

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 29. April 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 14. April 2014 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006 bis 2013, Steuernummer ***BF1StNr1***,

zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2006 und 2007 sowie die Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006 bis 2013 werden aufgehoben.

Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2008 bis 2013 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. Streitpunkt

Strittig ist, ob für die Vergütungen eines in Österreich tätigen Gesellschafter-Geschäftsführers einer in Deutschland gegründeten GmbH Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006 bis 2013 zu entrichten sind.

II. Verfahrensablauf

II.1. Verfahrensablauf vor der Abgabenbehörde

II.1.1. Der neu engagierte Steuerberater der Beschwerdeführerin, der *****Bf1*****, im folgenden „die Bf.“, hat am 11.02.2013 unter Darlegung des Sachverhaltes ein Auskunftersuchen an das Finanzamt gestellt. Das Finanzamt kam in dessen Beantwortung vom 28.02.2013 zum Schluss, dass es sich bei der Bf. um eine doppelt ansässige Kapitalgesellschaft handle, weil sich der Registersitz der Bf. in Deutschland befinde, der Ort der Geschäftsleitung jedoch in Österreich. Gemäß Artikel 16 Abs. 2 DBA-Deutschland werde das Besteuerungsrecht an den Geschäftsführerbezügen, die ein in Österreich ansässiger Geschäftsführer einer in Deutschland ansässigen GmbH beziehe, Deutschland zugeteilt. Die Abkommensregelung komme unabhängig davon zur Anwendung, wo die Tätigkeit des Geschäftsführers ausgeübt werde.

In der Folge erstattete der Steuerberater der Bf. mit Schreiben vom 09.08.2013 je eine Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG für die Jahre 2003 bis 2005. Alle drei Schreiben weisen denselben Inhalt auf und lauten:

*„Sehr geehrte Damen und Herren, namens und auftrags meiner oben bezeichneten Mandantschaft, erkläre ich für den Geschäftsführer der Bf., Herrn *****2*****, folgenden Sachverhalt als verwirklicht und erstatte Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG:*

Nach Übernahme der Bf. als Mandant und bei Durchsicht der von der Bf. zur Verfügung gestellten Unterlagen wurde eine Betriebsstätte in Österreich festgestellt.

Dadurch dass der Geschäftsführer seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hat und die Geschäfte der Bf. auch überwiegend in Österreich abgewickelt hat, entsteht eine Steuerschuld in Österreich.

Die Gewinne der Bf. wurden jedoch nach deutschem Steuerrecht ermittelt und die Steuern wurden zur Gänze in Deutschland abgeführt.

*Aus der Auskunft von Herrn *****3*****, Finanzamt *****4*****, vom 28. Februar 2013 ergibt sich für die Bf. in Österreich eine Steuerpflicht.*

Die Berichtigung der Jahresabschlüsse der Bf. für die Jahre 2003 bis 2013 wird nun von uns vorgenommen.

Aus unseren Arbeiten ergibt sich eine Körperschaftsteuerschuld für das Veranlagungsjahr 2003 in Höhe von 67.372,00.

Außerdem ist Herr ***2*** aufgrund seiner 100%igen Gesellschafterstellung als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer gemäß § 22 Z 2 EStG zu qualifizieren. In dieser Funktion bezieht Herr ***2*** Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Für den Bereich der Lohnnebenkosten werden wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer als Dienstnehmer qualifiziert, mit der Folge, dass sämtliche Bezüge der Lohnnebenkostenpflicht unterliegen.

Somit ergibt sich für das Veranlagungsjahr 2003 eine Steuerschuld für die Lohnnebenkosten (DB, DZ, KommSt) in Höhe von EUR 13.060,96.

Da die entsprechenden Abgaben bereits entrichtet wurden, ist die Voraussetzung für die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige gegeben.“

II.1.2. In Beantwortung einer Aufforderung des Finanzamtes vom 20.11.2013 übermittelte die steuerliche Vertretung der Bf. mit Schreiben vom 19.12.2013 eine Aufstellung über die Vergütungen von Herrn ***2*** für die Jahre 2006 bis 2013 und die Höhe des darauf entfallenden Dienstgeberbeitrages und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag.

Jahre	Vergütungen		DB		DZ	Summe DB und DZ	
2006	166.169,90	4,50%	7.477,65	0,36%	598,21	8.075,86	
2007	166.169,90	4,50%	7.477,65	0,36%	598,21	8.075,86	
2008	153.387,60	4,50%	6.902,44	0,36%	552,20	7.454,64	
2009	153.387,60	4,50%	6.902,44	0,36%	552,20	7.454,64	
2010	158.055,60	4,50%	7.112,50	0,36%	569,00	7.681,50	
2011	167.391,60	4,50%	7.532,62	0,36%	602,61	8.135,23	
2012	166.169,90	4,50%	7.477,65	0,36%	598,21	8.075,86	
2013	69.746,50	4,50%	3.138,59	0,36%	251,09	3.389,68	
			54.021,54		4.321,72	58.343,26	

II.1.3. Im Anschluss fand eine Lohnsteuer- und Kommunalsteuerprüfung für den Zeitraum 01.01.2006 bis 31.12.2013 statt. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 26.03.2014 hält fest:

„Sachverhaltsdarstellung:

Die Bf. ist zwar in Deutschland (***5***) registriert, verfügt aber am dortigen Registersitz über keine eigenen Büro-, Geschäfts- bzw. Repräsentationsräumlichkeiten. Derartige Räumlichkeiten existieren in Österreich am Wohnsitz des Geschäftsführers.

Die Geschäftstätigkeit des zu prüfenden Unternehmens umfasste im Prüfungszeitraum vorerst die Verwaltung des Geldvermögens, das durch Veräußerung von davor im Besitz der GmbH gewesenen Grundstücken gebildet wurde. Seit 2007 werden von der GmbH auch wieder wie zuvor bis zum Jahr 2002 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

Der Gesellschafter, Herr ***2***, ist mit 100% am Stammkapital der GmbH (== Alleingesellschafter) beteiligt und ist darüber hinaus auch zum Geschäftsführer (GF) bestellt. Der GF übte seine gesellschaftsrechtlichen Funktionen (Gesellschafter, Geschäftsführer) während des gesamten Prüfungszeitraumes von seinem Wohnsitz in Österreich = ***6*** aus bzw. wurden sämtliche Geschäfte der GmbH ausschließlich von ihm von seinem Wohnsitz aus geleitet. Auch wurden die Geschäftsunterlagen der GmbH in Österreich unterzeichnet und aufbewahrt. Die unternehmerischen Entscheidungen (Geschäftsabschlüsse, Entscheidungsgewalt user.) wurden vom GF von Österreich aus getroffen.

Auch wenn sich der Registersitz in Deutschland befindet, der Ort der Geschäftsleitung lag und liegt somit in Österreich am Wohnsitz des GF.

Gemäß § 41 FLAG haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet der Republik Österreich Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag (B) zu leisten.

Zu den Dienstnehmern zählen entsprechend den Bestimmungen des §41 FLAG auch sämtliche Bezüge und Vergütungen von am Stammkapital einer GmbH wesentlich beteiligten Personen.

Herr ***2*** war im gesamten Feststellungszeitraum nach den Bestimmungen des GSVG in Österreich pflichtversichert und unterlag somit den Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit der Republik Österreich.

Ausschließungsgründe (z.B. über 60 Jahre, begünstigter Behinderter) konnten nicht festgestellt werden. Außerdem ist der Dienstgeberbeitrag nicht vom Wirkungsbereich des Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Österreich-Deutschland erfasst.

Somit waren von den an den GF gewährten Bezüge und Vergütungen (z. B. teilweise Sachbezug) entsprechend den Bestimmungen der §§ 41 FLAG, 122 WKG bzw. 207 BAO der DB und der Zuschlag zum DB zu ermitteln und vorzuschreiben.

