

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Günter Narat über die Beschwerde vom 29. Juli 2019 der Beschwerdeführerin ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch die mit Zustellvollmacht ausgewiesene PZP Steuerberatung GmbH, 4910 Ried im Innkreis, Am Burgfried 14, gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 18. Juni 2019 betreffend **Festsetzung Dienstgeberbeitrag 2015 – 2017** und **Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2015 – 2017** zu Recht:

I)

Die Bescheide betreffend Festsetzung Dienstgeberbeitrag 2015 – 2017 und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2015 – 2017 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Dienstgeberbeiträge und der Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage	Dienstgeberbeitrag
2015	282.280,63 €	12.702,63 €
2016	279.278,28 €	12.567,52 €
2017	285.075,00 €	11.688,08 €

Jahr	Bemessungsgrundlage	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag
2015	282.280,63 €	1.016,21 €
2016	279.278,28 €	1.005,40 €
2017	285.075,00 €	1.026,27 €

II)

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (in weiterer Folge kurz BF) wurde eine gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben betreffend die Jahre 2015 bis 2017 durchgeführt und das Finanzamt erlies in weiterer Folge Bescheide betreffend Festsetzung Dienstgeberbeitrag 2015 – 2017 und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2015 – 2017. Im Rahmen dieser Festsetzungen wurden die an den wesentlich beteiligten Gesellschafter HF ausbezahlten Provisionen als Einkünfte gem. § 22 Z 2 EStG 1988 gewertet.

Die BF brachte mit Schreiben vom 29.07.2019 eine Beschwerde beim Finanzamt ein. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass Herr HF als gewerberechtlich befugter Inhaber der Werbeagentur F und gleichzeitig als 100 %iger Gesellschafter der BF (aber nicht als deren GF) einen Werkvertrag mit der BF abgeschlossen habe. Gemäß diesem Werkvertrag erstelle Herr HF den redaktionellen Teil des monatlichen erscheinenden *Magazins*, wobei er bei der Gestaltung des Inhalts freie Hand habe, und sei für die grafische Gestaltung des Covers verantwortlich. Er sei weiters verantwortlich für die terminlich fixierte Ablieferung seiner Ausarbeitungen beim Grafiker. Herr HF trage selbst die laufenden Kosten für die Infrastruktur und die Kosten des Datentransfers. Er habe keinen Anspruch auf Sonderzahlungen oder Urlaub. Auch liege kein operatives Wirken auf dem Betätigungsfeld der BF vor, denn der Zweck der BF (Betätigungsfeld) liege nicht im Verkauf eines Magazins, sondern im Verkauf von Inseraten in Print- und von Online-Werbeeinschaltungen, nachvollziehbar durch die Umsatzzahlen (Verhältnis € 50.000,00 Verkauf Magazin zu € 900.000,00 Print- und Online-Werbeeinschaltungen). Es werde im gegenständlichen Fall keine Erbringung von zeitraumbezogener Leistung, sondern ein bestimmter Erfolg, nämlich ein Werk gemäß Werkvertrag geschuldet. Es liege ein Zielschuldverhältnis vor und Herr HF sei weder vertraglich, noch rechtlich oder anders weisungsgebunden. Er habe weder in den Räumlichkeiten der BF gearbeitet noch die technische oder personelle Infrastruktur der BF genutzt.

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung vom 05.03.2020 als unbegründet abgewiesen. Eine Eingliederung werde durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht werde. Der Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 2. Teilstich EStG 1988 stehe es nach der Rechtsprechung nicht entgegen, wenn die Art der

Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte gebiete. Wenn einziger Zweck des Magazins der Verkauf von Inseraten wäre, stelle sich die Frage, welcher „Leserkreis“ angesprochen werden solle und weshalb potentielle Leser für dieses Magazin auch noch bezahlen sollten. Ein gewisser redaktioneller Inhalt sei für jede Zeitschrift unabdingbar und somit Grundvoraussetzung für die Erzielung von Werbeeinnahmen. Die BF erziele auch aus dem Verkauf des Magazins (wenn auch im Verhältnis zu den Werbeeinnahmen geringe) Einnahmen, sodass das operative Wirken schon dadurch angenommen werden könne. Im Übrigen sei laut „Werkvertrag“ ein jährliches pauschales Entgelt für gelegentliche Vermittlungen für das Online- und Printmagazin vorgesehen, sodass auch daraus geschlossen werden könne, dass Herr HF nach außen hin erkennbar operativ für die BF tätig werde, da er für sie „vermiddle“.

Mit Schreiben vom 28.05.2020 wurde von der BF ein Vorlageantrag beim Finanzamt eingebracht. Neben rechtlichen Ausführungen zu § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 und § 47 Abs 2 EStG 1988 iVm § 41 Abs 2 FLAG 1967 wurde ergänzend vorgebracht, dass die unternehmerische Tätigkeit und auch das unternehmerische Risiko alleine bei der Werbeagentur F liegen würden und die BF wie jedes andere Unternehmen einen Teil der Dienstleistungen ausgelagert habe. Es bestehe auch eine örtliche Trennung zwischen der BF (Sitz in L) und der Werbeagentur F, da diese ihrer Tätigkeit von W aus nachgehe. Die Aufwendungen der Werbeagentur F in den Jahren 2015 – 2017 würden mehr als 40 % der Umsätze (ohne SV-Beiträge) betragen und es seien – wenn auch nur in geringem Ausmaß – Mitarbeiter beschäftigt worden, die Herrn HF zugearbeitet hätten. Damit trage Herr HF eindeutig ein Unternehmerrisiko. Nochmals darauf hingewiesen werde, dass Herr HF keine Geschäftsführertätigkeit ausübe. Die alleinige Geschäftsführung obliege der Geschäftsführerin, Frau A.

Vom Finanzamt wurde die Beschwerde am 28.07.2020 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 07.09.2020 wurde die BF aufgefordert, diverse Fragen zum mit der Werbeagentur F abgeschlossenen Werkvertrag und den Gewinn- und Verlustrechnungen der Werbeagentur F zu beantworten sowie das Verhältnis der Umsatzerlöse aus dem Verkauf von Inseraten in Print- und Online-Werbeeinschaltungen zu den Verkaufserlösen Magazin im Beschwerdezeitraum 2015 – 2017 aufzugliedern und eine Ausgabe eines Print-Magazins vorzulegen.

Mit der mit Schreiben vom 23.12.2020 beim Bundesfinanzgericht eingebrachten Vorhaltsbeantwortung wurde von der BF im Wesentlichen ausgeführt, dass es im Jahr 2015 eine mündliche Vereinbarung gegeben habe, die inhaltlich dem Werkvertrag vom 15.01.2016 entsprochen hätte. Neben Aufstellungen über die in der Werbeagentur im Streitzeitraum beschäftigten Mitarbeiter und den von diesen verrichteten Tätigkeiten wurde eine Aufstellung betreffend das Verhältnis der Umsatzerlöse aus dem Verkauf von Inseraten in Print- und

Online-Werbeeinschaltungen zu den Verkaufserlösen Magazin in den Wirtschaftsjahren 2014/2015, 2015/2016 und 2016/2017 vorgelegt, woraus hervorgehe, dass das Hauptgeschäft der BF in den Print- und Online-Werbeeinschaltungen liege. Vorgelegt wurde weiters die Ausgabe 01/2017 des Print-Magazins und in diesem Zusammenhang wurde von der BF darauf hingewiesen, dass die redaktionellen Inhalte von den bei der Werbeagentur F beschäftigten Dienstnehmern sowie Herrn F recherchiert würden. Das fertig bearbeitete Werk würde danach an die BF übergeben und in weiterer Folge von der Produktionsabteilung der BF überarbeitet.

