

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Annika Streicher in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Andreas Maschinda, Moritschstraße 2, 9500 Villach, über die Beschwerde vom 31. Juli 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 24. Juni 2019 betreffend Dienstgeberbeitrag für 2014, 2015 und 2016 samt Säumniszuschlägen zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag für 2014, 2015 und 2016 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet **abgewiesen**.

II. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Säumniszuschläge für den Dienstgeberbeitrag für 2014, 2015 und 2016 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet **abgewiesen**.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (in der Folge „Bf.“) ist ein im Bereich der Erwachsenenbildung tätiger Verein, der sich mit diversen Kursen (z.B. Sprachen, Wissenschaft) an die Öffentlichkeit wendet. Für die Abhaltung dieser Kurse verpflichtete der Bf. im Beschwerdezeitraum Personen im Rahmen von freien Dienstverträgen.

Mit Bescheiden vom 24.6.2019 schrieb das Finanzamt ***1*** (nunmehr Finanzamt Österreich, in der Folge „belangte Behörde“) dem Bf. im Haftungswege Lohnsteuer für die Jahre 2014, 2015 und 2016 sowie Dienstgeberbeitrag samt Säumniszuschlag für die Jahre 2014, 2015 und 2016 (letztere in der Folge „**angefochtene Bescheide**“) vor.

Der Bf. erhob mit Schriftsatz vom 30.7.2019 **Beschwerde** gegen die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag samt Säumniszuschlag für die Jahre 2014, 2015 und 2016 und brachte im Wesentlichen vor, für die in der Organisation beschäftigten Lehrenden sei kein Dienstgeberbeitrag zu entrichten, weil Unentgeltlichkeit im sozialversicherungsrechtlichen Sinne vorliege und dies auf § 41 FLAG durchschlage.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 17.2.2021 als unbegründet ab und führte begründend im Wesentlichen aus, der sozialversicherungsrechtliche Entgeltbegriff stehe nicht in Wechselwirkung mit dem Dienstgeberbeitrag.

Mit **Vorlageantrag** vom 16.4.2021 beantragte der Bf. nach Rechtsmittelfristverlängerung die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und wiederholte im Wesentlichen sein bisheriges Vorbringen.

Die belangte Behörde legte dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde mit **Vorlagebericht** vom 24.8.2021 vor und beantragte in Wiederholung ihrer Ansicht die Abweisung der Beschwerde.

Mit **Verfügung** des Geschäftsverteilungsausschusses vom 25.6.2025 wurde die gegenständliche Beschwerdesache der mit 1.2.2025 neu besetzten Gerichtsabteilung 6004 zugewiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist ein im Bereich der Erwachsenenbildung iSd § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln tätiger Verein und gehört einer in der Kundmachung BGBl. II 228/2001 genannten Einrichtung an. Der Bf. wendet sich mit einem breitgefächerten Kursangebot (z.B. Sprachen, Wissenschaft) an die Öffentlichkeit.

Für die Abhaltung dieser Kurse verpflichtete der Bf. im Beschwerdezeitraum nebenberuflich tätige Vortragende im Rahmen von freien Dienstverträgen. Zunächst schloss der Bf. mit den Vortragenden schriftliche Rahmenvereinbarungen für die Dauer eines Semesters ab. In diesen Rahmenvereinbarungen war vereinbart, dass nur tatsächlich gehaltene Unterrichtszeiten bezahlt werden und den Vortragenden kein Anspruch erwächst, falls ein Kurs wegen zu geringer Teilnehmerzahl abgesagt wird. Weiters wurde vereinbart, dass die Gesamtthematik des Kurses seitens des Bf. vorgegeben wird, die inhaltliche Gestaltung allerdings den Vortragenden obliegt. Die Haftung für Unterrichtsmaterialien, insbesondere in Bezug auf das Urheberrecht, lag bei den Vortragenden. Im Falle einer Verhinderung waren die Vortragenden verpflichtet, im Einvernehmen mit dem Bf. für eine Vertretung zu sorgen. Weiters sicherten die Vortragenden zu, Vortragende im Nebenberuf zu sein. Aus der Rahmenvereinbarung ergab sich

weder ein Zwang des Bf., die Vortragenden für konkrete Kurse zu engagieren, noch ein Zwang der Vortragenden, konkrete Engagements anzunehmen. Wenn Bf. und Vortragende die Abhaltung eines konkreten Kurses vereinbaren wollten, wurden sodann für jeden Kurs mündlich gesonderte Einzelvereinbarungen abgeschlossen. Auf diese Art wurden Kurszeit, Kursort und Entgelt vereinbart. Für ihre Vortragstätigkeit erhielten die Vortragenden ein auf üblichen Stundensätzen basierendes Honorar von nicht mehr als EUR 537,78 pro Monat.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde übermittelten Aktenteilen, den vom Bf. vorgelegten Unterlagen und Stellungnahmen, dem elektronischen Steuerakt und ist unstrittig. Die Feststellungen zum Inhalt der mit den Vortragenden abgeschlossenen Vereinbarungen ergeben sich aus den im Betriebsprüfungsakt vorliegenden Rahmenvereinbarungen und Angaben des Bf. zum Inhalt der Einzelvereinbarungen. Dass die Vortragenden ein auf üblichen Stundensätzen basierendes Honorar von nicht mehr als EUR 537,78 pro Monat erhielten ergibt sich aus den Angaben des Bf. und ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gesetzliche Grundlagen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob der Bf. verpflichtet war, von den an die Vortragenden geleisteten Vergütungen Dienstgeberbeiträge zu entrichten.