Ergänzend hierzu wird auf die Ausführungen in der schriftlich erteilten Auskunft vom 28. Februar 2013 zu der sachverhaltsbezogenen Anfrage vom 11. Februar 2013, den schriftlichen Ausführungen der die Jahre 2003, 2004 und 2005 betreffenden, am 9. Oktober 2013 dem BP Prüforgang übergebenen und mit 9. August 2013 datierten Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG sowie der schriftlichen Vorhaltsbeantwortung vom 19. Dezember 2013, eingelangt am 20. Dezember 2013, hingewiesen, aus denen ersichtlich ist, dass der bereits in der erwähnten Selbstanzeige dargestellte Sachverhalt unverändert auch in den Folgejahren ab 2006 bis dato vorliegt.“

Feststellungen

Die Festsetzung des DB und des Zuschlages zum DB (DZ) für die Jahre 2006 bis 2013 erfolgt unter Anwendung der zehnjährigen Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben nach § 207 BAO.

Auf Grund der vorliegenden Selbstanzeige nach § 29 FinStrG für die Jahre 2003 bis 2005 ist davon auszugehen, dass auch in den Jahren ab 2006 eine Betriebsstätte der Bf. in Österreich vorliegt, die genannten Abgaben (DB, DZ) jedoch nicht gemeldet oder abgeführt wurden.

*Durch das Vorliegen des gewöhnlichen Aufenthaltes des GF, Herrn ***2***, in Österreich ist zumindest von bedingtem Vorsatz auszugehen, da dieser Umstand für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht berücksichtigt wurde.“*

Die festgestellten Bemessungsgrundlagen entsprechen jenen in der Aufstellung der Bf., lediglich für das Jahr 2013 wurde ein Ganzjahresbezug von EUR 166.169,90 herangezogen.

Mit Schreiben vom 31.03.2014 beantragte die steuerliche Vertretung der Bf. um Änderungen in der Niederschrift zur Schlussbesprechung. In diesem Schreiben wird ausgeführt, dass das Vorliegen eines bedingten Vorsatzes auf Seiten von Herrn ***2*** nicht anerkannt wird. Begründet wird dies damit, dass die Beratung, dass die Geschäftsführerbezüge von Herrn ***2*** in Deutschland zu besteuern seien und daher auch dort davon von der Bf. Lohnsteuer einbehalten und an das zuständige deutsche Finanzamt abgeführt wurde, durch die ***7***, eine deutsche Steuerberatung, in ***5*** erfolgt sei. Herr ***2*** müsse auf die Korrektheit der Beratung durch einen berufsständischen Vertreter vertrauen können, da ihm als britischen Staatsbürger nicht zuzumuten sei, dass er die österreichischen Gesetze im Detail kenne. Aus Sicht von Herrn ***2*** und der GmbH seien die Abgaben daher richtig abgeführt worden. Ein bedingter Vorsatz liege daher nicht vor.

Die Feststellungen der Schlussbesprechung wurden unverändert in den Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 14.04.2014 übernommen.

II.1.4. Das Finanzamt ist den Prüfungsfeststellungen gefolgt und hat am 14.04.2014 je einen Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB), einen Bescheid über die Festsetzung des Säumniszuschlages für den DB sowie einen Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2006 bis 2013 erlassen. Die in den Bescheiden herangezogenen Bemessungsgrundlagen entsprachen den durch die Bf. bekanntgegebenen. Lediglich für das Jahr 2013 wurde die gesamte Jahresbemessungsgrundlage in Höhe von EUR 166.169,90 herangezogen. Zur Begründung wurde auf den Bericht vom 14.04.2014 verwiesen.

II.1.5. Mit Schreiben vom 29.04.2014 hat die steuerliche Vertretung der Bf. gegen sämtliche Bescheide Beschwerde erhoben. Die Beschwerde richtet sich gegen die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages, des Säumniszuschlages auf den Dienstgeberbeitrag und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006 bis 2013. Sie begründete ihre Beschwerde wie folgt:

„A) Erklärung, inwieweit die Bescheide angefochten werden:

*Die Beschwerde richtet sich gegen die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages, Säumniszuschlages auf den Dienstgeberbeitrag sowie des Zuschlages auf dem Dienstgeberbeitrag in den Jahren 2006 bis 2012 (Anmerkung: Im Betreff werden auch die Bescheide für das Jahr 2013 aufgezählt), da seitens des Finanzgerichtes ***5*** die Vorfrage des Bestehens der Steuerpflicht der Bf. in Österreich noch zu klären ist.*

B) Erklärung, welche Änderungen beantragt werden

*Gemäß Schriftsatz der Bearbeiterin der Geschäftsstelle des Finanzgerichtes ***5*** vom 17. März 2014, Frist 15. Juni 2014, vertritt letztere die Rechtsanschauung, dass die Geschäftsführung in den fraglichen Jahren von ***5*** aus erfolgt sei. Die Bearbeiterin beruft sich hierbei auf einen Passus in den Wertpapierverträgen der Commerzbank ***5***, daß „die Abwicklung der Wertpapiergeschäfte ausschließlich von den Vermögensverwaltern der Commerzbank ***5*** durchgeführt“ wurde, wofür auch bis 30. Juni 2008 (siehe Seite 3 des beigefügten Schreibens) Verwaltungsgebühren bezahlt wurden.*

Meine Kanzlei vertritt in Übereinstimmung mit der österreichischen Finanzverwaltung die Rechtsaufsicht, dass die Geschäftsleitung jedenfalls von Österreich aus erfolgt ist. Aus diesem Grund wurde daher eine Steuerpflicht in Österreich zu Recht angenommen.

*Da nunmehr aufgrund des Schreibens der Bearbeiterin der Geschäftsstelle des Finanzgerichtes ***5*** vom 17. März 2014 eine Doppelbesteuerung droht, ist meine Kanzlei unter Einhaltung der Rechtsmittelfristen gezwungen, das Rechtsmittel der Beschwerde einzubringen, um eine effektive Doppelbesteuerung der Bezüge von Herrn ***2*** auf Ebene der Bf. einerseits in Deutschland und andererseits in Österreich zu vermeiden.*

C) Begründung

*Sollte der Richter des Finanzgerichts ***5*** über die Vorfrage der Steuerpflicht der Bezüge von Herrn ***2*** in Deutschland positiv absprechen, so ist die Besteuerung dieser Bezüge in Deutschland nicht DBA-konform.*

Es wird daher das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht, um die Frist offen zu halten. (...)“

Das vorgelegte Schreiben vom 17.03.2014 ist nicht vom Finanzgericht ***5***, sondern es handelt sich um eine Stellungnahme des Finanzamtes ***5***-Mitte an das Finanzgericht ***5*** in der Klage der Bf. gegen das Finanzamt ***5***-Mitte zur möglichen Haftung der Bf. für Lohnsteuer für den Zeitraum 01.01.2003 bis 31.05.2010 in Deutschland. Darin werden anhand des vorliegenden Sachverhaltes Argumente aufgezählt, die für den Ort der Geschäftsleitung der Bf. in Deutschland sprechen und ab wann eventuell der Ort der Geschäftsleitung gewechselt haben könnte. Das Finanzamt ***5***-Mitte regt an, dass die Bf. die Tätigkeiten des Herrn ***2*** in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Bf. im Detail darstellt.

Des Weiteren findet sich in den Akten ein Schreiben des Finanzgerichtes ***5*** vom 15.06.2014 an die Bf., in der diese aufgefordert wird, sich zur Stellungnahme des Finanzamtes ***5***-Mitte zu äußern.

II.1.6. Mit Bescheid-Mängelbehebungsauftrag vom 30.09.2014 wurde die Bf. aufgefordert, das fehlende Inhaltserfordernis gemäß § 250 Abs. 1 BAO der Beschwerde zu beheben. Aus der eingebrachten Beschwerde sei nicht ersichtlich, welche Änderung (§ 250 Abs. 1 lit. c. BAO) beantragt werde.

Mit Schreiben vom 03.11.2014 wurde der Mängelbehebungsauftrag beantwortet:

„B) ERKLÄRUNG, WELCHE ÄNDERUNGEN BEANTRAGT WERDEN:

Ergänzung:

*Das Finanzgericht ***5*** hat über die Besteuerungshoheit des deutschen Einkommensteuergesetzes sowie in weiterer Folge im Sinne des Artikels 16 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Deutschland abzusprechen. Wird die Besteuerungshoheit endgültig der Bundesrepublik Deutschland zugesprochen, also auch die Geschäftsleitung in Deutschland angenommen, so kann eine Besteuerung der Geschäftsführungsgehälter auf Ebene der Bf. in Österreich aufgrund der fehlenden Bemessungsgrundlagen nicht durchgeführt werden.*

Durch eine endgültige Zuteilung der Geschäftsführung nach Deutschland ist auch Sozialversicherungspflicht in Deutschland gegeben. Da die DB- und DZ-Pflicht an die Sozialversicherungspflicht in Österreich anknüpft, welche im Falle der Besteuerungshoheit der Bundesrepublik Deutschland nicht gegeben ist, fällt die Bemessungsgrundlage weg.

