüfen seien, und erst dann, wenn diese erfüllt seien (und somit

Versicherungspflicht eintrete), die Tatbestandsmerkmale des § 49 ASVG (und damit die Beitragspflicht) zu beurteilen seien, wobei in § 4 Abs. 4 ASVG nicht der beitragsrechtliche Entgeltbegriff des § 49 ASVG, sondern ein anderer (zB der zivilrechtliche) Entgeltbegriff gemeint sein müsste. Aus dieser (unrichtigen) Annahme ziehe das Finanzamt den Schluss, dass eine Person auch dann „freier Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG“ (und damit DB-pflichtig) sein könne, wenn diese Person überhaupt kein beitragspflichtiges Entgelt beziehe. Träfe dies zu, hätte es zur Konsequenz, dass zwar Versicherungspflicht (wegen vermeintlicher „Entgeltlichkeit“ gemäß § 4 ASVG), aber keine Beitragspflicht (mangels „Entgelt“ gemäß § 49 ASVG) eintreten würde. Ein ehrenamtlicher Vereinsfunktionär, der als Vergütungen nur Fahrtkostenersätze beziehe, wäre demnach pflichtversichert, es fielen allerdings keine Beiträge an. Derartigen Rechtsfolgen habe der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach eine klare Absage erteilt (vgl. VwGH vom 14. November 1995, Zl. 95/08/0273, wo der Beschwerdeführer ausschließlich beitragsfreie Bezüge erhalten und vergeblich die Dienstnehmereigenschaft eingefordert habe). Das Finanzamt übersehe dabei nämlich einen wesentlichen Punkt: Der Entgeltbegriff des § 4 Abs. 4 ASVG entspräche jenem des § 49 ASVG. Das in § 4 Abs. 4 ASVG als unabdingbare Tatbestandsvoraussetzung geforderte „Entgelt“ werde in § 49 ASVG definiert. Ein entgeltlicher (und damit ASVG-pflichtiger) freier Dienstvertrag liege nur dann vor, wenn ein gemäß § 49 ASVG beitragspflichtiges Entgelt bezogen werde. (Dies treffe im Übrigen nicht nur auf freie Dienstnehmer, sondern auch auf „echte“ Dienstnehmer nach § 4 Abs. 2 ASVG zu, für die ebenfalls ein Entgelt iSd § 49 ASVG vorliegen müsse). Die Entgeltlichkeit des § 4 Abs. 4 ASVG sei somit nicht – wie das Finanzamt annehme – losgelöst von § 49 ASVG zu beurteilen (nach eigenständigen, zB zivilrechtlichen, Kriterien). Die beiden Bestimmungen würden untrennbar zusammenhängen und seien daher auch gemeinsam zu lesen. Dies folge allein schon aus dem Grundsatz der Einheitlichkeit von Rechtsbegriffen: Verwende der Gesetzgeber in ein und demselben Gesetz an mehreren Stellen einen Begriff, der nur an einer Stelle definiert sei, so komme diesem Begriff – sofern nichts anderes bestimmt werde – immer dieselbe Bedeutung zu. Der § 49 ASVG sei daher für die Auslegung des § 4 ASVG maßgebend. Dieser Zusammenhang werde auch vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung betont: Entgelt im Sinne des § 4 Abs. 2 ASVG sei das beitragspflichtige Entgelt nach § 49 ASVG (VwGH vom 30. Mai 2001, Zl. 98/08/0196). In dem bereits oben zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zu einem Beschäftigten, der vor Arbeitsantritt lediglich beitragsfreie Bezüge (Auslagenersätze iSd § 49 Abs. 3 Z 1 ASVG und Sachzuwendungen anlässlich von Betriebsveranstaltungen iSd § 49 Abs. 3 Z 17 ASVG) erhalten habe, werde seitens des Verwaltungsgerichtshofes unmissverständlich festgehalten, dass „der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, dass die Verwendung ‚gegen Entgelt‘ in § 4 Abs. 2 ASVG [...] im Sinne des § 49 ASVG zu verstehen sei“ (VwGH vom 14. November 1995, Zl. 95/08/0273). Würden daher ausschließlich Vergütungen bezogen, die nicht als Entgelt iSd § 49 ASVG gelten würden, so könne mangels Entgelt auch keine Pflichtversicherung nach § 4 ASVG eintreten. Dabei sei es irrelevant, um welche Art von „Nicht-Entgelt“ (siehe die taxative Aufzählung in § 49 Abs. 3 ASVG) es sich handle (zB ob eine Fahrtkostenvergütung oder eine pauschalisierte

