

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***R1***, den Richter ***R2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***R3*** und ***R4*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Adresse Bf***, über die Beschwerde vom 21.4.2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 3.4.2018 betreffend Dienstgeberbeitrag 2012, Dienstgeberbeitrag 2013, Dienstgeberbeitrag 2014, Dienstgeberbeitrag 2015 und Dienstgeberbeitrag 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Bei der Beschwerdeführerin (Bf), einer GmbH, deren Unternehmensgegenstand in der Ausübung der Steuerberatung besteht, fand eine die Jahre 2012 bis 2016 umfassende gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) statt, im Zuge derer der Prüfer folgende Feststellung traf:

*„Im Zuge der GPLA Prüfung wurde festgestellt, dass die Geschäftsführerinnen der ***Bf***, Frau ***A*** und Frau ***B*** jeweils mit 50 Prozent Beteiligung, keine Geschäftsführerbezüge erhalten. Die Geschäftsführung erfolgt unentgeltlich. Festgehalten wird, dass eine unentgeltliche Geschäftsführertätigkeit grundsätzlich möglich ist.*

*Die Fa ***X OG*** mit den unbeschränkt haftenden Gesellschafterinnen Frau ***A*** und Frau ***B*** erbringt, laut Aussagen der steuerlichen Vertretung, diverse Leistungen an die GmbH. Die Personengesellschaft verfügt über keine Dienstnehmer.*

Der steuerlichen Vertretung bzw. dem Unternehmen ist zuzustimmen, wenn sie im Zuge der GPLA Prüfung vorgelegten Stellungnahme davon ausgehen, dass es in erster Linie - hinsichtlich

der Zurechnung von Einkünften darauf ankommt, wer nach außen hin in Erscheinung tritt und folglich die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunutzen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern.

Wenn die steuerliche Vertretung bzw. das Unternehmen weiter ausführen, dass eine grundsätzliche Drittanstellung von Geschäftsführern möglich sei, ist dieser Tatsache seitens der Abgabenbehörde beizupflichten. Wenn jedoch daraus abgeleitet werden soll, dass eine Drittanstellung auf den konkreten Fall umzulegen sei, kann dies von der Abgabenbehörde nicht nachvollzogen werden. Eine Drittanstellung (Arbeitskräftegestellung) ist dann steuerlich anzuerkennen, wenn außersteuerliche Gründe für die Zwischenschaltung ausschlaggebend sind und die Zwischenschaltung nicht nur zur Umgehung der sonst anfallenden lohnabhängigen Abgaben erfolgte (§ 22 f BAO).

Fungiert die Personengesellschaft lediglich als Zahlstelle und liegen keine außersteuerlichen Gründe vor bzw. werden keine behauptet, ist die Zwischenschaltung nicht anzuerkennen und die Vergütungen den Geschäftsführerinnen der GmbH direkt zuzurechnen und den Lohnnebenkosten zu unterwerfen.

Eine Personengesellschaft kann nur durch natürliche Personen handeln. Hierfür kommen ihre vertretungsbefugten Gesellschafter oder ihre Mitarbeiter oder sonst von ihr Beauftragte in Frage. Vor dem Hintergrund der fehlenden Dienstnehmer bei der Personengesellschaft kommen daher auch aus diesem Blickwinkel als Erbringer der vereinbarten Dienstleistungen nur die Geschäftsführerinnen der dahinterstehenden GmbH in Frage. (vgl. in Anlehnung an BFG vom 08.06.2017, RV/7103330/2016). Dies bedeutet, dass nur die Geschäftsführerinnen die Möglichkeit hatten, die Marktchancen zu nutzen, nicht aber die OG. Im Sinne dieser Ausführungen sind daher nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt die Geschäftsführerinnen Zurechnungssubjekt der gegenständlichen Honorare und nicht die beauftragte OG.

*Der Behauptung der Unternehmer bzw. deren steuerlichen Vertretung, dass die natürlichen Personen (**A** und **B**) die Aufgaben der Geschäftsführung unentgeltlich wahrnehmen (...) und für alle übrigen Tätigkeiten sich die GmbH der Leistungen der OG bedient, erscheint nicht geeignet, um als außersteuerliche Gründe für die Drittanstellung/Zwischenschaltung anerkannt zu werden.*

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Einkommensteuerrecht (vgl. VwGH vom 28.3.2012, ZI. 2009/08/0010) ist Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunutzen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern.

Mangels betrieblicher Struktur (DN, Gewerbeberechtigung, Beitragskontonummer bei der Gebietskrankenkasse) konnten die an die GmbH fakturierten Leistungen tatsächlich nur von den

an der GmbH und an der OG beteiligten Personen erbracht werden. Die Zahlungen erfolgen jedoch an die Personengesellschaft.

*Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus sonstiger 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 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Daraus folgt, dass grundsätzlich alle Vergütungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH solche iSd § 22 Z 2 EStG 1988 sind, also auch Zahlungen an die zwischengeschaltete Gesellschaft eines Geschäftsführers für Leistungen an die Gesellschaft. Aufgrund der oben angeführten rechtlichen Überlegungen sind die Zahlungen der GmbH an die Personengesellschaft bei den Gesellschafter-Geschäftsführerinnen, Frau ***A*** und Frau ***B*** als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 22 Z 2 EStG 1988 zu qualifizieren.*

Daraus folgt DB- und Kommunalsteuerpflicht.“

Gestützt auf diese Prüfungsfeststellung setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 3.4.2018 Dienstgeberbeiträge für die Jahre 2012 bis 2016 fest.