*Es wird daher beantragt, die Bescheide in der Art abzuändern, dass die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag solange vorläufig mit EUR 0,00 festgesetzt wird, bis das Finanzgericht ***5*** abschließend über die Steuerpflicht der Bezüge von Herrn ***2*** auf Ebene der Bf. abgesprochen hat.*

C) BEGRÜNDUNG:

*Sollte das Finanzgericht ***5*** über die Vorfrage der Steuerpflicht der Bezüge von Herrn ***2*** in Deutschland positiv absprechen, so ist die Besteuerung dieser Bezüge in Österreich möglich, da eine Besteuerung der Bezüge auf Ebene der Gesellschaft sowohl in Österreich als auch in Deutschland dem Grundsatz der Einmalbesteuerung widerspricht. (...).“*

II.1.7. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 09.02.2015 wurde die Beschwerde der Bf. vom 29.04.2014 als unbegründet abgewiesen. Die Begründung hält fest:

„Als Begründung wird in der Beschwerde angeführt, dass das Finanzgericht ***5*** über die Besteuerungshoheit des deutschen Einkommensteuergesetzes sowie in weiterer Folge des Artikels 16 DBA Ö-D noch abzusprechen habe. Würde die Besteuerungshoheit endgültig der Bundesrepublik Deutschland zugesprochen und damit auch die Geschäftsleitung in Deutschland angenommen, so könne eine Besteuerung der Geschäftsführergehälter auf Ebene der GmbH in Ö nicht durchgeführt werden. Durch eine endgültige Zuteilung der Geschäftsführung nach Deutschland sei auch Sozialversicherungspflicht in D gegeben. Da die DB- und DZ-pflicht an die SV-pflicht in Ö anknüpfe, fiel die Bemessungsgrundlage bei Besteuerungshoheit der Republik D weg.

Die Beschwerde wird aus folgenden Gründen abgewiesen:

Unstrittig ist der im Bescheid angeführte Sachverhalt, nach welchem der Geschäftsführer, ***2***, am Wohnsitz des Geschäftsführers in ***6***, für die Gesellschaft wesentlich tätig wurde. Im gesamten Zeitraum war Herr ***2*** nach den Bestimmungen des GSVG in Österreich pflichtversichert.

§41 FLAG 1967 normiert: (1) Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

(2) Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(3) Der Beitrag des Dienstgebers ist 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.

§ 53 Abs. 3 FLAG normiert wie folgt: „§ 41 ist im Rahmen der Koordinierung der sozialen Sicherheit im Europäischen Wirtschaftsraum mit der Maßgabe anzuwenden, dass ein Dienstnehmer im Bundesgebiet als beschäftigt gilt, wenn er den österreichischen Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit unterliegt.“

Unstrittig ist, dass der Geschäftsführer ***2*** ein Dienstnehmer iSd § 41 Abs. 2 FLAG 1967 ist, da er Einkünfte iSd § 22 Z 2 EStG 1988 bezog. Unstrittig ist, dass der Geschäftsführer physisch am Wohnsitz in Österreich für das Unternehmen wesentlich tätig war und dass Österreich sein Ansässigkeitsstaat ist.

Wenn nunmehr die Beschwerdeführerin meint, dass es bedeutsam ist, ob die Besteuerungshoheit Deutschland zugesprochen wird, so verkennt sie insofern die Rechtslage, als für die Beurteilung der Besteuerungshoheit (Deutschland oder Österreich) auf Ebene der GmbH es darauf ankommt, an welchem Ort der für die Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet wird. Für die Beurteilung, wo ein Dienstnehmer Ssd FLAG beschäftigt ist, kommt es aber darauf an, wo er physisch tätig wurde, welchen nationalen sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen er unterliegt und wo sein Wohnsitz ist.

Die Beurteilung, welche nationale Rechtsvorschrift anzuwenden ist, orientiert sich in erster Linie am Territorialitäts- bzw. Beschäftigungslandprinzip. Demzufolge unterliegt eine Person grundsätzlich immer den sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen jenes Staates, in dem die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird.

Das Territorialitätsprinzip findet sowohl auf Tätigkeiten Anwendung die noch von der VO 1408/71 erfasst sind als auch auf alle Beschäftigungsverhältnisse, für die bereits die seit 1.5.2010 in Geltung stehende VO 883/2004 heranzuziehen ist.

Ob es sich um eine unselbständige Beschäftigung handelt oder Selbständigkeit vorliegt, ist nicht relevant.

Das Territorialitätsprinzip kommt immer dann zum Tragen, sofern die Verordnungen keine expliziten Ausnahmen (z. B. Entsendung) vorsehen.

VO 1408/71 sieht in Artikel 13 vor, dass man grundsätzlich nur den Rechtsvorschriften eines einzigen Mitgliedstaates unterliegt, und zwar dessen, in dem man arbeitet bzw. (im Fall von Arbeitslosen und Rentnern) zuletzt gearbeitet hat. Dies gilt auch, wenn man nicht in diesem Mitgliedstaat wohnt oder der Arbeitgeber seinen Sitz nicht in diesem Mitgliedstaat hat (zum Beispiel bei Telearbeit).

Wie bereits aus diesem letzten Satz ersichtlich, ist es für die Beurteilung der DB-Pflicht nicht relevant, in welchem Mitgliedstaat der Arbeitgeber seinen Sitz hat, sondern es ist ausschließlich der Ort des Tätigwerdens maßgeblich. Selbst wenn man ins Treffen führe, dass der Geschäftsführer auch in Deutschland tätig gewesen wäre, würde dies an der Beurteilung nichts ändern, normiert doch Artikel 14 der VO 1408/71 für solche Fälle, dass man:

- 1) den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dessen Gebiet man wohnt, unterliegt, wenn man seine Tätigkeit zum Teil im Gebiet dieses Staates ausübt oder wenn man für mehrere Unternehmen oder mehrere Arbeitgeber tätig ist, die ihren Sitz oder Wohnsitz im Gebiet verschiedener Mitgliedstaaten haben;*
- 2) den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dessen Gebiet das Unternehmen oder der Arbeitgeber, das bzw. der einen beschäftigt, seinen Sitz oder Wohnsitz hat, unterliegt, sofern man nicht im Gebiet eines der Mitgliedstaaten wohnt, in denen man seine Tätigkeit ausübt.*

Unstrittig ist, dass der Wohnort in Österreich lag und dass der Geschäftsführer in Österreich tätig wurde, weshalb im Anwendungszeitraum der VO 1408/71 die Beschäftigung des Geschäftsführers immer den österreichischen Vorschriften über soziale Sicherheit unterlag.

Auch im Anwendungszeitraum der VO 883/2004 ab 1.5.2010 ändert sich an der Beurteilung nichts. Artikel 11 Abs. 3 der VO legt (vorbehaltlich der Artikel 12 bis 16) fest, dass eine Person, die in einem Mitgliedstaat eine Beschäftigung oder selbständige Erwerbstätigkeit ausübt, den Rechtsvorschriften dieses Mitgliedstaats unterliegt. Dieser Grundsatz gilt auch dann, wenn die tätige Person nicht im Beschäftigungsland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat wohnt oder wenn der Arbeitgeber Sitz oder Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat hat.

Selbst wenn der Geschäftsführer auch in anderen Ländern tätig gewesen wäre, würde dies keine andere Beurteilung nach sich ziehen, denn eine Person, die gewöhnlich in zwei oder mehr Mitgliedstaaten eine Beschäftigung ausübt, unterliegt a) den Rechtsvorschriften des Wohnmitgliedstaats, wenn sie dort einen wesentlichen Teil ihrer Tätigkeit ausübt oder wenn sie bei mehreren Unternehmen oder Arbeitgebern beschäftigt ist, die ihren Sitz oder Wohnsitz in verschiedenen Mitgliedstaaten haben, oder b) den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem das Unternehmen oder der Arbeitgeber, das bzw. der sie beschäftigt, seinen Sitz oder Wohnsitz hat, sofern sie keinen wesentlichen Teil ihrer Tätigkeiten in dem Wohnmitgliedstaat ausübt.