Mit Schreiben vom 31.03.2021 wurde vom Finanzamt eine Stellungnahme zur Vorhaltsbeantwortung der BF vom 23.12.2020 beim Bundesfinanzgericht eingereicht. Seitens des Finanzamtes wurde wiederum auf Rechtsprechung des VwGH verwiesen und betont, dass das Merkmal der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt werde, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld verwirklicht werde. Kein Gewicht komme dem Umstand, dass die BF mit dem Gesellschafter Herrn HF einen Werkvertrag abgeschlossen habe und dieser mit seinem Einzelunternehmen Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit gem. § 23 EStG 1988 erziele, zu. Die BF verkenne, was unter Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft zu verstehen sei. Es spiele auch keine Rolle, ob diese Vergütungen für die Geschäftsführertätigkeit oder für andere im Interesse der Kapitalgesellschaft durchgeführte operative Tätigkeiten geleistet worden seien. Der Unternehmensgegenstand der BF bestehe laut Gesellschaftserrichtungserklärung vom 27.09.2011 in Online-Dienstleistungen in der Form eines Online-Magazins im Internet, Handel mit Waren aller Art sowie Beteiligung an und die Geschäftsführung von Unternehmen. Dem Vorbringen, wonach das Hauptgeschäft der BF in den Werbeeinschaltungen liege, könne für die Beurteilung des Einkünftebestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 keine Bedeutung zukommen.

§ 41 Abs 2 FLAG 1967 stelle auf Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 ab. Es müsse sich um Gehälter oder sonstige Vergütungen handeln, die „für die Beschäftigung“ des Gesellschafters gewährt würden. Es komme nach der Judikatur des VwGH darauf an, inwieweit der Gesellschafter selbst bei der Ausführung der von der Gesellschaft lukrierten Aufträge tätig werde. Soweit die Leistung vom Personal des Einzelunternehmens erbracht würden, komme daher eine Einbeziehung der vom Gesellschafter in Rechnung gestellten Beträge in die Bemessungsgrundlage für den ihn betreffenden Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht in Betracht.

Da sich Herr HF der Dienstnehmer des Einzelunternehmens zur Erfüllung seiner Verpflichtungen aus dem Werkvertrag bedient habe, bestünden seitens des Finanzamtes keine Einwände, wenn die Aufwendungen für Gehälter laut der vorliegenden Gewinn- und Verlustrechnungen der Werbeagentur F aus der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ausgeschlossen würden. Für das

Jahr 2017 wäre jedoch zu berücksichtigen, dass nur 76,38 % der erzielten Umsatzerlöse der Werbeagentur F auf die BF entfallen würden und die Personalkosten daher auch nur in diesem Ausmaß berücksichtigt werden könnten.

Mit Schreiben vom 20.05.2021 wurde von der BF eine abschließende Stellungnahme an das Bundesfinanzgericht übermittelt und der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen. Ergänzend wurde ausgeführt, dass die Organisation der Tätigkeit und die Erbringung der Leistung ausschließlich bei der Werbeagentur F liege. Der Sitz der Werbeagentur F sei in W, sodass auch eine örtliche Trennung bestehe. Mit dem vorliegenden Werkvertrag sei die Werbeagentur F die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt eingegangen. Herr HF schulde das laut Vertrag zu erbringende Werk nicht persönlich, sondern könne die Leistung auch von einem fremden Dritten erbringen lassen. Darüber hinaus sei der Vertrag zwischen der BF und der Werbeagentur F fremdüblich gestaltet. Es bestehe keine nach außen hin erkennbare Tätigkeit. Auch die jetzigen COVID-Situation zeige, dass Herr HF das Unternehmerrisiko der Werbeagentur F persönlich und allein trage, sodass keine Eingliederung in den Betrieb der BF bestehe.