Aufwandsentschädigung vorliege). Liege mangels Entgelt keine Pflichtversicherung nach § 4 Abs. 4 ASVG vor, könne auch keine DB-Pflicht als „freier Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG“ eintreten. Genau diese Konstellation sei im beschwerdegegenständlichen Fall gegeben: Es sei – aufgrund der sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen – unstrittig kein Entgelt und damit keine ASVG-Versicherung vorgelegen und trotzdem sei das Finanzamt von einer DB-Pflicht ausgegangen. Das sei – wie gezeigt worden sei – eindeutig rechtswidrig. In ihrer Beschwerde hat die Bf. anhand von Beispielen auch dargelegt, wie ihrer Meinung nach die Sozialversicherungsbeiträge und die Dienstgeberbeiträge zu berechnen seien: Beziehe ein Vortragender ausschließlich eine pauschale Aufwandsentschädigung - in einer den Betrag von € 537,78 monatlich nicht übersteigenden Höhe -, so sei diese weder in die Beitragsgrundlage nach dem ASVG, noch in die Bemessungsgrundlage nach dem FLAG einzubeziehen. Beziehe ein Vortragender hingegen sowohl eine pauschale Aufwandsentschädigung (in einer den Betrag von € 537,78 monatlich nicht übersteigender Höhe) als auch ein Entgelt, so sei (nur) das Entgelt in die Beitragsgrundlage nach dem ASVG und seien sowohl das Entgelt als auch die pauschale Aufwandsentschädigung in die Bemessungsgrundlage nach dem FLAG einzubeziehen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 7. Jänner 2015** hat das Finanzamt die Beschwerde abgewiesen und diese Entscheidung wie folgt begründet: Im Rahmen der GPLA-Prüfung sei für eine bestimmte Gruppe von freien Dienstnehmern, die an der von der Bf. betriebenen Volkshochschule beschäftigt gewesen seien und für ihre Tätigkeit eine pauschalierte Aufwandsentschädigung iSd § 49 Abs. 7 ASVG erhalten hätten, Dienstgeberbeiträge vorgeschrieben worden. Beitragsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages seien die an die nebenberuflich Vortragenden ausbezahlten „Aufwandsentschädigungen“ gewesen. Vom Anwendungsbereich des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 seien ua. freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG umfasst, wobei zu den Arbeitslöhnen (Bemessungsgrundlage) auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art (an freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG) gehörten. Das bedeute, dass ab dem 1. Jänner 2010 zur Bemessungsgrundlage auch Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art gehörten, die der freie Dienstnehmer als Gegenleistung (Entgelt) für die Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen des freien Dienstvertrages erhalte. Ersätze an freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG, die aufgrund der Verordnung über beitragsfreie pauschalierte Aufwandsentschädigungen nicht als Entgelt iSd § 49 ASVG gelten würden, würden als Vergütungen jeder Art der Dienstgeberbeitragspflicht unterliegen. Die Verordnung über pauschalierte Aufwandsentschädigungen, welche als Ersätze an freie Dienstnehmer gewährt würden (BGBl II Nr. 409/2002 in der jeweils geltenden Fassung), regle ausschließlich die beitragsfreie Behandlung nach dem ASVG. Betreffend der Lohnnebenkosten (Dienstgeberbeitrag, Kommunalsteuer) würden Vergütungen jeder Art vorliegen, welche in die Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag sowie zur Kommunalsteuer einzubeziehen seien. Die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages sei daher zu Recht erfolgt.

In ihrem **Vorlageantrag vom 2. Februar 2015** hat die Bf. dazu Folgendes ausgeführt: Obwohl das Finanzamt die maßgeblichen Rechtsgrundlagen selbst zitiert habe, nämlich, dass nach

§ 41 Abs. 2 FLAG 1967 als freie Dienstnehmer nur solche „im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG“ gelten würden und dass nach Abs. 3 leg. cit. zu den Arbeitslöhnen nur solche an freie Dienstnehmer „im Sinn des § 4 Abs. 4 ASVG“ gehörten, werde die im vorliegenden Fall unstrittig bestehende Ausnahme von § 4 Abs. 4 ASVG vollständig ignoriert. Wie bereits in der Beschwerde ausgeführt worden sei, könne eine DB-Pflicht nicht für Personen eintreten, die von vornherein nicht dem § 4 Abs. 4 ASVG unterliegen würden. Trotz der ausführlichen Begründung sei das Finanzamt darauf in der Beschwerdevorentscheidung mit keinem Wort eingegangen. Die Ausführungen des Finanzamtes würden sich bloß auf die hier irrelevante Frage nach der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag beziehen und die Vorfrage, dass eine DB-Pflicht dem Grunde nach nur bei einer ASVG-Pflicht nach § 4 Abs. 4 ASVG eintreten könne, ignorieren. Im vorliegenden Fall seien vom Finanzamt Personen der DB-Pflicht unterworfen worden, die – unstrittig – nicht dem § 4 Abs. 4 ASVG unterlegen gewesen seien, was eindeutig § 41 FLAG 1967 widersprechen würde.

Um dem Bundesfinanzgericht (BFG) ein Bild von der Tätigkeit/Entlohnung sowohl der Personen, die dem Vorbringen der Bf. zufolge sowohl ein Entgelt als auch eine (pauschale) Aufwandsentschädigung erhalten haben (in der Folge nur: 1. Personenkreis), als auch der Personen, die dem Vorbringen der Bf. zufolge nur eine (pauschale) Aufwandsentschädigung erhalten haben (in der Folge nur: 2. Personenkreis), zu verschaffen, wurde die Bf. mit **ho. Schriftsatz vom 18. Mai 2020** ersucht, noch offene Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen. Diesem Ersuchen ist die **Bf.** in ihrer **Stellungnahme vom 30. Juni 2020** nachgekommen.