Insofern ist es selbst aus sozialversicherungsrechtlichen Überlegungen nicht relevant, wo der Wille der Geschäftsleitung gebildet wird bzw. oder ob die GmbH nun unter das Besteuerungsregime von Österreich oder Deutschland fällt; entscheidend ist vielmehr, dass der Geschäftsführer wesentlich in Österreich tätig war und daher zu Recht den sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften Österreichs unterworfen wurde.

Die Beurteilung des Sachverhalts durch die deutsche Finanzbehörde ist keine Vorfrage in dem Sinne, als deren Beantwortung ein unentbehrliches Tatbestandselement für die Entscheidung der Hauptfrage im konkreten Rechtsfall bildet (zB VwGH 15.1.2008, 2006/15/0219), auch liegt kein vorweg zu klärendes rechtliches Moment, das für sich allein Gegenstand einer bindenden Entscheidung einer anderen Behörde (bzw. derselben Behörde in einem anderen Verfahren) ist vor, weshalb ein Zuwarten auf den Ausgang dieses Verfahrens entbehrlich ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.“

II.1.8. Mit Schreiben vom 18.02.2015 stellte die steuerliche Vertretung der Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

II.2. Verfahrensablauf vor dem Bundesfinanzgericht

II.2.1. Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht hinsichtlich der Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag am 21.07.2015 zur Entscheidung vorgelegt.

II.2.2. Die steuerliche Vertretung der Bf. beantragte die Einleitung eines Verständigungsverfahrens gemäß Artikel 25 des österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens für die Jahre 2005 bis 2008. Dieses wurde im Februar 2016 beim Bundesministerium für Finanzen eingeleitet. Begründet wurde dies damit, dass Herr ***2***, wohnhaft in ***6*** geschäftsführender Alleingesellschafter der Bf., ***11***, D-***17*** ***5***, sei. Der Geschäftsführungssitz befinde sich aufgrund der Ansässigkeit von Herrn ***2*** in Österreich in ***16***, womit die Bf. als doppelt ansässige Kapitalgesellschaft einzustufen sei.

Herr ***2*** beziehe aus einer Geschäftsführertätigkeit bei der Bf. aus deutscher Sicht Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, die in den Jahren 2005 bis 2008 auch in Deutschland ordnungsgemäß dem Lohnsteuerabzug sowie dem Solidaritätszuschlag unterworfen wurden.

Es wurde daher in den Jahren 2005 bis 2008 in Deutschland eine Gesamtsumme von EUR 251.102,04 an Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag abgeführt.

Ab dem Jahr 2009 sei in Deutschland eine freiwillige Veranlagung zur Einkommensteuer durchgeführt und die Lohnsteuern zur Gänze seitens des Finanzamtes ***5*** rückgezahlt worden. Es sei somit seitens der deutschen Finanzbehörde anerkannt, dass die Gehälter von Herrn ***2*** in den Zeiträumen ab dem Jahr 2009 nicht in Deutschland, sondern in Österreich der Versteuerung unterlägen.

Im Jahr 2013 habe sich herausgestellt, dass die Einkünfte des Herrn ***2*** aufgrund seines Tätigwerdens in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich in Form von Einkünften aus selbständiger Arbeit der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen sind. Mit Bescheid vom 25.02.2016, je für die Jahre 2005 bis 2008, sei von der österreichischen Finanzverwaltung für den Zeitraum 2005 bis 2008 Einkommensteuer in der Gesamthöhe von EUR 230.451,02 festgesetzt worden.

Somit drohe eine effektive Doppelbesteuerung für die Geschäftsführerbezüge.

II.2.3. Eine Rücksprache des BFG mit dem BMF hat ergeben, dass das Verständigungsverfahren im Mai 2020 abgeschlossen wurde.

Mit Schreiben vom 25.05.2020 teilte das BMF der steuerlichen Vertretung von Herrn ***2*** – die steuerliche Vertretung ist ident mit jener für die Bf. - mit, dass das Verständigungsverfahren abgeschlossen ist. Es führt aus:

„In Bezug auf das gegenständliche Verständigungsverfahren, welches aufgrund Ihres Antrags vom 07.02.2017 am 16.05.2017 mit der deutschen Steuerverwaltung eingeleitet wurde, teilt das BMF mit, dass die deutsche Steuerverwaltung mit Schreiben vom 13.05.2020 das BMF darüber informierte, dass das Besteuerungsrecht an den Geschäftsführerbezügen der Jahre 2005 bis 2008 ausschließlich Österreich zusteht und Deutschland die Doppelbesteuerung durch Freistellung vermeidet. (...).“

II.2.4. Das BFG stellte mit Vorhalt vom 29.07.2017 einige Fragen zum Sachverhalt an die Bf. . Diese wurden mit Schreiben vom 18.08.2017 wie folgt beantwortet:

*„1) Seit wann gibt es die Grundstücksverwaltung ***Bf1***? Von wem wurde sie gegründet? Seit wann ist Herrn ***2*** 100%iger Alleingesellschafter- Geschäftsführer?*

*Die Grundstücksverwaltung ***Bf1*** wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 7. Mai 1992 gegründet (siehe anbei). An der Gesellschafterin, der ***9*** Beteiligungs-Aktiengesellschaft war Frau ***8***, Mutter von Herrn ***2***, zu 25 % beteiligt. Im Rahmen einer Realteilung wurden die Anteile von Frau ***8***, geb. ***9*** abgeteilt. Frau ***8*** war seit Gründung der Gesellschaft bis 21. Januar 2000 alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin der Gesellschaft.*

*Laut beigefügten Notariatsakt vom 15. Oktober 1999 des Notariats Dr. ***10*** hat Frau ***8*** im Punkt III ihr Einzelunternehmen mit Sitz in ***5***, das die 100% Beteiligung an der Grundstücksverwaltung ***Bf1*** gehalten hat, an ihren Sohn, Herrn ***2*** mit Wirksamkeit 1. Jänner 2000 übergeben. Die Geschäftsführung ging mit Handelsregistereintrag vom 21. Jänner 2000 auf Herrn ***2*** über. Historische Firmenbuchauszüge für die Jahre 2003, 2004, 2007, 2009 und 2016 finden Sie anbei.*

2) Was macht und machte die Bf. im Zeitraum 2006 bis 2013? Verwaltet(e) sie ausschließlich eigenes oder auch fremdes Vermögen? In welcher Weise ist/war sie in Form der Vermietung und Verpachtung tätig? Beschreiben Sie die Tätigkeit und legen Sie den aktuellen und bei durchgeführten Änderungen die historischen Gesellschaftsverträge der Bf. für den Beschwerdezeitraum vor.

Im Zeitraum 2006 bis 2013 hat die Bf. ausschließlich eigenes Vermögen in Form von Wertpapieren, Beteiligungen an inländischen Gesellschaften sowie diversen Wertgegenständen (Schmuck, Edelmetalle) verwaltet.

Zwischen 2006 und 2011 wurde auch eine Immobilie mit Belegenheit in Deutschland gehalten, deren Verwaltung durch eine deutsche Hausverwaltungsfirma erfolgte. Für die daraus entstehenden Einkünfte stand jedoch Deutschland das alleinige Besteuerungsrecht zu.

*3) Gibt es weitere deutsche Gesellschaften, an denen entweder die Bf. oder Herr ***2*** beteiligt ist?*

Es gibt keine weiteren deutschen Gesellschaftsbeteiligungen.

*4) Legen Sie den für den Beschwerdezeitraum gültigen Geschäftsführungsvertrag zwischen der Bf. und Herrn ***2*** vor.*

Geschäftsführungsvertrag liegt bei. Der Vertrag gilt unverändert ab Übernahme der Geschäftsführung.

*5) War Herr ***2*** im Beschwerdezeitraum auch in Deutschland oder anderen Ländern sozialversichert?*

Sozialversicherungspflicht bestand nur in Österreich.