Mit Eingabe vom 26.05.2021 wurde von der BF auch der Antrag auf Senatsentscheidung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

Herr HF ist 100 %iger Gesellschafter der BF. Geschäftsführerin der BF ist Frau A. Der Sitz der BF befindet sich in ***Bf1-Adr***. Der Unternehmensgegenstand der BF besteht in Online-Dienstleistungen in der Form eines Online-Magazins im Internet, dem Handel mit Waren aller Art sowie der Beteiligung an und der Geschäftsführung von Unternehmen.

Von der BF wird neben dem monatlich erscheinenden *Magazin* eine monatlich erscheinende „Print-Ausgabe“ herausgegeben. Als Herausgeber des Magazins scheint Herr HF auf.

Die Werbeagentur F ist ein von Herrn HF geführtes Einzelunternehmen. Der Sitz der Werbeagentur F befindet sich in W.

Zwischen der BF und der Werbeagentur F wurde am 15.01.2016 ein Werkvertrag für den Leistungszeitraum von 12 monatlich folgenden Printausgaben mit nachfolgendem Inhalt abgeschlossen:

„Der Werkvertrag umfasst folgende Eckpunkte, geltend für jede monatliche Ausgabe des Print-Magazins bzw. auch für die Online-Version:

Erstellen des redaktionellen Teiles (bestehend aus Storys, Erläuterungen von den, den Themen entsprechenden Begriffen und Techniken im Umfang von mindestens 28 bis zu 38 Seiten.

Grafische Gestaltung des Covers (4 Seiten) und der Ankündigungen Teaser-Titelseite (U2, U3, U4).

Fixe Ablieferung und Fertigstellung bei der Online-Magazin Produktionsleitung bis spätestens 3 Tage vor Abgabedatum der Zeitschrift, unabhängig von Krankheit, Urlaub oder sonstiger Verhinderung. Die Daten werden nach Fertigstellung von der Werbeagentur F über einen Online-Zugang (FTP) der BF zur Verfügung gestellt.

Die Werbeagentur F ist berechtigt und verpflichtet sich bei Verhinderung in jeglicher Art und Weise (Urlaub, Krankheit) den Aufgabenbereich an einen Dritten zu übergeben. Die BF darf vom Zeitablauf nicht beeinträchtigt oder eingeschränkt werden. Die Werbeagentur F übernimmt die etwaig anfallenden Zusatzkosten bei einem Ausfall oder verspäteter Ablieferung.

Die Werbeagentur F haftet für die zeitgerechte Ablieferung auch im Falle höherer Gewalt und verpflichtet sich, die bereits auf eigene Kosten abgeschlossene BU-Versicherung nicht zu kündigen.

Die Werbeagentur F haftet für den Inhalt des redaktionellen Teils (z.B. wegen Verletzung des Jugendschutzes, von Fotorechten, wegen pornographischen Inhalts) und trägt sämtliche der BF daraus entstehende Kosten.

Die Werbeagentur F trägt selbst die laufenden Kosten für die Infrastruktur, den Verbrauch von Datentransfer, speziell aus dem Ausland, für ev. anfallende Roamingkosten, etc.

Das Gesamtjahreshonorar beträgt netto € 80.000. Sämtliche Steuer- und SV-Beiträge trägt Herr HF selbst, er hat keinen Anspruch auf bezahlten Urlaub und Krankenstand.

Weiters sind im Jahreshonorar € 10.000 vorgesehen als pauschales Entgelt für gelegentliche Vermittlungen für das Online- und Printmagazin.

Die Vertragslaufzeit beträgt je ein Kalenderjahr, mit automatischer Verlängerung; Aufkündigungsmöglichkeiten spätestens am 30.09 eines jeden Jahres per 31.12.“

Für 2015 bestand eine mündliche Vereinbarung zwischen der BF und der Werbeagentur F, die inhaltlich dem Werkvertrag vom 15.01.2016 entsprochen hat.