Die Pflicht zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen ergibt sich aus § 41 Abs. 1 FLAG:

*(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.*

Die Definition des Begriffs „Dienstnehmer“ ergibt sich aus § 41 Abs. 2 FLAG:

*(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.*

Der Begriff des freien Dienstnehmers ist im FLAG nicht eigenständig definiert. Stattdessen enthält § 41 Abs. 2 FLAG einen dynamischen Verweis auf die Definition des freien Dienstnehmers in § 4 Abs. 4 ASVG (dynamische Verweise eines Bundesgesetzes auf ein anderes

Bundesgesetz sind zulässig, s. *Ranacher/Sonntag in Kahl/Khakzadeh/Schmid*, B-VG und Grundrechte Art. 18 B-VG Rz 12):

(4) Den Dienstnehmern stehen im Sinne dieses Bundesgesetzes Personen gleich, die sich auf Grund freier Dienstverträge auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichten, und zwar für

1. einen Dienstgeber im Rahmen seines Geschäftsbetriebes, seiner Gewerbeberechtigung, seiner berufsrechtlichen Befugnis (Unternehmen, Betrieb usw.) oder seines statutenmäßigen Wirkungsbereiches (Vereinsziel usw.), mit Ausnahme der bürgerlichen Nachbarschaftshilfe,

2. eine Gebietskörperschaft oder eine sonstige juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. die von ihnen verwalteten Betriebe, Anstalten, Stiftungen oder Fonds (im Rahmen einer Teilrechtsfähigkeit),

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

a) dass sie auf Grund dieser Tätigkeit bereits nach § 2 Abs. 1 Z 1 bis 3 GSVG oder § 2 Abs. 1 BSVG oder nach § 2 Abs. 1 und 2 FSVG versichert sind oder

b) dass es sich bei dieser Tätigkeit um eine (Neben-)Tätigkeit nach § 19 Abs. 1 Z 1 lit. f B-KUVG handelt oder

c) dass eine selbständige Tätigkeit, die die Zugehörigkeit zu einer der Kammern der freien Berufe begründet, ausgeübt wird oder

d) dass es sich um eine Tätigkeit als Kunstschaffender, insbesondere als Künstler im Sinne des § 2 Abs. 1 des Künstler-Sozialversicherungsfondsgesetzes, handelt.

Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich, dass sich der Entgeltbegriff des § 4 Abs. 4 ASVG mit dem Entgeltbegriff des § 49 ASVG deckt (VwGH 17.12.1991, 90/08/0022; 14.11.1995, 95/08/0273; 30.5.2001, 98/08/0196). § 49 Abs. 1 ASVG definiert den Entgeltbegriff wie folgt:

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

Der gegenständliche Rechtsstreit dreht sich um die Bedeutung von § 49 Abs. 7 ASVG:

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

1. im Sport- und Kulturbereich Beschäftigte;

2. Lehrende an Einrichtungen, die

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

b) vom Arbeitsmarktservice mit der Erbringung von Dienstleistungen betraut sind, hinsichtlich dieser Dienstleistungen;

die in der Kundmachung BGBl. II Nr. 228/2001 genannten Einrichtungen einschließlich ihrer Institutionen gelten jedenfalls als Einrichtungen nach lit. a;

3. Beschäftigte, die in Unternehmen, die mindestens wöchentlich erscheinende periodische Druckwerke, die auf Grund ihres Inhaltes über den Kreis der reinen Fachpresse hinausreichen sowie vorwiegend der politischen, allgemeinen, wirtschaftlichen und kulturellen Information und Meinungsbildung dienen und weder Kundenzeitschriften noch Presseorgane von Interessenvertretungen sein dürfen, herstellen oder vertreiben, diese periodischen Druckwerke vertreiben oder zustellen.

Von dieser Verordnungsermächtigung wurde mit der Verordnung des Bundesministers für soziale Sicherheit und Generationen über beitragsfreie pauschalisierte Aufwandsentschädigungen (BGBl II 409/2002) (in der Folge „PauschVO“) Gebrauch gemacht. § 1 Z 3 PauschVO legt fest:

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

Strittig ist gegenständlich ausschließlich die Rechtsfrage, ob das Vorliegen der Voraussetzungen von § 49 Abs. 7 ASVG iVm § 1 Z 3 PauschVO dazu führt, dass die Vortragenden mangels

Entgeltlichkeit der Tätigkeit nicht als freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG zu definieren sind, wodurch folglich auch die Definition des Dienstnehmerbegriffs in § 41 Abs. 2 FLAG nicht erfüllt und somit letztlich der Bf. aufgrund Nichterfüllung der Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 FLAG nicht zur Abfuhr von Dienstgeberbeiträgen verpflichtet wäre.