Ihren Antworten (auf die vom BFG gestellten Fragen) hat die Bf. folgende Ausführungen vorangestellt: Die gegenständliche Beschwerde beziehe sich auf die DB-Festsetzung für die Jahre 2010-2012. Mittlerweile bestehe auch ein gleichgelagertes Beschwerdeverfahren gegen die DB-Festsetzung für die Jahre 2013-2016 (Beschwerde vom 7. Februar 2019, BVE vom 30. Dezember 2019, Vorlageantrag vom 14. Jänner 2020). § 41 Abs. 2 und Abs. 3 FLAG stelle als Vorfrage auf das Vorliegen einer ASVG-Pflichtversicherung gemäß § 4 Abs. 4 ASVG ab. Dies sei unstrittig und werde auch vom Finanzamt nicht in Abrede gestellt. Anders als in den nunmehr angefochtenen Bescheiden habe das Finanzamt in der BVE vom 30. Dezember 2019 (betreffend der Jahre 2013-2016) nunmehr ausschließlich mit dem ASVG argumentiert. Die zentrale Bedeutung des ASVG (konkret: des § 4 Abs. 4 iVm § 49 ASVG) als Vorfrage für die DB-Pflicht dem Grunde nach, mache eine eingehende Beschäftigung mit den sozialversicherungsrechtlichen Rechtsgrundlagen notwendig. Diese seien für die nebenberuflich Vortragenden an Einrichtungen der Erwachsenenbildung spezifisch und würden vorsehen, dass ein Teil des Honorars sv-frei bleibe, in dem dieser Teil als „pauschalisierte Aufwandsentschädigung“ definiert werde. Dieser Betrag werde rein rechnerisch vom Honorar in Abzug gebracht, nur ein allfälliger Überschreibungsbetrag löse die (freie) Dienstnehmereigenschaft aus. Überschreite das Honorar den Freibetrag nicht, so trete keine Sozialversicherung nach § 4 Abs. 4 ASVG ein. Bei der „pauschalen Aufwandsentschädigung“ handle es sich daher um keine Aufwandsentschädigung im zivilrechtlichen Sinn, sondern bloß

um die sozialversicherungsrechtliche Bezeichnung für einen sv-frei bleibenden Betrag (Freibetrag). Da die diesbezügliche Regelung für die gegenständliche Frage zentral sei, würden folgende Dokumente beigelegt:

Empfehlungen zur einheitlichen Vollzugspraxis der Versicherungsträger (E-MVB 004-ABC-E-002): In diesen (Empfehlungen) werde auf den Erlass des Bundesministeriums für Arbeit, Gesundheit und Soziales vom 23. Juli 1999, GZ. 21.105/91-2/99, ergänzt am 30. September 2002, GZ. 21.105/124-2/02, verwiesen, der zur Verordnung nach § 49 Abs. 7 ASVG ergangen sei. Darin werde unmissverständlich klargestellt, dass keine Pflichtversicherung nach dem ASVG eintritt, wenn sich (rein rechnerisch) „unter Anwendung der Aufwandspauschale nach der Verordnung gemäß § 49 Abs. 7 ASVG ein durchschnittliches monatliches Entgelt von EUR 0,00 ergibt“.

Mosler/Müller/Pfeil (Hrsg.), *Der SV-Komm*, § 49 ASVG Rz 215-217: Die Kommentierung des § 49 ASVG stamme von Hon.-Prof. Dr. Rudolf Müller. Dieser sei von 1990 bis 2012 Richter am Verwaltungsgerichtshof und Senatspräsident des für SV-Angelegenheiten zuständigen Senates 08 und von 1998 bis 2017 Mitglied des Verfassungsgerichtshofes gewesen und gelte immer noch als Autorität in Auslegungsfragen des ASVG. *Müller* führe in Rz 216 des Kommentars aus, dass die pauschale Aufwandsentschädigung „ein Freibetrag ist, der de facto eine Versicherungsgrenze bewirkt, bis zur welcher eine Pflichtversicherung überhaupt nicht eintritt. Erst mit Überschreitung des Freibetrages entsteht zunächst eine Teilversicherung in der UV, übersteigt der Mehrbetrag auch die Geringfügigkeitsgrenze tritt hingegen Vollversicherung ein“. Zur Bezeichnung des Freibetrages als Aufwandsentschädigung führe *Müller* in der Rz 216/1 aus, dass diese „nicht zu einem für die jeweilige Leistung gewährten Entgelt hinzutritt, sondern einen entgeltvertretenden Charakter hat“. Als Begründung für die spartenspezifische Sonderregelung nenne *Müller* in der Rz 216/2: „Auf diese Weise werden zB Vortragende der Erwachsenenbildung in dieser Tätigkeit beitragsfrei und unversichert gehalten.“ Aus diesen Rechtsgrundlagen ergäbe sich die seit 1998 österreichweit von den Versicherungsträgern und von den Einrichtungen der Erwachsenenbildung geübte Praxis: Übersteige das (anteilige) Honorar von nebenberuflich Vortragenden pro Monat nicht den Freibetrag von € 537,78, so gelte dieses Honorar nicht als „Entgelt“ im Sinne des ASVG, weshalb diese Personen – mangels sozialversicherungsrechtlichem Entgelt – auch keine freien Dienstnehmer gemäß § 4 Abs. 4 ASVG seien und daher auch nicht zur Pflichtversicherung gemeldet würden. Diese sozialversicherungsrechtliche Handhabung habe auch im gegenständlichen Beschwerdefall bestanden und sei im Rahmen der GPLA auch nicht beanstandet worden. Es sei daher bei der ursprünglich festgestellten Nichtversicherung mangels Dienstnehmereigenschaft geblieben. Trotzdem – und aus nicht nachvollziehbaren Gründen – sei diese aber für Zwecke der DB-Pflicht jedoch wiederum unterstellt worden. Genau das sei Gegenstand der Beschwerde.