Unter dem Konto „Provisionen HF“ wurde bei der BF für den Beschwerdezeitraum 2015 – 2017 für Herrn HF ein Bezug in Höhe von € 80.000,00 jährlich verbucht und an diesen ausbezahlt.

Die Werbeagentur F erstellt den redaktionellen Inhalt für das Print-Magazin bzw. das Online-Magazin bestehend aus Stories, Erläuterungen von Begriffen, von intimen Techniken und Lieferung der die Texte illustrierenden Fotos. Die Werbeagentur F ist weiters für die grafische Gestaltung des Covers zuständig.

Das Verhältnis der Umsatzerlöse aus dem Verkauf von Inseraten in Print- und Online-Werbeinschaltungen zu den Verkaufserlösen Magazin in den Wirtschaftsjahren 2014/2015, 2015/2016 und 2016/2017 stellt sich wie folgt dar:

WJ 2014/2015 Inserate: 95,00 % Magazinverkauf: 5,00 %

WJ 2015/2016 Inserate: 96,30 % Magazinverkauf: 3,70 %

WJ 2016/2017 Inserate: 97,47 % Magazinverkauf: 2,53 %

Die Werbeagentur F beschäftigte im Jahr 2015 eine Mitarbeiterin (Frau CW von 17.03.2015 – 31.12.2015), im Jahr 2016 3 Mitarbeiter (Frau CW von 01.01.2016 – 31.03.2016, Herr MS von 01.06.2016 – 30.09.2016 und Frau AS von 01.08.2016 – 20.10.2016) und im Jahr 2017 einen Mitarbeiter (Herr TA von 17.07.2017 – 30.11.2017).

Die Dienstnehmer der Werbeagentur F haben bei der Erbringung der Leistungen laut dem angeführten Werkvertrag mitgewirkt.

Der Personalaufwand der Werbeagentur F betrug im Jahr 2015 € 4.569,59, im Jahr 2016 € 6.445,72 und im Jahr 2017 € 3.584,27.

Die Werbeagentur F erzielte in den Jahren 2015 und 2016 Umsatzerlöse in Höhe von € 80.000,00. Im Jahr 2017 hat die Werbeagentur HF Umsatzerlöse in Höhe von € 105.000,00 (zusammengesetzt aus Leistungen an die BF in Höhe von € 80.000,00 (= 76,19 %) und aus Leistungen an einen anderen Kunden in Höhe von € 25.000,00 (= 23,81 %) erzielt.

2. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen.

Dass die in den beschwerdegegenständlichen Jahren von der Werbeagentur F beschäftigten Dienstnehmer bei der Erbringung der Leistungen an die BF mitgewirkt haben, wurde von der BF anhand der Tätigkeitsbeschreibungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 23.12.2020 glaubhaft dargestellt. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass auch die belangte Behörde mit Stellungnahme vom 31.03.2021 zugestanden hat, dass sich die Werbeagentur F zur Erfüllung der Verpflichtungen gegenüber der BF der Dienstnehmer des Einzelunternehmens bedient hat.

Darüberhinausgehend beruhen die obigen Sachverhaltsfeststellungen auf den aktenkundigen Unterlagen und sind allesamt unstrittig.

Vor diesem Hintergrund können die unter Punkt 2 wiedergegebenen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs. 1 BAO).

§ 41 Abs 2 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) 1967 lautet:

„...“

(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.

...“

§ 22 Z 2 EStG 1988 lautet:

„Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind:

...

2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Darunter fallen nur

– Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (zB für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied).

– 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. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von betriebliche Privatstiftungen im Sinne des § 4d, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind.

....“

Der Verwaltungsgerichtshof hat die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 hinsichtlich der zu 25% oder mehr an einer Kapitalgesellschaft beteiligten oder über eine Sperrminorität verfügenden Personen im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, klargestellt. Nach den Entscheidungsgründen des genannten Erkenntnisses kommt bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als „laufend“ zu erkennenden Lohnzahlung, kann

nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre (VwGH 04.06.2020, Ra 2020/15/0002).