Zusammenfassende Darstellung der Argumentation des Bf.:

Zu unterscheiden seien zwei Rechtsfragen: Erstens die Frage, welche Personen die Dienstgeberbeitragspflicht auslösen (Steuerpflicht dem Grunde nach) und zweitens die Frage, wie hoch die Bemessungsgrundlage ist (Steuerpflicht der Höhe nach). § 41 Abs. 3 FLAG sei nur für die Steuerpflicht der Höhe nach relevant, aber nicht für die Steuerpflicht dem Grunde nach. Die belangte Behörde sitze daher einem Irrtum auf, wenn sie den in § 41 Abs. 3 FLAG enthaltenen Entgeltbegriff für die Bestimmung der Steuerpflicht dem Grunde nach heranziehe.

Für die Steuerpflicht dem Grunde nach sei die Versicherungspflicht nach dem ASVG unabdingbare Voraussetzung. Die Dienstgeberbeitragspflicht knüpfe unmittelbar an eine Pflichtversicherung nach § 4 Abs. 4 ASVG an. Es könne keine Person geben, die zwar freier Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG, aber von der Pflichtversicherung ausgenommen ist. Bestehe eine Ausnahme von der Versicherung, könne keine Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht eintreten. Beziehe ein nebenberuflicher Vortragender ausschließlich eine Aufwandsentschädigung iSd PauschVO, sei er kein freier Dienstnehmer und trete die Steuerpflicht schon dem Grunde nach nicht ein.

Der Entgeltbegriff des § 4 Abs. 4 ASVG entspreche jenem in § 49 ASVG. Daher liege ein entgeltlicher freier Dienstvertrag nur vor, wenn auch ein gem. § 49 ASVG beitragspflichtiges Entgelt bezogen werde. § 49 ASVG wirke sich nicht nur auf die Höhe der Beitragspflicht, sondern auch auf den Eintritt bzw. Nichteintritt der Pflichtversicherung aus. Mit den Vortragenden sei die sozialversicherungsrechtliche Unentgeltlichkeit (d.h. ein monatliches Honorar unter EUR 537,78) vereinbart worden, weshalb die Eigenschaft als freier Dienstnehmer nach § 4 Abs. 4 ASVG nicht gegeben sei.

Absicht des Gesetzgebers sei es gewesen, die abgabenrechtlichen Rechtsfolgen im FLAG und ASVG zu harmonisieren und gewisse Beschäftigte gewisser Dienstgeber kostenmäßig zu entlasten. Dabei gehe es um die Schonung der Budgets der ***Erwachsenenbildungseinrichtungen*** und anderer begünstigter Dienstgeber.

Zusammenfassende Darstellung der Argumentation der belangten Behörde:

§ 41 FLAG mache die Pflicht zur Leistung des Dienstgeberbeitrages in seinem Abs. 2 davon abhängig, dass die Vergütungen (u.a.) an „freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG“ geleistet werden. Der Entgeltbegriff in § 4 Abs. 4 ASVG definiere unter Bezugnahme auf § 49 ASVG und dessen Abs. 7 aber lediglich die sozialversicherungsrechtliche Seite des freien

Dienstnehmers. Das „Entgelt“ bzw. die Höhe dieses „Entgelts“ diene nur dazu, eine Einordnung zu treffen, ob, und wenn ja, welche Sozialversicherungspflicht (Voll- oder Teilversicherung) vorliegt.

§ 41 FLAG definiere in Abs. 3 divergierend zu § 4 Abs. 4 ASVG selbst, was für Zwecke des Dienstgeberbeitrags als Arbeitslohn, also als Gegenleistung für die Tätigkeit eines freien Dienstnehmers, gelte. Als Arbeitslöhne iSd § 41 Abs. 3 FLAG gelten sehr allgemein und weit definiert „Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art“. § 4 Abs. 4 ASVG nehme dagegen mit seinem Tatbestandsmerkmal „aus dieser Tätigkeit ein Entgelt beziehen“ unstrittig auf den in § 49 ASVG normierten Entgeltbegriff Bezug. Der Entgeltbegriff des ASVG sei enger gefasst: Pauschale Aufwandsentschädigungen bis zu EUR 537,78 monatlich gelten unstrittig als „sonstige Vergütung jeder Art“ iSd FLAG, nicht aber als „Entgelt“ iSd ASVG. Der im Sozialversicherungsrecht normierte Entgeltbegriff und die sich daraus ergebende sozialversicherungsrechtliche „Unentgeltlichkeit“ der gegenständlichen Zahlungen an die Vortragenden habe also keine Wirkung auf die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrags. Wolle der Gesetzgeber in § 49 ASVG bestimmte Vergütungen von der Beitragspflicht zur Sozialversicherung ausnehmen, dürfe ihm eine Intention unterstellt werden, allein die Beitragspflicht in der Sozialversicherung steuern zu wollen, nicht aber auch andere Beitragspflichten, wie etwa jene zum Dienstgeberbeitrag.