6) Verjährungsfristen für hinterzogene Abgaben:

*Zunächst wird hier nochmals festgehalten, dass die Bf. ihren statuarischen Sitz in ***5***, ***11*** unterhält. Bei einer GmbH wird angenommen, dass der eingetragene Geschäftsführer seine Geschäftsführungstätigkeit am statutarischen Sitz der Gesellschaft ausübt. Die Geschäftsführung wurde daher aufgrund gesetzliche Fiktion in Deutschland ausgeübt. Bei der Beratung durch die ***7*** wurde ebenfalls von einem Geschäftsführungssitz in Deutschland ausgegangen, womit keine Sozialversicherungspflicht in Österreich zu erblicken war. Wie Sie in ihrem Vorhalt korrekt ausführen, muss sich Herr ***2*** auf die Korrektheit der Beratung verlassen können. Entsprechende Besprechungsprotokolle der ***7*** die steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Beratung betreffend, können nicht vorgelegt werden.*

*Faktum ist, dass Herr ***2*** bezüglich der Sozialversicherungspflicht der Geschäftsführungseinkünfte in Österreich einem Tatbildirrtum unterlag. Da der Irrrende laut Leitner, Brandl, Kert, „Handbuch Finanzstrafrecht“: RZ 534 ff. nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklicht, der einen gesetzlichen Tatbild entspricht, wird eine Vorsätzlichkeit der Tat ausgeschlossen. Ein bedingter Vorsatz, wie im Vorhalt dargestellt, kann somit nicht vorliegen.*

Das Mandat für den Klienten wurde Ende 2012 übernommen. Am 9. Oktober 2013 ist der Prüfungsauftrag für die Jahre 2003 bis 2012 ergangen. Zu diesem Zeitpunkt waren die berichtigten Jahresabschlüsse 2003 bis 2005 beim Finanzamt eingereicht, für die auch Selbstanzeigen vorgelegen haben. Da mit Unterfertigung des Prüfungsauftrages eine strafbefreiende Abgabe einer Selbstanzeige nicht mehr möglich ist, wurden aus dargelegten Grund für die Jahre 2006 bis 2013 keine Selbstanzeigen mehr abgegeben. Die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die gegenständlichen Jahre ist im Rahmen der Betriebsprüfung erfolgt, wobei jedoch bereits im Betriebsprüfungsverfahren deren Aussetzung bis zur Entscheidung über den Ort des tatsächlichen Geschäftsführungssitzes der Gesellschaft vereinbart wurde.

*Bezüglich des Ortes der Geschäftsleitung wird darauf verwiesen, dass für das Finanzgericht ***5***-Mittel gemäß beigefügtem Beschluss vom 01. Juni 2017 mehrere Anhaltspunkte vorliegen, dass sich der Ort der geschäftlichen Oberleitung in den Jahren 2003 bis 2013 in Deutschland befand. Wird im endgültigen Beschluss tatsächlich festgestellt, dass sich der Ort der geschäftlichen Oberleitung in Deutschland befindet, so kann in Österreich aufgrund des Fehlens einer Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag keine Abgabefestsetzung erfolgen.*

7) Namensfeststellung

*Bezüglich des E-Mails vom 13. Juli 2017 wird mitgeteilt, dass es sich bei der Grundstücksverwaltung ***Bf1*** sowie bei ***Bf1*** um das selbe Unternehmen handelt.“*

Über die Beschwerde wurde erwogen:

A. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt

A.1.

Bei der Bf. (voller Name: Grundstücksverwaltung ***Bf1***) handelt es sich um eine mit Gesellschaftsvertrag vom 07.05.1992 in Deutschland errichtete und registrierte Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Für die ***Bf1*** findet sich keine Eintragung im österreichischen Firmenbuch.

Für die Bf. ist keine Gewerbeberechtigung im österreichischen GISA eingetragen. Der Ort der Geschäftsleitung der Bf. befindet sich – nach Durchführung eines mehreren Jahre dauernden Verständigungsverfahren - in den Beschwerde Jahren nun eindeutig in Österreich.

Die Bf. verwaltete im Beschwerdezeitraum ausschließlich eigenes Vermögen in Form von Wertpapieren, Beteiligungen an inländischen Gesellschaften sowie diversen Wertgegenständen (Schmuck, Edelmetalle). Zwischen 2006 und 2011 wurde auch eine Immobilie mit Belegenheit in Deutschland gehalten, die vermietet wurde. Die laufende Bewirtschaftung des Grundstücks erfolgte durch eine deutsche Hausverwaltungsfirma, die ***12*** GmbH.

Für die Bf. wurde im Beschwerdezeitraum eine deutsche Steuerberatung tätig.

A.2.

Mit 01.01.2000 hat die Mutter von Herrn ***2*** 100% der Anteile an der Bf. an ***2*** übergeben. Er ist auch der alleinige Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Herr ***2***, ein

Staatsbürger des Vereinigten Königreichs, geboren am ***13*** in ***14***, ist seit 02.02.1993 bis laufend mit Hauptwohnsitz in ***18***, Österreich gemeldet (laut Abfrage im Zentralen Melderegister).

Zwischen der Bf. und Herrn ***2*** wurde mit Wirkung ab 01.01.2000 am 20.12.1999 ein Geschäftsführervertrag abgeschlossen. Dieser Geschäftsführervertrag gilt bis heute. Es wurde darin keine Rechtswahl getroffen.

Die wesentlichen Handlungen für die Bf. hat der Gesellschafter-Geschäftsführer in Österreich getätigt. Aus diesem Grund ist auch die deutsche und die österreichische Finanzverwaltung zum Schluss gekommen, dass Österreich das Besteuerungsrecht an den Einkünften von ***2*** als Gesellschafter-Geschäftsführer hat.

Die Gesellschaft verfügte in Deutschland über keine eigenen Geschäftsräumlichkeiten; bei Bedarf wurde ein Büro des Hausverwalters in Anspruch genommen.

A.3.

Wie eine GISA-Abfrage ergeben hat, ist Herr ***2*** seit ***15*** bis laufend in Österreich Gewerbeinhaber des freien Gewerbes „***19*** mit Sitz an seiner Wohnadresse. Als solcher unterliegt er als Einzelunternehmer der Kammermitgliedschaft, die eine Pflichtversicherung in der Gewerblichen Sozialversicherung als sog. alter Selbständiger gem. § 2 Abs. 1 Z 1 GSVG bewirkt. Laut Abfrage beim Hauptverband der Sozialversicherungsträger ist er auch seit ***20***1986 bis laufend bei der SVA-Landesstelle Oberösterreich als kammerangehöriger Einzelunternehmer pflichtversichert.

Herr ***2*** war, wie sich aus dem Abgabensinformationssystem ergibt, zumindest seit Mitte 2003 steuerlich durch einen in Oberösterreich ansässigen Steuerberater vertreten.

B. Beweiswürdigung

Der entscheidungswesentliche Sachverhalt ist unstrittig. Im nunmehr abgeschlossenen Verständigungsverfahren zum Thema des Besteuerungsrechts an den Geschäftsführervergütungen von ***2*** von der Bf. für die Jahre 2005 bis 2008 waren sich die deutsche und die österreichische Finanzverwaltung einig, dass an diesen Geschäftsführervergütungen Österreich das Besteuerungsrecht hat. Für die Folgejahre wurde dieses Ergebnis auch ohne Verständigungsverfahren von der deutschen Finanzverwaltung akzeptiert.

An den Geschäftsführervergütungen kann nach Artikel 16 Abs. 2 DBA Österreich Deutschland, BGBl III 202/182 idF BGBl III 2012/32) Österreich aber nur dann das Besteuerungsrecht haben, wenn der Ort der Geschäftsleitung der in Deutschland gegründeten und registrierten GmbH in

Österreich liegt. Dies setzt voraus, dass wesentliche Tätigkeiten für die GmbH auch in Österreich gesetzt werden.

C. Rechtliche Beurteilung

C.1. Dienstgeberbeitrag

C.1.1.

C.1.1.1.

Gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes (FLAG) 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

Nach [§ 41 Abs. 2 FLAG 1967](#) sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988. Nach § 22 Z 2 2. TS EStG 1988 sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. (...).