Es entspricht auch der ständigen Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 25.11.2009, 2007/15/0181, und VwGH 19.3.2008, 2008/15/0083), dass der Umstand, dass der Gesellschafter nicht (nur) Aufgaben der Geschäftsführung, sondern (auch) Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH ausübt, einer Übernahme der in der Judikatur erarbeiteten Grundsätze, unter welchen von der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 ausgegangen werden kann, nicht entgegensteht. Die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 iVm § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 stellt auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht ab. Der Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 steht es nach dieser Rechtsprechung nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, eine andere Einstufung der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solche nach § 22 Z 1 EStG 1988 geböte.

Herr HF war im Beschwerdezeitraum 100 %iger Gesellschafter der BF und somit wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 am Stammkapital der BF wesentlich beteiligt.

Aufgrund des Umstandes, dass Herr HF im Beschwerdezeitraum den redaktionellen Inhalt für das Print-Magazin bzw. das Online-Magazin erstellt hat und für die grafische Gestaltung des Covers zuständig gewesen ist, hat er eine nach außen hin auf Dauer angelegt erkennbare, operative Tätigkeit auf dem Betätigungsfeld der BF entfaltet, mit welcher der Unternehmenszweck der BF verwirklicht wurde.

Damit ist eine Eingliederung von Herrn HF in den Organismus des Unternehmens der BF im Sinne der vorhin angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwirklicht (vgl. insbesondere auch VwGH 4.6.2020, Ra 2020/15/0002).

Wenn die BF vorbringt, dass es sich in Erfüllung des Werkvertrages durch Herrn HF um keine Leistung, sondern um ein Werk handle, nämlich die druckfertige redaktionelle Erstellung und Lieferung des gesamten redaktionellen Teiles des monatlich erscheinenden Magazins in digitalisierter Form, und dass diese Tätigkeit weder das Merkmal der nach außen hin als eine auf Dauer angelegt erkennbaren Tätigkeit, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht werde, erfülle, noch ein operatives Wirken auf dem Betätigungsfelde der Gesellschaft vorliege, da der Zweck der Gesellschaft (Betätigungsfeld) nicht im Verkauf eines Magazins liege, sondern im Verkauf von Inseraten in Print- und von Online-Werbeinschaltungen, so verkennt sie – wie vom Finanzamt zutreffend vorgebracht wurde –

was unter Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft im hier gegenständlichen Kontext zu verstehen ist.

Eine solche Eingliederung wird nach der oben wiedergegebenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird. Der Verwaltungsgerichtshof geht somit von einem funktionalen Verständnis der Eingliederung aus (vgl. auch VwGH 15.11.2005, 2001/14/0118).

Weshalb, wie von der BF ins Treffen geführt wird, die von Herrn HF ausgeübte Tätigkeit der Erstellung und Lieferung des gesamten redaktionellen Teiles des monatlich erscheinenden Magazins nicht vom operativen Tätigkeitsbereich der BF umfasst sein soll, ist für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar, bildet der redaktionelle Teil eines Magazins neben den Werbeeinschaltungen doch einen zentralen Bestandteil eines auf die Herausgabe von Magazinen, egal ob es sich um ein „Online-Magazin“ oder um ein „Print-Magazin“ handelt, ausgerichteten Unternehmens. Daran kann auch der wiederholte Verweis der BF auf die im Verhältnis geringen Erlöse aus dem Verkauf des Magazins im Verhältnis zu den Erlösen aus dem Verkauf von Inseraten in Print- und Online Werbeeinschaltungen nichts ändern.