Der Verweis auf § 4 Abs. 4 ASVG in § 41 Abs. 2 FLAG sei derart zu verstehen, dass als freie Dienstnehmer jene Personen gelten, die sich aufgrund freier Dienstverträge auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Erbringung von Dienstleistungen an im Gesetz bestimmte Arbeitgeber verpflichten und nicht nach dem zweiten Teilsatz des § 4 Abs. 4 ASVG ausgeschlossen sind. Der Verweis des § 41 Abs. 2 FLAG auf § 4 Abs. 4 ASVG diene lediglich der Definition des Begriffs des „freien Dienstnehmers“, wolle aber nicht den in § 41 Abs. 3 und Abs. 4 FLAG eigens definierten Begriff der „Arbeitslöhne“ durch einen sozialversicherungsrechtlich geprägten Begriff des „Entgelts“ ersetzen. Auch die Vortragenden, die kein Entgelt im sozialversicherungsrechtlichen Sinn erhalten, bleiben freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG. Die sozialversicherungsrechtliche Unentgeltlichkeit reiche nicht dafür aus, dass kein freier Dienstnehmer mehr vorliege, vielmehr sei eine (zumindest konkludente) Vereinbarung der Unentgeltlichkeit iSd § 1152 ABGB erforderlich.

Nach dem Willen des Gesetzgebers sollte im Bereich des Dienstgeberbeitrages eine Gleichstellung zwischen echten und freien Dienstnehmern erfolgen. § 41 Abs. 2 FLAG verweise hinsichtlich der echten Dienstnehmer nicht auf die sozialversicherungsrechtliche Definition des § 4 Abs. 2 ASVG, vielmehr auf das „Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG“, weshalb für die Dienstgeberbeitragspflicht der echten Dienstnehmer der Regelungsgehalt des § 49 ASVG jedenfalls völlig unbeachtlich sei. Gelte aber die Beitragspflicht für Arbeitslöhne eines echten Dienstnehmers jedenfalls losgelöst davon, was im ASVG selbst als Entgelt definiert wird, könnte aus der vom Gesetzgeber intendierten Gleichstellung der echten und freien

Dienstnehmer im Bereich des Dienstgeberbeitrags in Konsequenz nichts anderes für die Vergütungen der freien Dienstnehmer gelten.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Einleitend ist festzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht nicht an Informationsschreiben des Bundesministeriums für Finanzen gebunden ist.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts ist die Pflicht zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen im vorliegenden Fall aus den nachstehenden Erwägungen gegeben:

§ 41 Abs. 2 FLAG entspricht im Wortlaut § 2 lit. a KommStG. Wo es zur Auslegung des § 41 Abs. 2 FLAG noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gibt, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits mit § 2 lit. a KommStG auseinandergesetzt (VwGH 26.1.2017, Ro 2016/15/0022). Aufgrund des vergleichbaren Regelungsgegenstandes und der vergleichbaren Regelungstechnik mittels dynamischen Verweises auf § 4 Abs. 4 ASVG ist das erkennende Gericht der Ansicht, dass das VwGH-Erkenntnis Ro 2016/15/0022 auch für den gegenständlichen Fall beachtlich ist. Weiters ist im Sinne der Einheitlichkeit der Rechtsordnung davon auszugehen, dass § 2 lit. a KommStG und § 41 Abs. 2 FLAG aufgrund ihres gleichen Wortlauts und ihres ähnlichen Regelungsgegenstands auch gleich ausgelegt werden sollen. Der Einwendung des Bf., dieses VwGH-Erkenntnis betreffe einen anders gelagerten Sachverhalt und könne daher nicht auf den gegenständlichen Fall umgelegt werden, ist aus Sicht des erkennenden Gerichts entgegenzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung Aussagen tätigt, die hinreichend allgemein sind, dass sie auch auf den gegenständlichen Fall anwendbar sind. Zudem ist darauf hinzuweisen, dass sich der Bf. dort, wo es seinem eigenen Standpunkt nützlich ist, selbst selektiv auf dieses VwGH-Erkenntnis beruft.

Zur Frage, ob mit der Wendung „im Sinn des § 4 Abs. 4 ASVG“ in § 2 lit. a KommStG gemeint sei, dass es darauf ankomme, ob die Voraussetzungen des § 4 Abs. 4 1. Teilsatz ASVG erfüllt seien, oder ob auch die Ausnahmebestimmungen des zweiten Teilsatzes zu berücksichtigen seien, sprach der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis aus, dass § 2 lit. a KommStG auf den gesamten Inhalt des § 4 Abs. 4 ASVG verweise. Es sei daher in Übereinstimmung mit dem Wortlaut von § 2 lit. a KommStG davon auszugehen, dass die Bezüge jener Personen, die nach dem zweiten Teilsatz des § 4 Abs. 4 ASVG ausgenommen sind, auch nicht in die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer aufzunehmen sind. Dass die Bezüge der betreffenden Personen nur dann der Kommunalsteuer unterliegen sollen, wenn diese Personen als freie Dienstnehmer auch einer Pflichtversicherung nach dem ASVG unterliegen, verlange § 2 lit. a KommStG aber nicht. Die Pflichtversicherung ergebe sich nämlich nicht aus § 4 Abs. 4 ASVG, sondern aus § 4 Abs. 1 Z 14 ASVG, § 4 Abs. 4 ASVG enthalte lediglich die Definition der den Dienstnehmern gleichgestellten freien Dienstnehmer.