Zu dem vom BFG gestellten Fragen hat die Bf. allgemein wie folgt Stellung genommen: In dem Schreiben (des BFG) werde zwischen zwei Personenkreisen unterschieden, jenen die sowohl ein Entgelt als auch eine (pauschale) Aufwandsentschädigung erhalten hätten, und jenen, die

nur eine (pauschale) Aufwandsentschädigung erhalten hätten. Diese Differenzierung stelle jedoch nicht den Charakter dieser Aufwandsentschädigung dar. Die Aufwandsentschädigung sei nicht etwas, das man „erhalte“, sondern etwas, das rein rechnerisch als SV-Freibetrag vom Honorar in Abzug gebracht werde. Nur dann, wenn das Honorar höher als dieser Freibetrag sei, bezeichne das ASVG diesen Überschreibungsbetrag als „Entgelt“ (vgl. § 49 Abs. 7 ASVG und die dazu ergangene VO). Bei dem Begriff „pauschale Aufwandsentschädigung“ handle es sich um eine ausschließlich sozialversicherungsrechtlich relevante Rechengröße; damit sei kein zivilrechtlicher Entschädigungsanspruch verbunden.

Die Verträge mit den nebenberuflich Vortragenden seien standardisiert. Unter Punkt 9 werde der zivilrechtliche Honoraranspruch und ein allfälliger Anspruch auf echten Aufwandsersatz geregelt, in Punkt 10 die sozialversicherungsrechtliche Handhabung. Der „echte“ Aufwandsersatz sei laut ASVG (und der zu § 49 Abs. 7 ASVG ergangenen Verordnung) neben der pauschalierten Aufwandsentschädigung beitragsfrei. In Punkt 10 der Verträge werde vereinbart, dass „die nach den besonderen Bestimmungen für Lehrende in der Erwachsenenbildung vorgesehene pauschale Aufwandsentschädigung in jeweils gültiger Maximalhöhe berücksichtigt wird“. Dies gelte auch für die im Schreiben des BFG erwähnten Verträge. Als Beilage werde der entsprechende Vertrag mit Frau Mag. ***Person1*** vorgelegt und exemplarisch zwei Verträge mit Frau ***Person2***, die mangels Überschreitens des Freibetrages nicht der Pflichtversicherung unterlegen gewesen sei. In dem am 4. Juli 2011 abgeschlossenen „Freien Dienstvertrag“ haben Frau ***Person2*** (Auftragnehmerin) und die Bf. (Auftraggeber) Folgendes vereinbart (auszugsweise):

„...“

2) Vertragsdauer

Das vorliegende Vertragsverhältnis wird befristet abgeschlossen. Es beginnt am 01.08.2011 und endet mit dem vereinbarten Ende des/der Kurse(s).

3) Art der Tätigkeit

Die Auftragnehmerin wird mit der Leitung des(r) folgenden Volkshochschulkurse(s) betraut:

- a) Ballett AnfängerInnen Vorschulkinder, KursNr. ...
- b) Ballett AnfängerInnen Volksschul- u. leicht FG Vorschulkinder, KursNr. ...

...

9) Honorar

Für die in Punkt 3) dieses Vertrages umschriebene Tätigkeit erhält die Auftragnehmerin ein Honorar in der Höhe von € 32,95 je Lehreinheit à 60 Minuten. Da der Auftraggeber USt.-befreit ist, verstehen sich die Honorare als USt-frei, weshalb auch keine USt ausgewiesen werden kann. Das Honorar wird bis zum 15. des Folgemonats vom Auftraggeber überwiesen. Folgende Aufwandsersätze werden vom Auftraggeber vergütet, wenn dies mündlich vereinbart wurde:

- a) Fahrtkosten in der Höhe von € 44,00 pro Monat während der Kurstätigkeit.

Es wird vereinbart, dass die Ausbezahlung der Aufwandsersätze gleichzeitig mit dem Honorar erfolgt.

Die Auszahlung des vereinbarten Honorars erfolgt nach Abzug der nach den gesetzlichen Bestimmungen vom Auftraggeber allfällig einzubehaltenden Abgaben.

Sollte ein Kurs, aus welchen Gründen immer, insbesondere wegen zu geringer TeilnehmerInnenzahl nicht stattfinden können, besteht kein Anspruch auf Honorar oder auf Ersatz sonstiger Kosten.

10) Sozialversicherung

Nach den gesetzlichen Bestimmungen erfolgt eine Anmeldung bei der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse, wobei die nach den besonderen Bestimmungen für die Lehrenden in der Erwachsenenbildung vorgesehene pauschale Aufwandsentschädigung in jeweils gültiger Maximalhöhe berücksichtigt wird bzw. eine nach schriftlichem Wunsch der Auftragnehmerin niedrigere Aufwandspauschale.

Über dieser Grenze besteht Vollversicherung in der Kranken-, Unfall-, Arbeitslosen- und Pensionsversicherung, soweit die Geringfügigkeitsgrenze in jeweils gültiger Höhe überschritten wird – außerdem besteht Mitgliedschaft in der Arbeiterkammer, die Beiträge nach dem BMSVG werden vom Auftraggeber abgeführt.

Nach den gesetzlichen Bestimmungen wird die Feststellung der Versicherungspflicht jeweils halbjährlich im Nachhinein vorgenommen, wobei das durchschnittliche Einkommen der Monate Jänner bis Juni bzw. Juli bis Dezember herangezogen wird. Die Anmeldung zur Sozialversicherung erfolgt gegebenenfalls rückwirkend.

Die Auftragnehmerin räumt dem Auftraggeber das Recht ein, in jedem Monat, in dem die pauschale Aufwandsentschädigung plus die Geringfügigkeitsgrenze überschritten wird, die theoretisch dafür fälligen AuftragnehmerInnenbeiträge einzubehalten. Sollte sich bei der rückwirkenden Betrachtung herausstellen, dass keine Versicherungspflicht gegeben ist, werden die einbehaltenen Beträge bis längstens 15.08. für das erste Halbjahr bzw. 15.02. für das zweite Halbjahr an den Auftragnehmer zurück überwiesen. Sollte sich bei der rückwirkenden Betrachtung herausstellen, dass Vollversicherung gegeben ist und die einbehaltenen Beträge zu niedrig sind, verpflichtet sich die Auftragnehmerin, den Restbetrag bis längstens 15.08. für das erste Halbjahr bzw. 15.02. für das zweite Halbjahr an den Auftraggeber zu überweisen.