Vor dem Hintergrund dieses funktionalen Begriffsverständnisses werden in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes den Sachverhaltskomponenten der Anwesenheit in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft, der Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes und einer festen Arbeitszeit und des Unterworfenseins unter betriebliche Ordnungsvorschriften keine Bedeutung zugebilligt und gehen deshalb auch die diesbezüglich von der BF in der Beschwerde, im Vorlageantrag und den weiteren Eingaben vom 23.12.2020 bzw. 20.05.2021 vorgebrachten Argumente, wie etwa, dass sich der Sitz der BF in L befinde und die Werbeagentur F ihrer Tätigkeit von W aus nachgehe, ins Leere (vgl. etwa VwGH 22.3.2006, 2006/13/0043; VwGH 28.5.2008, 2008/15/0136).

Da das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der BF zweifelsfrei gegeben ist, kommt es auf weitere Kriterien, wie etwa das Merkmal des Unternehmerrisikos, nicht an (vgl. etwa VwGH 17.5.2006, 2001/14/0199; VwGH 14.12.2006, 2003/14/0019). Die von der BF zum Unternehmerrisiko vorgetragenen Argumente können daher der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen (vgl. hierzu auch VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Inwieweit die von der BF zitierte Entscheidung des BFG vom 13.08.2019, RV/2100290/2018 betreffend die Zurechnung von Erlösen aus Sexualdienstleistungen und der Nichtanerkennung der Steuerbefreiung für Geschäftsraumvermietung auf den beschwerdegegenständlichen Fall anwendbar sein soll, erschließt sich dem Bundesfinanzgericht nicht. Mit der druckfertigen redaktionellen Erstellung und Lieferung des gesamten redaktionellen Teiles des monatlich erscheinenden „Online- und Print-Magazins“ ist – wie bereits vorhin angeführt – jedenfalls eine nach außen hin erkennbare Tätigkeit gegeben. Herr HF tritt als Herausgeber des Magazins (Impressum) nach außen auf.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt klargestellt, dass es der Eingliederung nicht entgegensteht, wenn der Gesellschafter seine Arbeitszeit in einem hohen Ausmaß auch einem anderen Unternehmen widmet oder Geschäftsführerfunktionen für andere Unternehmen ausübt (vgl. zB VwGH 27.3.2008, 2006/13/0127; VwGH 25.11.2009, 2007/15/0181). Der Umstand, dass Herr HF im Jahr 2017 an einen anderen Kunden Leistungen erbracht hat, steht somit einer Eingliederung in den Organismus des Betriebes der BF nicht entgegen.

Werden Leistungen von Dienstnehmern des Einzelunternehmens erbracht wurden, kommt eine Einbeziehung der vom Gesellschafter in Rechnung gestellten Beträge in die Bemessungsgrundlage für den ihn betreffenden Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag nicht in Betracht (vgl. VwGH 01.06.2016, 2013/13/0061).

Entsprechend der unter Punkt „2.“ getroffenen Feststellungen („Mitwirkung der von Herrn HF beschäftigten Dienstnehmer an den Leistungen laut Werkvertrag“) sind die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag um den Personalaufwand laut übermittelter Gewinn- und Verlustrechnungen der Werbeagentur F der Jahre 2015 – 2017 zu reduzieren. Aufgrund des Umstandes, dass die Werbeagentur F im Jahr 2017 Umsätze an einen anderen Kunden in Höhe von € 25.000,00 erzielt hat, war dem diesbezüglichen Einwand der belangten Behörde zu folgen, dass die Aufwendungen für Personal im Jahr 2017 nur anteilig (€ 80.000,00 betragen 76,19 % der insgesamt erzielten Umsatzerlöse von € 105.000,00) aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden sind.

Eine Berichtigung ist weiters bei der Berechnung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag insofern durchzuführen, als der für O gültige Landeskammeranteil in Höhe von 0,36 % angesetzt wird, da eine Betriebsstätte der BF (mit entsprechender Mitgliedschaft in der Landeskammer für W) nicht besteht.

Es ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Mit der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der zum Einkünftebestand des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ergangenen, ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. das Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, sowie insbesondere auch VwGH 4.6.2020, Ra 2020/15/0002).

Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Linz, am 5. August 2021