Auch aus der PauschVO könne laut dem erwähnten VwGH-Erkenntnis ein Ausschluss der Bezüge der betroffenen Personen aus der Kommunalsteuer nicht abgeleitet werden. Diese Verordnung sei vor allem für die Bildung der Beitragsgrundlage und die Bemessung der Sozialversicherungsbeiträge von Bedeutung. Der Ausdruck „Entgelt“ in § 5 Abs. 2 ASVG (zu geringfügigen Beschäftigungen) sei ebenfalls iSd § 49 ASVG zu verstehen. Die Beurteilung einer Zahlung als pauschalierte Aufwandsentschädigung iSd § 49 Abs. 7 ASVG könne sohin die Auswirkung haben, dass die Geringfügigkeitsgrenze des § 5 Abs. 2 ASVG unterschritten wird. Diese Aussage passt sich in eine frühere Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.3.2013, 2010/08/0222) ein, wo der Verwaltungsgerichtshof zur Rechtsnatur von § 49 Abs. 7 ASVG ausführte, dass diese Norm keine selbständige Ausnahme von der Pflichtversicherung begründe, sondern lediglich bestimme, unter welchen Voraussetzungen pauschalierte Aufwandsentschädigungen nicht als Entgelt anzusehen sind. Diese Bestimmung sei damit vor allem für die Bildung der Beitragsgrundlage und die Beitragsbemessung von Bedeutung. Auswirkungen auf die Pflichtversicherung könne die Beurteilung einer Zahlung als pauschalierte Aufwandsentschädigung iSd § 49 Abs. 7 ASVG allenfalls dann haben, wenn es dadurch zu einem Unterschreiten der Geringfügigkeitsgrenze des § 5 Abs. 2 ASVG kommt und somit statt der Voll- lediglich Teilversicherung vorliegt.

Abschließend stellt der Verwaltungsgerichtshof im oben erwähnten Erkenntnis noch fest, dass in der Revision nicht behauptet worden sei, dass für die Tätigkeit eine Vereinbarung der Unentgeltlichkeit getroffen worden wäre und somit die Voraussetzung „aus der Tätigkeit ein Entgelt beziehen“ nicht vorliegen würde. Diese Aussage fügt sich in eine frühere Entscheidung zur Dienstnehmereigenschaft nach § 4 Abs. 2 ASVG (VwGH 14.3.2013, 2010/08/0229) ein, die ähnlich wie § 4 Abs. 4 ASVG eine Beschäftigung „gegen Entgelt“ verlangt. Hier stellte der Verwaltungsgerichtshof für das Tatbestandsmerkmal „gegen Entgelt“ auf das bürgerliche Recht ab: Ob ein entgeltlicher Arbeitsvertrag zustande gekommen ist oder bloß unentgeltliche „Schnuppertage“ vereinbart waren, hänge von der Auslegung der Erklärungen der Parteien im Einzelfall ab. Gem. § 1152 ABGB könne auch (ausdrücklich oder schlüssig) Unentgeltlichkeit vereinbart werden, im Zweifel sei aber von der Entgeltlichkeit des Arbeitsvertrages auszugehen.

Somit ist zur Kernfrage des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens, ob bei Vorliegen der Voraussetzungen von § 49 Abs. 7 ASVG „Entgeltlichkeit“ iSd § 4 Abs. 4 ASVG gegeben ist, in Anbetracht der angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung wie folgt auszuführen:

Einleitend ist festzuhalten, dass sich an der im Erkenntnis Ro 2016/15/0022 gebrauchten Wendung „wenn diese Personen als freie Dienstnehmer auch einer Pflichtversicherung nach dem ASVG unterliegen“ ganz offensichtlich zeigt, dass nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ein Auseinanderfallen der Eigenschaft als freier Dienstnehmer und des Vorliegens eines Pflichtversicherungstatbestandes möglich ist. Dem Bf. ist also nicht zuzustimmen, wenn er ausführt, ohne Pflichtversicherung könne kein freier Dienstnehmer

vorliegen. Die Tatsache, dass die Vortragenden gegenständlich im Rahmen der Betriebsprüfung nicht vom zuständigen Versicherungsträger nachträglich in die Pflichtversicherung einbezogen wurden, bedeutet also entgegen der Ansicht des Bf. nicht, dass keine freien Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG vorliegen können. Auch die einschlägige Kommentarliteratur geht davon aus, dass es für Zwecke des Dienstgeberbeitrags lediglich auf den in § 4 Abs. 4 ASVG umschriebenen Typusbegriff des freien Dienstnehmers ankomme und eine tatsächlich bestehende Versicherungspflicht nach dem ASVG nicht Voraussetzung für die Dienstgeberbeitragspflicht sei (*Kuprian in Lenneis/Wanke*, FLAG² § 43 Rz 40; *Frenkenberger/Romstorfer in Bergmann/Pinetz/Spies*, Kommunalsteuergesetz § 41 FLAG Rz 58).