Die Verantwortung für eine sich auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen andere Versicherungspflicht als nach dem ASVG ergebende Pflichtversicherung liegt ausschließlich bei der Auftragnehmerin.

...“

Zu den konkreten vom BFG gestellten Fragen hat die Bf. wie folgt Stellung genommen:

Frage des BFG: In den (im vorgelegten Akt des Finanzamtes befindlichen zwei) Dienstverträgen finde sich keine Regelung über einen pauschalen Aufwandsersatz, sodass sich die Frage stelle, ob die Vortragenden – neben dem in Punkt 9) vereinbarten Honorar – auch eine pauschale Aufwandsentschädigung erhalten hätten, und wenn ja, in welcher Höhe. Antwort der Bf.: Die Vortragenden hätten „neben dem Honorar“ keine pauschale Aufwandsentschädigung „erhalten“. Bei der pauschalen Aufwandsentschädigung handle es sich um einen SV-Freibetrag und daher um eine bloße Rechengröße, die vom Honorar in Abzug zu bringen sei, um zu

ermitteln, ob ein sv-pflichtiges Entgelt übrigbleibe.

Die Bf. auf die Frage des BFG, welche (schriftlichen) Vereinbarungen hinsichtlich der pauschalen Aufwandsentschädigung getroffen worden seien: Die schriftlichen Vereinbarungen hinsichtlich der pauschalen Aufwandsentschädigung fänden sich in Punkt 10 der Verträge.

Die Bf. zum Ersuchen des BFG, auch hinsichtlich des 2. Personenkreises (= Vortragende, die nur eine pauschale Aufwandsentschädigung erhalten haben) schriftliche Verträge vorzulegen: Dazu würden zwei Verträge vorgelegt. Diese Verträge würden sich in nichts von den Verträgen des 1. Personenkreises (= Vortragende, die sowohl ein Entgelt als auch eine pauschale Aufwandsentschädigung erhalten haben) unterscheiden. Welches „Entgelt“ nach Abzug des Freibetrages übrigbleibe, hänge nicht vom Vertrag ab, sondern von der Honorarhöhe und sei daher das Ergebnis einer Berechnung.

Die Bf. auf die Frage des BFG, welche Leistung/Tätigkeit mit den Vortragenden des 2. Personenkreises (= Vortragende, die nur eine pauschale Aufwandsentschädigung erhalten haben) vereinbart worden sei und warum diese dafür kein Entgelt erhalten hätten: Diese Vortragenden hätten für ihre Tätigkeit sehr wohl ein zivilrechtliches Entgelt (Honorar) erhalten. Dieses gelte allerdings bis zur Höhe von € 537,78 pro Monat für sozialversicherungsrechtliche Zwecke nicht als „Entgelt“ im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG (vgl. die Formulierung in der zu § 49 Abs. 7 ASVG ergangenen Verordnung: „Nicht als Entgelt im Sinne des § 49 Abs. 1 ASVG gelten Aufwandsentschädigungen bis zur Höhe von EUR 537,78 im Kalendermonat.“).

Die Bf. auf die Frage des BFG, ob die Höhe der pauschalen Aufwandsentschädigung in einer Beziehung zur Leistung/Tätigkeit der Vortragenden stehe: Die Höhe der pauschalen Aufwandsentschädigung sei ein durch Verordnung festgesetzter Maximalbetrag. Dieser Maximalbetrag werde laut Punkt 10 der Verträge ausgeschöpft. In einer Beziehung zur Leistung/Tätigkeit stehe diese Rechengröße nicht.

Die Bf. auf die Frage des BFG, ob bei Vortragenden des 1. Personenkreises (= Vortragende, die sowohl ein Entgelt als auch eine pauschale Aufwandsentschädigung erhalten haben) auch die (pauschale) Aufwandsentschädigung in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages einbezogen worden sei: Diese Personengruppe sei nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens.

Mit **ho. Schriftsatz vom 2. Juli 2020** hat das BFG dem Finanzamt sowohl den an die Bf. gerichteten ho. Vorhalt vom 18. Mai 2020 als auch die Stellungnahme der Bf. vom 30. Juni 2020 (samt Beilagen) übermittelt und dem Finanzamt gleichzeitig die Möglichkeit eingeräumt, dazu Stellung zu nehmen.

In seiner **Stellungnahme vom 28. August 2020** hat das **Finanzamt** Folgendes ausgeführt: Das Finanzamt halte die bisher im Verfahren vertretene Rechtsansicht, wonach pauschale Aufwandsentschädigungen iSd § 49 Abs. 7 ASVG, die an nebenberuflich tätig werdende freie Dienstnehmer (im konkreten Fall Vortragende) zur Auszahlung gelangten, der Dienstgeberbeitragspflicht unterliegen würden, insbesondere unter Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Jänner 2017, Ro 2016/15/0022, weiterhin aufrecht.