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 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 EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des EStG 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Gemäß § 43 Abs. 1 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten. (...). Die sachliche Zuständigkeit richtet sich nach den für die Abfuhr der Lohnsteuer maßgebenden Vorschriften. (..)

Gem. § 43 Abs. 2 FLAG finden die Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) sinngemäß Anwendung.

C.1.1.2.

In [§ 53 Abs. 3 FLAG 1967](#) (idF Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 ab 31.12.2010) ist normiert, dass § 41 leg.cit. im Rahmen der Koordinierung der sozialen Sicherheit im Europäischen Wirtschaftsraum mit der Maßgabe anzuwenden ist, dass ein Dienstnehmer im Bundesgebiet als beschäftigt gilt, wenn er den österreichischen Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit unterliegt.

In den europarechtlichen Sozialrechtskoordinierungsregelungen nach der Verordnung [EWG] Nr. 1408/71 und der Verordnung [EG] Nr. 883/2004 VO, in Kraft getreten seit 1.5.2010, wird durch Kollisionsnormen festgelegt, welche verbindliche Sozialrechtsordnung bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt zur Anwendung zu gelangen haben und welcher EU-Mitgliedsstaat somit unter Beachtung der jeweiligen nationalen Bestimmung Sozialabgaben einheben darf. Sofern daher einer Norm des anwendbaren Gemeinschaftsrechts unmittelbare Wirkung zukommt, genießt sie nach der ständigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) Vorrang gegenüber allen Rechtsvorschriften des nationalen Rechts.

Die innerstaatliche Normregelung des § 53 Abs. 3 FLAG 1967, die mit 31.12.2010 in Kraft getreten ist, trägt insoweit auch der ständigen Judikatur des EuGH Rechnung, wonach die Finanzierungsvorschriften für alle von der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 bzw. ab 01.05.2010 der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 erfassten Zweige der sozialen Sicherheit (so auch der Familienleistungen/beihilfen) in den Anwendungsbereich der Verordnung (VO) und folglich auch unter das Verbot einer unzulässigen doppelten Beitragsleistung (zB. den DB iSd § 41 FLAG) fallen (vgl. Judikatur des EuGH 15.02.2000, Rs C-34/98, EuGH 08.03.2001, Rs C-215/99 sowie EuGH 19.03.2002, Rs C-393/99 und Rs C-394/99).

Bereits im Anwendungsbereich der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71, welche auch auf den Dienstgeberbeitrag anzuwenden ist, kann ein Dienstnehmer in EU-konformer Auslegung nur noch dann als im Bundesgebiet beschäftigt angesehen werden, wenn auf ihn zusätzlich zu seiner Beschäftigung in Österreich auch die österreichischen Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit zur Anwendung gelangen. Die Unterstellung unter die österreichischen Rechtsvorschriften oder unter die Rechtsvorschriften eines anderen EU/EWR-Staates über soziale Sicherheit ergibt sich aus dem Titel II der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71, welcher auch auf den Dienstgeberbeitrag anzuwenden ist.

Nach Art. 87 Abs. 8 VO 883/2004 gelten die Zuständigkeitsregeln des Titels II (= Bestimmung der anzuwendenden Rechtsvorschriften) der VO 1408/71 solange weiter, wie sich der bis dahin vorherrschende Sachverhalt nicht ändert. Die Weitergeltungsdauer ist jedoch mit maximal 10 Jahren begrenzt. Der Versicherte kann freiwillig auf die Anwendung der VO 883/2004 optieren.

C.1.1.3.

a. ***2*** ist im gesamten Beschwerdezeitraum Gesellschafter-Geschäftsführer einer deutschen GmbH gewesen, die in diesem Zeitraum ihren Ort der Geschäftsleitung in Österreich

hatte. Aufgrund unveränderten Sachverhalts und mangels einer Option ist daher für den gesamten Zeitraum noch die VO 1408/71 anwendbar.

b. Wie bereits das Finanzamt in seiner Beschwerdevorentscheidung ausgeführt hat, verfolgen die Kollisionsnormen der zitierten Verordnungen das Ziel, dass eine in verschiedenen Mitgliedstaaten tätige Person den Sozialrechtsvorschriften nur eines Mitgliedstaates unterliegt.

Nach Artikel 13 Abs. 2 lit b. VO 1408/71 unterliegt eine Person, die im Gebiet eines Mitgliedstaates eine selbständige Tätigkeit ausübt, den Rechtsvorschriften dieses Staates und zwar auch dann, wenn sie im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates wohnt. Art. 14a Z 2 VO 1408/71 normiert, dass eine Person, die eine selbständige Tätigkeit gewöhnlich im Gebiet von zwei oder mehr Mitgliedstaaten ausübt, den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dessen Gebiet sie wohnt, unterliegt, wenn sie ihre Tätigkeit zum Teil im Gebiet dieses Mitgliedstaates ausübt.

Herr ***2*** war nach dem Sachverhalt sowohl mit seinem Einzelunternehmen als auch mit seiner Geschäftsführertätigkeit für die Bf. hauptsächlich in Österreich tätig, wo er auch wohnte und nach wie vor wohnt. Daher waren für ihn nur die österreichischen Sozialrechtsvorschriften anwendbar.

Auch bei Anwendbarkeit der VO 883/2004 ergäbe sich aufgrund Art. 11 Abs. 3 lit. a bzw. Art. 13 Abs. 1 lit. a VO 883/2004 dasselbe Ergebnis.

c. § 53 Abs. 3 FLAG ist ab 2011 anwendbar. Da für ***2*** im gesamten Beschwerdezeitraum aufgrund der VO 1408/71 die österreichischen Sozialrechtsvorschriften anwendbar waren, gilt er jedenfalls ab 2011 gem. § 53 Abs. 3 FLAG im Bundesgebiet als beschäftigt.

d. Vor 2011 muss nach VwGH 19.03.2000, ZI 2006/15/0015 zunächst eine Beschäftigung im Inland vorliegen, die auch nach der VO 1408/71 zu einer Anwendbarkeit der österreichischen Sozialrechtsvorschriften führt. Herr ***2*** übte unbestritten seine überwiegende Tätigkeit im Inland aus, sodass in Österreich auch der Ort der Geschäftsleitung der deutschen Bf. anzunehmen war. Die Abgrenzungsfrage, ob eine Entsendung ins Ausland oder ob eine Beschäftigung mit ausschließlichen Arbeitseinsatz im Ausland vorliegt, ist daher im Beschwerdefall nicht zu stellen.

Da Herr ***2*** im Zeitraum 2006 bis 2010 eine Beschäftigung im Inland ausübte, die nach der VO 1408/71 zur Anwendbarkeit der österreichischen Sozialrechtsvorschriften führte, unterliegen seine Geschäftsführerbezüge ebenso wie ab 2011 ebenso dem Dienstgeberbeitrag.

C.1.2. Verjährungsfrist

C.1.2.1.

a. Nach [§ 207 Abs. 1 BAO](#) unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt nach Abs. 2 der in Rede stehenden Gesetzesbestimmung bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Die Verjährung beginnt gem. § 208 Abs. 1 BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

b. [§ 209 Abs. 1 BAO](#) lautet: Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

Gem. § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

c. Nach den angeführten Gesetzesbestimmungen hat die 5-jährige Verjährungsfrist für den Dienstgeberanspruch des Jahres 2008 mit Beginn des Jahres 2009 begonnen. Im letzten Jahr der fünfjährigen Verjährungsfrist – 2013 – wurden Verlängerungshandlungen – wie zB. die Aufforderung des Finanzamtes vom 20.11.2013, die der DB- und DZ-Bemessung unterliegenden Vergütungen von Herrn ***2*** ab 2006 bis laufend bekannt zu geben – gesetzt, sodass die fünfjährige Verjährungsfrist bis 2014 verlängert wurde. Im Jahr 2014 ergingen die Festsetzungsbescheide. Somit sind jedenfalls die Jahre 2008 bis 2013 bei Anwendung der fünfjährigen Verjährungsfrist noch nicht verjährt. Hinsichtlich der Beschwerdejahre 2006 und 2007 ist zu prüfen, ob die 10-jährige Verjährungsfrist wegen Abgabenhinterziehung zur Anwendung gelangt.