Somit bleibt festzustellen, ob die in § 41 Abs. 2 FLAG normierte Voraussetzung des Vorliegens freier Dienstnehmer erfüllt ist. § 41 Abs. 2 FLAG bedient sich für die Definition des Begriffs des freien Dienstnehmers eines dynamischen Verweises auf § 4 Abs. 4 ASVG. Dem Gesetzgeber kann somit unterstellt werden, den Norminhalt des § 4 Abs. 4 ASVG auch im Bereich des § 41 FLAG gegen sich gelten lassen zu wollen. Wie sich aus der VwGH-Rechtsprechung (VwGH 17.12.1991, 90/08/0022; 14.11.1995, 95/08/0273; 30.5.2001, 98/08/0196) ergibt, ist der Begriff des „Entgelts“ in § 4 Abs. 4 ASVG iSd § 49 ASVG zu verstehen. Daher ist der Ansicht der belangten Behörde, dieser Entgeltbegriff sei iSd § 41 Abs. 3 FLAG zu verstehen, nicht zu folgen. § 41 Abs. 3 FLAG ist eine Regelung zur Bestimmung der Höhe der Beitragsgrundlage (d.h. Steuerpflicht der Höhe nach) (*Frenkenberger/Romstorfer in Bergmann/Pinetz/Spies*, KommStG § 41 FLAG Rz 42) und hat somit für die Bestimmung der Steuerpflicht dem Grunde nach, d.h. ob überhaupt ein freier Dienstnehmer vorliegt, keine Relevanz.

Aus der grundsätzlichen Relevanz des in § 49 ASVG festgelegten Entgeltbegriffs ergibt sich nach Ansicht des erkennenden Gerichts aber nicht, dass dem Bf. zuzustimmen wäre und im Anwendungsbereich des § 49 Abs. 7 ASVG iVm PauschVO die Eigenschaft als freier Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG wegfielen. § 49 Abs. 7 ASVG ist für die Bildung der Bemessungsgrundlage und die Bestimmung der Beitragshöhe relevant. Das ergibt sich zunächst aus der oben zitierten VwGH-Rechtsprechung (VwGH 14.3.2013, 2010/08/0222; 26.1.2017, Ro 2016/15/0022).

Auch ein auf dem Wortlaut von § 49 Abs. 7 ASVG beruhendes Argument stützt diese Sichtweise: Die Formulierung „Der Bundesminister [...] kann [...] für folgende Gruppen von Dienstnehmern und ihnen gleichgestellte Personen gemäß § 4 Abs. 4 feststellen, ob und inwieweit pauschalierte Aufwandsentschädigungen nicht als Entgelt im Sinne des Abs. 1 gelten“ deutet darauf hin, dass die Bedeutung von § 49 Abs. 7 ASVG darin liegt, Bezüge aus der Beitragsgrundlage auszuschneiden. Dass etwas „für folgende Gruppen von Dienstnehmern und ihnen gleichgestellte Personen gemäß § 4 Abs. 4“ festgestellt werden soll, zeigt, dass in einem ersten Schritt auf jeden Fall ein Dienstnehmer oder eine gem. § 4 Abs. 4 ASVG gleichgestellte Person vorliegen muss, bevor in einem zweiten Schritt etwas festgestellt wird. Hätte der Gesetzgeber beabsichtigt, mit der Regelung des § 49 Abs. 7 ASVG Empfänger von Vergütungen

unter einer gewissen Schwelle generell vom sozialversicherungsrechtlichen Begriff des (freien) Dienstnehmers auszuschließen, hätte er diesen Satz anders formuliert, beispielsweise „Der Bundesminister kann festlegen, ob und inwieweit pauschalisierte Aufwandsentschädigungen nicht als Entgelt im Sinne des Abs. 1 gelten“. Bei einer derartigen Formulierung könnte davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber einen Ausschluss vom Begriff des (freien) Dienstnehmers schaffen wollte.

Auch der Wortlaut von § 1 PauschVO „Nicht als Entgelt im Sinne des § 49 Abs. 1 ASVG gelten Aufwandsentschädigungen bis zur Höhe von 537,78 € im Kalendermonat, *soweit sie an Dienstnehmer oder diesen nach § 4 Abs. 4 ASVG gleichgestellte Personen (freie Dienstnehmer) geleistet werden*“ stützt die Sichtweise, § 49 Abs. 7 ASVG beabsichtige, eine Ausnahme von der Beitragspflicht der Höhe nach und nicht eine Ausnahme vom Begriff des (freien) Dienstnehmers dem Grunde nach zu implementieren.

Dieses Interpretationsergebnis wird weiters gestützt durch die Gesetzeserläuterungen zu § 49 Abs. 7 ASVG (886 BlgNR XX. GP S 102). In diesen heißt es, „daß diese (pauschalierten) Aufwandsentschädigungen nicht als Entgelt im Sinne des ASVG gelten, *dh. hiervon keine Beiträge zu entrichten sind*“. Auch hier zeigt sich, dass § 49 Abs. 7 ASVG dazu dienen soll, die Beitragspflicht der Höhe nach zu regulieren.