Dieses Erkenntnis sei zur Kommunalsteuer ergangen, habe jedoch aus Sicht des Finanzamtes auch Auswirkungen auf den Dienstgeberbeitrag nach § 41 FLAG. Der Verwaltungsgerichtshof habe in diesem Erkenntnis Folgendes ausgeführt: „§ 2 lit. a KommStG definiert als Dienstnehmer (iSd KommStG) auch ‚freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG‘. § 2 lit. a KommStG verweist insoweit also auf den gesamten Inhalt des § 4 Abs. 4 ASVG, nicht bloß auf den ersten Teilsatz“. Weiters habe der Verwaltungsgerichtshof festgehalten, dass sich die Einbeziehung der Bezüge der freien Dienstnehmer in die Kommunalsteuerpflicht danach richte, ob es sich um freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG handle. Diesbezüglich habe der Verwaltungsgerichtshof klarstellend ausgeführt, dass in Übereinstimmung mit dem Wortlaut der Bestimmung des § 2 lit. a KommStG davon auszugehen sei, dass die Bezüge jener Personen, die nach dem zweiten Teilsatz des § 4 Abs. 4 ASVG ausgenommen seien, auch nicht in die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer aufzunehmen seien. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes verlange § 2 lit. a KommStG aber nicht, dass die Bezüge dieser Personen nur dann der Kommunalsteuer unterliegen sollten, wenn sie als freie Dienstnehmer auch einer Pflichtversicherung nach dem ASVG unterliegen würden. Die Pflichtversicherung ergäbe sich nicht aus § 4 Abs. 4 ASVG, sondern aus § 4 Abs. 1 Z 14 ASVG. § 4 Abs. 4 ASVG enthalte lediglich die Definition der den Dienstnehmern gleichgestellten freien Dienstnehmer. Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ergäbe sich weiters, dass der Verweis des § 2 lit. a KommStG auf § 4 Abs. 4 ASVG lediglich den Begriff des freien Dienstnehmers im Sinne des KommStG festlegen solle. Der „Entgeltbegriff“ in § 4 Abs. 4 ASVG definiere nur für die sozialversicherungsrechtliche Seite unter Bezugnahme auf § 49 Abs. 7 ASVG einen „sozialversicherungsrechtlichen Entgeltbegriff“. Dieser diene dazu, eine Einordnung zu treffen, ob und, wenn ja, welche Sozialversicherungspflicht (Voll- oder Teilversicherung) vorliege. Steuerlich habe das KommStG in § 5 einen eigenständigen Begriff der Arbeitslöhne geschaffen. Arbeitslöhne iSd § 5 Abs. 1 KommStG seien ua. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988 und an freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG. Das KommStG stelle daher ausdrücklich nicht auf den „sozialversicherungsrechtlichen Entgeltbegriff“ ab. Der Verweis in § 2 lit. a KommStG auf § 4 Abs. 4 ASVG sei daher so zu verstehen, dass freie Dienstnehmer Personen seien, die sich aufgrund freier Dienstverträge auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Erbringung von Dienstleistungen an im Gesetz bestimmte Arbeitgeber verpflichten würden und nicht nach dem zweiten Teilsatz des § 4 Abs. 4 ASVG ausgeschlossen seien. Aus dem angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ergäbe sich aus der Sicht des Finanzamtes, dass Ersätze an freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG, die aufgrund der Verordnung über beitragsfreie pauschalierte Aufwandsentschädigungen (BGBl II Nr. 409/2002 in der jeweils gültigen Fassung) nicht als Entgelt iSd § 49 Abs. 7 ASVG gelten würden, als Vergütungen jeder Art der Kommunalsteuerpflicht unterliegen würden. Ähnlich verhalte es sich mit dem Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag dazu. § 41 FLAG verweise hinsichtlich des Dienstnehmerbegriffs ebenfalls auf § 4 Abs. 4 ASVG; das FLAG habe aber ebenso wie das KommStG in § 41 Abs. 3 FLAG eine eigene Definition der Arbeitslöhne analog zum KommStG. Entgegen den Ausführungen der Bf. ergäbe sich auch aus dem Kommentar von *Müller* keine

andere Rechtsansicht. Im Kommentar werde hinsichtlich der pauschalen Aufwandsentschädigung Folgendes ausgeführt: „Der Betrag von Euro 537,78 ist ein Freibetrag, der de facto eine Versicherungsgrenze bewirkt, bis zu welcher eine Pflichtversicherung überhaupt nicht eintritt. Erst mit der Überschreitung des Freibetrages entsteht zunächst eine Teilversicherung in der UV, übersteigt der Mehrbetrag auch die Geringfügigkeitsgrenze tritt hingegen Vollversicherung ein. [...] Auf diese Weise werden zB Vortragende in der Erwachsenenbildung in dieser Tätigkeit beitragsfrei und unversichert gehalten“ (Müller in Mosler/Müller/Pfeil, Der SV-Komm [2016], § 49 ASVG, Rz 216 und 216/2). Auch Müller sage in seinem Kommentar nicht aus, dass bei nebenberuflich Tätigen im Sinne der VO BGBI II Nr. 409/2002 (in der jeweils geltenden Fassung) das Nichtvorliegen einer Pflichtversicherung nach ASVG zu einem Entfall der Dienstgeberbeitragspflicht führen würde. Eine dahingehende Interpretation gehe aus Sicht des Finanzamtes über den Text des Kommentars und letztlich auch über die Absicht des Gesetzgebers weit hinaus.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach Abs. 2 leg. cit. sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG (Anm.: eingefügt mit dem BudBG 2009, BGBl I 2009/52, ab 01.01.2010), sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Nach Abs. 3 leg. cit. ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG (Anm.: eingefügt mit dem BudBG 2009, BGBl I 2009/52, ab 01.01.2010).

Gemäß § 4 Abs. 2 erster Halbsatz ASVG ist Dienstnehmer im Sinne dieses Bundesgesetzes, wer in einem Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt beschäftigt wird.