C.1.2.2.

a. Der Abgabenhinterziehung macht sich nach [§ 33 Abs. 2 lit. b FinStrG](#) schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1988 entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer oder Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Eine derartige Abgabenverkürzung ist bewirkt, wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden.

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs. 3 StGB jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

b. Vorweg ist festzuhalten, dass durch die Bestimmung des § 43 Abs. 2 FLAG 1967 die Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer), somit die Bestimmungen des 5. Teils des EStG 1988, auch für den Dienstgeberbeitrag sinngemäß Anwendung finden. Dieser Verweis umfasst demnach auch die Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten nach § 76 EStG 1988. Daher sind nach den gesetzlichen Bestimmungen Lohnkonten auch dann zu führen, wenn - wie im gegenständlichen Fall - zwar keine dem Steuerabzug vom Arbeitslohn (der Lohnsteuer) unterliegende Bezüge von Arbeitnehmern oder Arbeitnehmerinnen vorliegen, jedoch andere dienstgeberbeitragspflichtige Bezüge – wie hier solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 - ausbezahlt werden.

C.1.2.3.

a. Die steuerliche Vertretung der Bf. weist darauf hin, dass es im vorliegenden Fall hinsichtlich der Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1988 entsprechenden Lohnkonten am Vorsatz bzw. der Wissentlichkeit hinsichtlich der Verkürzung von Lohnabgaben gefehlt habe. Begründet wird dies damit, dass sich der Geschäftsführer der Bf. eines deutschen Beraters bedient habe, der zum Schluss gekommen sei, die Geschäftsführerbezüge seien in Deutschland zu besteuern, weshalb auch dort zunächst Lohnsteuer für die Geschäftsführerbezüge einbehalten und abgeführt wurde.

Das Finanzamt argumentiert hingegen damit, dass aufgrund der Selbstanzeigen nach § 29 FinStrG für die Jahre 2003 bis 2006 davon auszugehen sei, dass auch in den Jahren ab 2006 eine Betriebsstätte der Bf. in Österreich vorliege, die genannten Abgaben jedoch nicht gemeldet oder abgeführt wurden. Der Dienstgeberbeitrag sei nicht vom Wirkungsbereich des DBA Österreich-Deutschland erfasst. Durch das Vorliegen des gewöhnlichen Aufenthaltes des Geschäftsführers in Österreich sei zumindest von bedingtem Vorsatz auszugehen, da dieser Umstand für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht berücksichtigt worden sei.

Hinsichtlich des Selbstanzeigezeitraums ist richtig zu stellen, dass Selbstanzeigen lediglich für den Zeitraum 2003 bis 2005, nicht jedoch für 2006 vorliegen.

b. Bei einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit b FinStrG, sohin bei einer Abgabenhinterziehung bei Abgaben, die (grundsätzlich) nicht bescheidmäßig festzusetzen sind, ist der Deliktserfolg dann eingetreten, wenn diese Abgaben ganz oder teilweise nicht im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit abgeführt werden. Hat der Abgabepflichtige die ihm durch Gesetz auferlegten Anzeigepflichten und seine Offenlegungspflichten nicht erfüllt und damit der gesetzlichen Vorschrift zuwider zum Zeitpunkt der monatlichen Fälligkeit dieser Steuer diese nicht entrichtet, ist in diesem Zeitpunkt die Verkürzung der Selbstbemessungsabgabe bewirkt und der strafgesetzlich verpönte Erfolg eingetreten (OGH 23.6.1967, 12 Os 218/66; VwGH 22.10.1986, 83/13/0055). Mit der Verkürzung ist der Erfolg eingetreten und das Delikt nicht nur vollendet, sondern auch beendet. Spätere nach Ablauf des vorgesehenen Termins vorgenommene Handlungen oder weiter andauernde Unterlassungen vermögen an der bereits eingetretenen Verkürzung nichts zu ändern. Ein solches Verhalten nach diesem Zeitpunkt ist auch nicht vom Tatbild des § 33 Abs. 2 lit b FinStrG erfasst. Vielmehr sind nur die Handlungen und Unterlassungen vom Tatbild erfasst, die in einem Kausalzusammenhang mit der Verkürzung stehen. Dies kann bei einem Verhalten nach bereits eingetretene Erfolg nicht mehr der Fall sein (vgl VwGH 15. 9. 1995, 93/17/0250, oder VwGH 24. 5. 1996, 94/17/0332, 0333). Nach der Rechtsprechung des OGH werden Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG durch dort pönalisiertes Verhalten bezogen auf Lohnzahlungszeiträume verwirklicht, sodass sachverhaltsmäßig hinsichtlich jedes solchen Zeitraums eine selbständige Tat verwirklicht wird (ua OGH 14.3.2014, 13 Os 114/13h, oder OGH 11.10.2017, 13 Os 88/17s).

Es ist somit für jeden Lohnzahlungszeitraum zu prüfen, ob ein derartiges Vergehen begangen wurde und ist es Aufgabe der Abgabenbehörde, die dafür notwendigen Nachweise zu erbringen.

c. Unbestritten ist, dass in den im vorliegenden Fall relevanten Jahren 2006 und 2007 (und Folgejahren) keine Lohnkonten geführt wurden und auch kein Dienstgeberbeitrag abgeführt wurde. Die objektive Tatseite des § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG ist daher zweifelsfrei erfüllt. Eine Abgabenhinterziehung liegt aber nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vor, sondern erfordert Vorsatz bzw. Wissentlichkeit als Schuldformen. Eine derartige Abgabenhinterziehung kann somit erst als erwiesen gelten, wenn in nachprüfbarer Weise auch der Vorsatz und die Wissentlichkeit feststeht.

d. Zur subjektiven Tatseite ergeben sich folgende Überlegungen:

Aus der Darstellung im Verfahrensablauf ist ersichtlich, dass die Frage, ob Deutschland oder Österreich das Besteuerungsrecht für die Geschäftsführerbezüge von ***2*** hat, lange zwischen den beiden Staaten strittig war. Für die Jahre 2005 bis 2008 kam es diesbezüglich zu einem Verständigungsverfahren, das erst im Mai 2020 seinen Abschluss fand.

Die Bf. war in diesen Zeitraum von einer deutschen Steuerberatungskanzlei vertreten, die den Standpunkt vertreten hat, dass sowohl der Ort der Geschäftsleitung der Bf. in Deutschland als

auch das Besteuerungsrecht an den Geschäftsführerbezügen von ***2*** trotz seines schon jahrelang vorher bestehenden Wohnsitzes in Österreich bei Deutschland gelegen sei. Dementsprechend wurden die Geschäftsführerbezüge auch in Deutschland der Lohnabzugsbesteuerung unterworfen. Das Finanzgericht ***5*** hat für die vom deutschen Steuerberater der Bf. vertretene Ansicht, wie sich aus den vorgelegten Schriftstücken zeigt, gute Gründe gesehen.

Erst mit der Beauftragung eines zusätzlichen steuerlichen Vertreters der Bf. in Österreich wurde diese Rechtsansicht in Frage gestellt. Für die Jahre 2003 bis 2005 wurde eine Selbstanzeige in Österreich eingebracht.

Der "Erfolg" der Nichtführung von Lohnkonten und der Nichtabfuhr von Dienstgeberbeitrag am 15. Tag ist jeweils nach Ablauf der Monate der Jahre 2006 und 2007 eingetreten und wäre somit zu diesen Zeitpunkten das Delikt des § 33 Abs 2 lit b FinStrG verwirklicht. Fehlt es zu diesen Zeitpunkten aber an einem subjektiven Tatbestandmerkmal, kann eine Abgabenhinterziehung nicht vorliegen, da "Nachtatverhalten" vom Tatbestand nicht mehr umfasst sind.