Dieses Ergebnis wird auch durch folgende Überlegung gestützt: Würde bis zur Bezugsgrenze von EUR 537,78 mangels Entgeltlichkeit gar kein freier Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG vorliegen, verbliebe für § 49 Abs. 7 ASVG kein Anwendungsbereich, weil es dann niemanden gäbe, für den eine Bezugsgrenze zu regeln wäre. Und wäre § 49 Abs. 7 ASVG wegen des Vorliegen eines freien Dienstnehmers iSd § 4 Abs. 4 ASVG anwendbar, wäre er im gleichen Moment schon nicht mehr anwendbar, weil die Festlegung der Bezugsgrenze die Eigenschaft als (freier) Dienstnehmer im selben Atemzug eliminieren würde. Der Argumentation des Bf. folgend würde sich so eine völlig widersinnige Auslegung von § 49 Abs. 7 ASVG ergeben. Daraus ergibt sich, dass der (indirekt durch Verweis auf § 4 Abs. 4 ASVG) in § 49 Abs. 7 1. Satz 1. Teilsatz ASVG enthaltene Entgeltbegriff nicht mit dem in § 49 Abs. 7 1. Satz 2. Teilsatz ASVG enthaltenen Entgeltbegriff gleichbedeutend sein kann.

Zudem stützt ein teleologisches Argument diese Ansicht: Nach dem Willen des Gesetzgebers sollte im Bereich des Dienstgeberbeitrages eine Gleichstellung zwischen echten und freien Dienstnehmern erfolgen (113 BlgNR XXIV. GP S 13). § 41 Abs. 2 FLAG verweist hinsichtlich der Begriffsdefinition des echten Dienstnehmers nicht auf die sozialversicherungsrechtliche Definition des § 4 Abs. 2 ASVG, dessen Entgeltbegriff ebenfalls iSd § 49 ASVG zu verstehen ist, sondern auf das „Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG“. Daher sind für echte Dienstnehmer der Entgeltbegriff in § 49 ASVG und somit auch § 49 Abs. 7 ASVG iVm PauschVO irrelevant. Würde nun die Beschäftigung freier Dienstnehmer erst dann Dienstgeberbeitragspflicht dem Grunde nach auslösen, wenn sie ein Entgelt über der in der

PauschVO vorgesehenen Grenze erhalten, während die Beschäftigung echter Dienstnehmer ab dem ersten Euro Dienstgeberbeitragspflicht dem Grunde nach auslöst, wäre diese Gleichstellung nicht gewährleistet.

Somit ist zusammenfassend festzuhalten, dass die in § 49 Abs. 7 ASVG iVm PauschVO festgelegte Entgeltschwelle für die Eigenschaft als freier Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG unerheblich ist. Stattdessen ist für das in § 4 Abs. 4 ASVG enthaltene Merkmal der (Un)Entgeltlichkeit, wie auch aus der zitierten VwGH-Rechtsprechung hervorgeht, auf (Un)Entgeltlichkeit im zivilrechtlichen Sinne, d.h. gem. § 1152 ABGB, abzustellen. Das wird auch im vom Bf. an mehreren Stellen zitierten ASVG-Kommentar festgehalten (*Mosler in Mosler/Müller/Pfeil, SV-Komm § 4 ASVG Rz 128*: „Ob bzw in welcher Höhe ein Entgelt vereinbart wurde bzw ein Entgeltanspruch besteht, richtet sich nach zivilrechtlichen Grundsätzen“). Im gegenständlichen Fall wurde Entgeltlichkeit im zivilrechtlichen Sinne vereinbart. Der Bf. gibt in seiner Stellungnahme vom 30.11.2025 selbst an: „Selbstverständlich übten die Vortragenden ihre Tätigkeit gegen Entgelt aus. [...] Bei dem hier angesprochenen Entgelt handelt es sich aber [...] um das zivilrechtliche Entgelt“. In der Stellungnahme vom 12.12.2025 führt der Bf. aus: „[...] die Abhaltung einzelner Vorträge oder Seminare, für welche der Termin und das Pauschalhonorar aufgrund des üblichen Stundensatzes vereinbart waren. Von beiden Vertragsteilen war zudem gewollt, dass [...] kein sv-rechtliches Entgelt entsteht, indem das zivilrechtliche Entgelt unter 537,78 Euro pro Kalendermonat bleibt“. Wenn der Bf. also vorbringt, dass Unentgeltlichkeit vereinbart worden sei, meint er damit sozialversicherungsrechtliche Unentgeltlichkeit, die für den Begriff der Entgeltlichkeit in § 4 Abs. 4 ASVG aber unbeachtlich ist.

Wenn der Bf. unter Verweis auf *Müller* ausführt, Ziel von § 49 Abs. 7 ASVG sei die Schonung des Budgets von ***Erwachsenenbildungseinrichtungen*** und anderer begünstigter Dienstgeber (*Müller in Mosler/Müller/Pfeil, SV-Komm § 49 ASVG Rz 216/2*) und dieses Ziel müsse auch auf den Dienstgeberbeitrag durchschlagen, ist dem entgegenzuhalten, dass diese Kommentarstelle nicht mit einem Verweis auf Gesetzesmaterialien belegt ist und den einschlägigen Gesetzesmaterialien dieses Ziel nicht entnommen werden kann. Selbst wenn dies aber das Ziel von § 49 Abs. 7 ASVG wäre, müsste hinterfragt werden, ob das Gesetzgeber des FLAG sich dieses Ziel mit dem dynamischen Verweis in § 41 Abs. 2 FLAG zu eigen machen wollte.