Nach § 4 Abs. 4 ASVG stehen den Dienstnehmern im Sinne dieses Bundesgesetzes Personen gleich, die sich auf Grund freier Dienstverträge auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichten, und zwar für,

1. einen Dienstgeber im Rahmen seines Geschäftsbetriebes, seiner Gewerbeberechtigung, seiner berufsrechtlichen Befugnis (Unternehmen, Betrieb usw.) oder seines statutenmäßigen Wirkungsbereiches (Vereinsziel usw.), mit Ausnahme der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe,
2. eine Gebietskörperschaft oder eine sonstige juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. die von ihnen verwalteten Betriebe, Anstalten, Stiftungen oder Fonds (im Rahmen ihrer Teilrechtsfähigkeit),

wenn sie aus dieser Tätigkeit ein Entgelt beziehen, die Dienstleistungen im wesentlichen persönlich erbringen und über keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel verfügen; es sei denn,

- a) dass sie auf Grund dieser Tätigkeit bereits nach § 2 Abs. 1 Z 1 bis 3 GSVG oder § 2 Abs. 1 BSVG oder nach § 2 Abs. 1 und 2 FSVG versichert sind oder
- b) dass es sich bei dieser Tätigkeit um eine (Neben-)Tätigkeit nach § 19 Abs. 1 Z 1 lit. f B-KUVG handelt oder
- c) dass eine selbständige Tätigkeit, die die Zugehörigkeit zu einer der Kammern der freien Berufe begründet, ausgeübt wird oder
- d) dass es sich um eine Tätigkeit als Kunstschafter, insbesondere als Künstler im Sinne des § 2 Abs. 1 des Künstler-Sozialversicherungsfondsgesetzes, handelt.

Nach § 49 Abs. 1 ASVG sind unter Entgelt die Geld- und Sachbezüge zu verstehen, auf die der pflichtversicherte Dienstnehmer (Lehrling) aus dem Dienst(Lehr)verhältnis Anspruch hat oder die er darüber hinaus auf Grund des Dienst(Lehr)verhältnisses vom Dienstgeber oder von einem Dritten erhält.

Nach § 49 Abs. 7 ASVG kann der Bundesminister für Arbeit, Gesundheit und Soziales nach Anhörung des Hauptverbandes und der Interessenvertretungen der Dienstnehmer und der Dienstgeber für folgende Gruppen von Dienstnehmern und ihnen gleichgestellte Personen gemäß § 4 Abs. 4 feststellen, ob und inwieweit pauschalierte Aufwandsentschädigungen nicht als Entgelt im Sinne des Abs. 1 gelten, sofern die jeweilige Tätigkeit nicht den Hauptberuf und die Hauptquelle der Einnahmen bildet:

1. im Sport- und Kulturbereich Beschäftigte;
2. Lehrende an Einrichtungen, die
 - a) vorwiegend Erwachsenenbildung im Sinne des § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln, BGBl. Nr. 171/1973, betreiben;

... .

Nach § 1 Z 3. der PauschV (Verordnung des Bundesministers für soziale Sicherheit und Generationen über beitragsfreie pauschalierte Aufwandsentschädigungen, BGBl II 409/2002

idF BGBl II 246/2009) gelten nicht als Entgelt im Sinne des § 49 Abs. 1 ASVG Aufwandsentschädigungen bis zur Höhe von 537,78 € im Kalendermonat, soweit sie an Dienstnehmer oder diesen nach § 4 Abs. 4 ASVG gleichgestellte Personen (freie Dienstnehmer) geleistet werden, die als Lehrende an Einrichtungen, die vorwiegend Erwachsenenbildung im Sinne des § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln, BGBl. Nr. 171/1973, betreiben, tätig sind, sofern diese Tätigkeit nicht den Hauptberuf und die Hauptquelle ihrer Einnahmen bildet.

Zu erwähnen sind in diesem Zusammenhang auch § 1 und § 2 lit. a KommStG. Nach § 1 dieses Gesetzes unterliegen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind. Nach § 2 lit. a leg. cit. sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG (*Anm.: eingefügt mit dem BudBG 2009, BGBl I 2009/52, ab 01.01.2010*), sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Die Bf. betreibt eine Einrichtung der Erwachsenenbildung, an der sie Vortragende beschäftigt. Für ihre Tätigkeit (Abhaltung von Kursen) erhalten die Vortragenden eine Entlohnung. Ein Teil dieser Vortragenden erhält eine Entlohnung in einer den in der PauschV vorgesehenen monatlichen Betrag (€ 537,78) übersteigenden Höhe. Diese Personengruppe ist nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens. Der andere Teil der Vortragenden erhält eine Entlohnung, die den in der PauschV vorgesehenen monatlichen Betrag (€ 537,78) nicht übersteigt. Hinsichtlich dieser (beschwerdegegenständlichen) Personengruppe vertritt die Bf. (zusammengefasst) die Auffassung, dass die pauschalisierte Aufwandsentschädigung nicht zum Entgelt zähle, der Bezug von Entgelt aber eine der Tatbestandsvoraussetzungen des § 4 Abs. 4 ASVG sei, sodass Personen, die kein Entgelt (iSd § 4 Abs. 4 ASVG) erhielten, auch keine freien Dienstnehmer nach § 4 Abs. 4 ASVG sein könnten und daher keine Verpflichtung zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen bestehe.