In Anbetracht des Umstandes, dass sich sowohl die Bf. als auch der Geschäftsführer der Bf. zur Erledigung ihrer bzw. seiner abgabenrechtlichen Obliegenheiten einer steuerlichen Vertretung bedient hat und seitens dieser weder im Jahr 2006 noch im Jahr 2007 Hinweise auf eine Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten für die Geschäftsführerbezüge und Entrichtung des Dienstgeberbeitrages für diese in Österreich erfolgt sind, kann in diesen Jahren bzw. für diese Jahre vom Vorliegen eines (auch nur bedingten) Vorsatzes hinsichtlich der Nichtführung von Lohnkonten und der Wissentlichkeit hinsichtlich der Abgabenverkürzung der Geschäftsführung nicht ausgegangen werden. Dies umso mehr, als bei steuerlich nicht ausgebildeten Personen die Dienstgeberbeitragspflicht einerseits regelmäßig eng mit dem Vorliegen von Dienstverhältnissen im einkommensteuerrechtlichen Sinn verknüpft ist und solche im Betrieb der Bf. nicht bestanden haben. Andererseits wird die Dienstgeberbeitragspflicht eng damit verbunden, dass die zugrundeliegende Bemessungsgrundlage auch in Österreich steuerpflichtig ist. Normalerweise gehen Steuerpflicht und Dienstgeberbeitragspflicht Hand in Hand. Zunächst wurde jedoch eine Besteuerung der Geschäftsführerbezüge für die Jahre 2006 und 2007 in Deutschland vorgenommen und erst nach jahrelangen Verfahren einvernehmlich im Jahr 2020 Österreich als besteuersberechtigigt erkannt. Zu guter Letzt wissen lediglich Experten, dass die Dienstgeberbeitragspflicht zwar innerstaatlich als Abgabe, europarechtlich jedoch als Sozialbeitrag anzusehen ist, für den die EU-rechtlichen Wanderarbeitsverordnungen anzuwenden sind. Innerstaatlich hatte die Zuordnung der Geschäftsführerbezüge zur Anwendbarkeit der österreichischen Sozialversicherungsbestimmungen überdies keine konkreten sozialversicherungsrechtlichen Auswirkungen, weil der Geschäftsführer der Bf. bereits mit seinem Einzelunternehmen die sozialversicherungsrechtliche

Höchstbeitragsgrundlage erreichte. Auch damit ist ein weiterer Anhaltspunkt für eine DB-Pflicht weggefallen.

Frühestens mit dem Wechsel zum österreichischen steuerlichen Vertreter der Bf. im Jahr 2013 und der von diesem erfolgten Einschätzung, der Ort der Geschäftsleitung der Bf. liege im Inland, damit auch das Besteuerungsrecht an den Geschäftsführerbezügen und eine Pflicht zur Abführung von Lohnnebenkosten, kann nach Ansicht des BFG von einer Kenntnis der DB-Pflicht ausgegangen werden. Eine (mögliche) Erlangung der (erstmaligen) Kenntnis im Jahr 2013 kann ein vorsätzliches oder wissentliches Verhalten in den Jahren 2006 und 2007 keineswegs als zweifelsfrei gegeben erscheinen lassen. Der in § 33 Abs 2 lit b FinStrG geforderte bedingte Vorsatz liegt nämlich nur dann vor, wenn ein Täter die Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Der Täter muss also einerseits den Eintritt des verpönten Erfolges als naheliegend ansehen und andererseits bereit sein, diesen Erfolgseintritt in Kauf zu nehmen (vgl. VwGH 17.12.2009, 2009/16/0188). „Entfernt“ Mögliches ist – schon rein begrifflich – nicht als „naheliegend“ zu beurteilen. Auch ein nicht entschuldbarer Rechtsirrtum (vgl. zur Gleichstellung von Rechtsirrtum und Tatirrtum im Bereich des Finanzstrafrechts VwGH 18.5.2006, 2005/16/0260) schließt nach § 9 FinStrG Vorsatz aus und bewirkt lediglich das Vorliegen von (grober) Fahrlässigkeit (vgl. VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0059).

Dem Prinzip der Unschuldsvermutung, welche auch im vorliegenden Fall zu beachten ist (vgl. Ritz, BAO6, § 207 Tz 15), folgend ist festzuhalten, dass gegenständlich seitens der Geschäftsführung der Bf. in den Jahren 2006 und 2007 das Wissen um die Abgabepflicht und der (zumindest bedingte) Vorsatz hinsichtlich der Nichtführung von Lohnkonten, somit unabdingbare Voraussetzungen für die Beurteilung als (vorsätzliche) Abgabenhinterziehung, nicht zweifelsfrei gegeben waren. Die seitens des Finanzamtes gegebene einzige Begründung, durch den gewöhnlichen Aufenthalt des Geschäftsführers in Österreich und der damit verbundenen Begründung einer Betriebsstätte der Bf. auch ab 2006 sei zumindest von bedingtem Vorsatz auszugehen, weil diese Umstände bei der Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht berücksichtigt wurden, reicht hier keinesfalls aus. Ein (möglicher) Entschluss zur Nichtentrichtung nach (möglicher) nachträglicher Kenntniserlangung ist von keinem Tatbild des § 33 FinStrG erfasst.

Dass allenfalls durch andere Personen (etwa die steuerlichen Vertreter oder allfällige sonstige "Wahrnehmende") die Voraussetzungen des § 33 Abs 2 lit b FinStrG erfüllt worden wären, wird vom Finanzamt nicht behauptet und ergeben sich aus dem Verwaltungsakt keine Hinweise, die einen derartigen Verdacht entstehen lassen könnten.

Es liegen somit hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages 2006 und 2007 keine hinterzogenen Abgaben iSd § 33 Abs. 2 lit b FinStrG vor. Es greift die „normale“ fünfjährige Verjährungsfrist. Diese ist für die Jahre 2006 und 2007 bereits abgelaufen. Die beiden Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2006 und 2007 sind daher aufgrund bereits eingetretener Verjährung aufzuheben.

C.2. Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag

C.2.1.

Gemäß [§ 122 Abs. 7 WKG](#) (Wirtschaftskammergesetz) 1998 können die Landeskammern zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder (neben der Kammerumlage¹) eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967 gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag).

[§ 2 WKG](#) legt fest, wer Kammermitglied ist: § 2. (1) Mitglieder der Wirtschaftskammern und Fachorganisationen sind alle physischen und juristischen Personen sowie sonstige Rechtsträger, die Unternehmungen des Gewerbes, des Handwerks, der Industrie, des Bergbaues, des Handels, des Geld-, Kredit- und Versicherungswesens, des Verkehrs, des Nachrichtenverkehrs, des Rundfunks, des Tourismus und der Freizeitwirtschaft sowie sonstiger Dienstleistungen rechtmäßig selbständig betreiben oder zu betreiben berechtigt sind.

(2) Zu den Mitgliedern gemäß Abs. 1 zählen jedenfalls Unternehmungen, die der Gewerbeordnung unterliegen sowie insbesondere solche, die in der Anlage zu diesem Gesetz angeführt sind.

(3) Mitglieder sind auch alle im Firmenbuch eingetragenen Holdinggesellschaften, soweit ihnen zumindest ein Mitglied gemäß Abs. 1 angehört.

(4) Unternehmungen im Sinne der Abs. 1 bis 3 müssen nicht in der Absicht betrieben werden, einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen.

(5) Die Mitgliedschaft wird in der Bundeskammer sowie in jenen Landeskammern und Fachorganisationen begründet, in deren Wirkungsbereich eine Betriebsstätte vorhanden ist, die der regelmäßigen Entfaltung von unternehmerischen Tätigkeiten im Sinne des Abs. 1 dient.

C.2.2.

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, ist die Bf. rein vermögensverwaltend tätig. Die Verwaltung eigenen Vermögens unterliegt nicht der GewO, weswegen insofern keine Mitgliedschaft nach § 2 Abs. 2 WKG gegeben ist.

Eine Mitgliedschaft als Holdinggesellschaft nach § 2 Abs. 3 WKG liegt mangels Eintragung der Bf. im österreichischen Firmenbuch nicht vor. Außerdem würde eine solche Mitgliedschaft, wie eine Abstimmung mit der Wirtschaftskammer OÖ ergeben hat, zudem nach § 1 Abs. 2 Geschäftsordnung der WKÖ voraussetzen, dass die Tätigkeit der Holdinggesellschaft über die bloße Anteilsverwaltung hinausgeht.

C.2.3.

Da die Voraussetzungen für eine Mitgliedschaft der Bf. zur Wirtschaftskammer fehlen, kann auch keine Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag vom Geschäftsführerhonorar vorliegen. Die Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006 bis 2013 sind daher bereits aus diesem Grund aufzuheben.

D. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 31. März 2021