Abschließend ist auf ein früheres Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts in einem nahezu identen Fall hinzuweisen (BFG 23.11.2020, RV/7103860/2015). In diesem Erkenntnis kommt das Bundesfinanzgericht unter Zitierung der erwähnten VwGH-Entscheidung Ro 2016/15/0022 ebenfalls zu dem Ergebnis, dass es bei § 49 Abs. 7 ASVG um die Bildung der Beitragsgrundlage und die Bemessung der Sozialversicherungsbeiträge gehe. Der Begriff „Entgelt“ sei zwar iSd § 49 ASVG zu verstehen, das in § 4 Abs. 4 ASVG normierte Tatbestandsmerkmal „aus der Tätigkeit ein Entgelt beziehen“ habe der Verwaltungsgerichtshof in Anbetracht der

(unstrittigen) Tatsache, dass für die Tätigkeit keine Unentgeltlichkeit vereinbart worden war, jedoch als erwiesen erachtet. Auf den dort gegenständlichen Fall bezogen bedeute dies, dass die Voraussetzung, dass die Vortragenden „aus der Tätigkeit ein Entgelt beziehen“, vorliegt, weil aus den mit den Vortragenden abgeschlossenen Verträgen hervorgehe, dass die Vortragenden ihre Tätigkeit nicht unentgeltlich ausgeübt haben, sondern eine Entlohnung erhalten haben.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Abweisung)

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren, nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gem. § 217 Abs. 1 BAO Säumniszuschläge zu entrichten. Gem. § 217 Abs. 2 BAO beträgt der erste Säumniszuschlag 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages.

Weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag finden sich Ausführungen im Zusammenhang mit den angefochtenen Säumniszuschlagsbescheiden. Allerdings ist sowohl aus der Beschwerde als auch dem Vorlageantrag erkennbar, dass sich die Beschwerde auch gegen die Säumniszuschlagsbescheide richtet. Das ausdrückliche Begehren der ersatzlosen Behebung eines Abgabenbescheids ist eine ausreichende Erklärung iSd § 250 Abs. 1 lit. c BAO. Auf die Schlüssigkeit seiner Begründung kommt es dafür nicht an (VwGH 29.4.2015, 2012/13/0041). Ein Mängelbehebungsverfahren gem. § 85 Abs. 2 BAO kommt schon dann nicht mehr in Betracht, wenn eine Beschwerde ein Anfechtungssubstrat enthält, welches unabhängig von einem allfälligen weiteren Vorbringen einer meritorischen Beschwerdeerledigung zugänglich ist (VwGH 29.7.2014, 2011/13/0121). Von einem Mängelbehebungsverfahren war daher Abstand zu nehmen.

Gem. § 43 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag für jedes Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das für die Erhebung der Lohnsteuer zuständige Finanzamt zu entrichten. Arbeitslöhne, die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für das vorangegangene Kalendermonat gewährt werden, sind dem vorangegangenen Kalendermonat zuzurechnen. Werden Arbeitslöhne für das Vorjahr nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt, ist der Dienstgeberbeitrag bis zum 15. Februar abzuführen.

Der Säumniszuschlag iSd § 217 BAO ist eine objektive Rechtsfolge der verspäteten Entrichtung einer Abgabe. Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind grundsätzlich unbeachtlich (z.B. VwGH 26.5.1999, 99/13/0054). Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages ist die nicht rechtzeitig entrichtete Steuer, unabhängig davon, ob die Festsetzung der Stammapgabe rechtskräftig oder mit Beschwerde angefochten ist (VwGH 24.1.2018, Ra 2017/13/0023). Das Gericht hat daher im Bereich des Säumniszuschlages lediglich die objektive Voraussetzung der Säumnis, nicht aber die Richtigkeit des

zugrundeliegenden Abgabenbescheides zu prüfen. Im Fall einer nachträglichen Abänderung oder Aufhebung des Abgabenbescheides ist von Amts wegen insoweit auch der Säumniszuschlag herabzusetzen oder aufzuheben (§ 217 Abs. 8 BAO). Weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag wurden Gründe vorgebracht, die geeignet wären, eine Rechtswidrigkeit des gegenständlichen Säumniszuschlages aufzuzeigen. Die Festsetzung des Säumniszuschlages erfolgte mangels rechtzeitiger Entrichtung des Dienstgeberbeitrages zu Recht.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (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.

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wie sich das Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen von § 49 Abs. 7 ASVG iVm PauschVO auf die Pflicht zur Leistung von Dienstgeberbeiträgen gem. § 41 FLAG auswirkt, liegt bis dato nicht vor. Das zitierte VwGH-Erkenntnis vom 26.1.2017, Ro 2016/15/0022 enthält aus Sicht des erkennenden Gerichts zwar Ausführungen, die auf den gegenständlichen Fall anwendbar sind, hatte jedoch einen etwas anders gelagerten Sachverhalt und eine andere gesetzliche Norm betroffen. Daher war die ordentliche Revision zuzulassen.

Linz, am 5. Jänner 2026