Dazu ist Folgendes auszuführen:

Mit dem BudBG 2009, BGBl I 2009/52, wurde sowohl im Kommunalsteuergesetz als auch im Familienlastenausgleichsgesetz der Kreis der Dienstnehmer (im Sinne der jeweiligen Bestimmungen) um die „freien Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG“ erweitert. Im (auch vom Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 28. August 2020 angesprochenen) Erkenntnis vom 26. Jänner 2017, Ro 2016/15/0022, hat sich der Verwaltungsgerichtshof mit der Frage beschäftigt, welches Verständnis den im § 2 lit. a KommStG idF BGBl I 2009/52 verwendeten Begriff „freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG“ beizumessen ist und ist zu dem Ergebnis gelangt, dass der in § 2 lit. a KommStG verwendete Begriff „freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG“ auf den gesamten Inhalt des § 4 Abs. 4 ASVG verweist und nicht (nur) auf den ersten Teilsatz. Gegenstand dieses Revisionsverfahrens war

die Frage, ob jene Personen, die nach § 2 Abs. 1 Z 1 GSVG pflichtversichert waren – und hinsichtlich derer somit der Ausnahmetatbestand des § 4 lit. a ASVG vorlag – „freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG“ sind, was der Verwaltungsgerichtshof verneint hat. In diesem Erkenntnis hat sich der Verwaltungsgerichtshof aber auch mit der PauschV beschäftigt und in diesem Zusammenhang Folgendes ausgeführt: „Auch aus der Verordnung des Bundesministers für soziale Sicherheit und Generationen über beitragsfreie pauschalierte Aufwandsentschädigungen, BGBl. II Nr. 409/2002 (idF BGBl. II Nr. 246/2009), kann ein Ausschluss der Bezüge der hier betroffenen Personen aus der Kommunalsteuer nicht abgeleitet werden. Diese Verordnung ist – im Zusammenhang mit § 49 Abs. 7 ASVG – vor allem für die Bildung der Beitragsgrundlage und die Bemessung der Sozialversicherungsbeiträge von Bedeutung. Der Ausdruck ‚Entgelt‘ in § 5 Abs. 2 ASVG ist zwar ebenfalls im Sinne des § 49 ASVG zu verstehen (vgl. VwGH vom 14. März 2013, 2010/08/0161, mwN). Die Beurteilung einer Zahlung als pauschalierte Aufwandsentschädigung iSd § 49 Abs. 7 ASVG (iVm mit der genannten Verordnung) kann sohin die Auswirkung haben, dass die Geringfügigkeitsgrenze des § 5 Abs. 2 ASVG unterschritten wird. Dass aber für die Tätigkeit eine Vereinbarung der Unentgeltlichkeit getroffen worden wäre (vgl. VwGH vom 14. März 2013, 2010/08/0222), sodass die Voraussetzung ‚aus der Tätigkeit ein Entgelt beziehen‘ nicht vorliegen würde, wird auch in der Revision nicht behauptet.“ Damit hat der Verwaltungsgerichtshof klar zum Ausdruck gebracht, dass es bei der PauschV (iZm § 49 Abs. 7 ASVG) um die Bildung der Beitragsgrundlage und die Bemessung der Sozialversicherungsbeiträge geht. Der Begriff „Entgelt“ sei zwar im Sinne des § 49 ASVG zu verstehen; das in § 4 Abs. 4 ASVG normierte Tatbestandsmerkmal „aus der Tätigkeit ein Entgelt beziehen“ hat der Verwaltungsgerichtshof in Anbetracht der (unstrittigen) Tatsache, dass für die Tätigkeit keine Unentgeltlichkeit vereinbart worden war, jedoch als erwiesen erachtet.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies Folgendes: Die Bf. hat – wie oben dargestellt wurde – mit sämtlichen Vortragenden gleichlautende Verträge abgeschlossen. Aus diesen Verträgen geht hervor – und wird auch von der Bf. nicht in Abrede gestellt –, dass sämtliche Vortragenden ihre Tätigkeit (Abhaltung von Kursen) nicht unentgeltlich ausgeübt haben, sondern dass sie dafür eine Entlohnung (siehe Punkt 9) Honorar) erhalten haben. Im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vom 26. Jänner 2017, Ro 2016/15/0022) bedeutet dies, dass die Voraussetzung, dass sie „aus der Tätigkeit ein Entgelt bezogen“ haben, vorliegt. Daher ist auch bei den beschwerdegegenständlichen Vortragenden die den monatlichen Betrag von € 537,78 nicht übersteigende Entlohnung in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages einzubeziehen, weil es sich bei diesem Betrag – wie auch die Bf. ausdrücklich eingeräumt hat – (nur) um eine ausschließlich für die Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge relevante Rechengröße handelt.

Der Beschwerde war daher der gewünschte Erfolg zu versagen.

Zur Revision (Art. 133 Abs. 4 B-VG):

In ihrer Beschwerde (vom 20. August 2014) hat die Bf. ua. auch beantragt, die Revision an den

Verwaltungsgerichtshof zuzulassen.

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. Das bedeutet, dass der Ausspruch der Zulässigkeit bzw. Unzulässigkeit der Revision an den Verwaltungsgerichtshof keine Ermessensentscheidung ist. Zu der Frage, welches Verständnis dem Begriff „freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG“ beizumessen ist, gibt es bereits eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, und zwar vom 26. Jänner 2017, Ro 2016/15/0022. Dieses Erkenntnis ist zum Kommunalsteuergesetz ergangen. Für das Bundesfinanzgericht sind jedoch keine Gründe erkennbar, die dafür sprechen würden, dem auch im Familienlastenausgleichsgesetz verwendeten Begriff „freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG“ ein anderes Verständnis beizumessen, als im Kommunalsteuergesetz. Die Revision ist daher nicht zulässig.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 23. November 2020