Mit Schreiben vom 21.4.2018 wurde dagegen Beschwerde eingebracht. Darin wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Geschäftsführung der Bf habe von Anfang an Frau ***A*** und Frau ***B***, die überdies zu jeweils 50% an der Bf beteiligt seien, oblegen. Die Geschäftsführerinnen hätten auf eine Entlohnung verzichtet, was aus schuldrechtlicher Sicht zulässig sei. Darüber hinaus bestehe die ***X OG***, an der Frau ***A*** und Frau ***B*** zu jeweils 50% beteiligt seien. Die ***X OG*** erbringe verschiedene Leistungen:

- Steuerberatungsleistungen
- Erstellung von Gutachten
- Qualitätsmanagement
- Vortragstätigkeit für Schulen und facheinschlägige Institutionen
- Beratung BMD-Software

Die Gesellschafterinnen der ***X OG*** erhielten Vorweggewinne. Werde von den Gesellschafterinnen keine Leistung erbracht, unterbleibe die Auszahlung eines Gewinnanteils. Das Unternehmerwagnis liege demnach voll bei der ***X OG*** und deren Gesellschafterinnen. Dies stehe im Gegensatz zu einem fixen Geschäftsführerbezug. Dieses Risiko finde seine Bestätigung in der von der ***X OG*** für deren Gesellschafterinnen abgeschlossenen Betriebsunterbrechungsversicherung.

Die Klientenakquise erfolge – wie in jedem Unternehmen – vorrangig über persönliche Kontakte. Die Bf gewinne 95% aller Neuklienten über persönliche Kontakte. Ohne diese

persönlichen Kontakte könnte auch die ***X OG*** die sich bietenden Marktchancen nicht nützen.

Die ***X OG*** erhalte ihre Aufträge von der ***Auftraggeberin 1***, der ***Auftraggeberin 2***, anderen Steuerberatern, Klienten und sonstigen Personen. Sachverständigengutachten würden direkt vom Gericht beauftragt.

Die ***X OG*** weise folgende betriebliche Struktur auf: Die beiden Gesellschafterinnen hätten im privaten Wohnhaus jeweils ein Büro. Zwischen den Gesellschafterinnen sei vereinbart worden, diese Büros der ***X OG*** unentgeltlich zur Verfügung zu stellen. Weiters besitze die ***X OG*** als wesentliche Betriebsmittel zwei Pkw, die von den Gesellschafterinnen genutzt würden. Für die ***X OG*** werde laufend die Buchhaltung und der Jahresabschluss nach § 4 Abs 3 EStG 1988 erstellt, die Fakturierung durchgeführt, das Mahnwesen abgewickelt, zudem seien eigene Bank- und Kreditkonten vorhanden. Somit sei die gesamte betriebliche Struktur, die ein am Markt aktives Unternehmen benötige, vorhanden.

Die ***X OG*** sei als Kammermitglied in dem über das Internet abrufbaren Verzeichnis eingetragen und auch sonst auf verschiedensten Seiten im Internet zu finden. Ein Gewerbeschein sei aufgrund der Berufsbefugnis gemäß WTBG nicht erforderlich.

Die Abwicklung der Aufträge erfolge durch die beiden Gesellschafterinnen persönlich. Für den Fall, dass zusätzliche Kapazitäten erforderlich werden würden, sei angedacht, Werkleister oder Dienstnehmer in der ***X OG*** zu engagieren. Für den Fall des Ausfalls eines Gesellschafters sei vereinbart, einen fachlich geeigneten Dritten für Leistungen heranzuziehen.

Nach einer kursorischen Darstellung der Erkenntnisse des VwGH vom 25.6.2008, 2008/15/0014, vom 4.9.2014, 2011/15/0149 und vom 24.9.2014, 2011/13/0092 wurden die aus der Sicht der Bf bestehenden wirtschaftlichen bzw außersteuerlichen Gründe für die gegenständliche Konstruktion wörtlich wie folgt angeführt:

„Folgend nunmehr die wirtschaftlichen und außersteuerlichen Gründe:

- *Der Marktauftritt bzw. die Marktchancen der ***X OG*** sind aus der breitgefächerten Abnehmeranzahl ersichtlich. Die Leistungen und deren Verrechnung erfolgen unter anderem an die ***Auftraggeberin 2***, an Klienten der ***Bf*** und an andere Steuerberaterkollegen. Privatgutachten werden über Rechtsanwälte und Notare vermittelt bzw. Sachverständigengutachten werden direkt vom Gericht beauftragt. Sowie im Erkenntnis des VwGH vom 24.09.2014, GZ 2011/13/0092 ausgeführt, erfolgt die Zurechnung des vereinbarten Entgelts an die die Leistung erbringende natürliche Person nur dann, wenn sich die Einbindung der Personengesellschaft nur in der Ausstellung von Rechnungen erschöpfe, die Personengesellschaft somit nur als*

„Zahlstelle“ diene. Die Menge der Abnehmer in unserem Fall zeigt in hohem Maße, dass die ***X OG*** nicht nur als Zahlstelle fungiert, sondern Gelder von verschiedensten Auftraggebern vereinnahmt. Weiters ist auszuführen, dass es zwischen der ***Bf*** und der ***X OG*** eine Vereinbarung gibt, auf Grund derer die ***Bf*** der ***X OG*** und nicht den einzelnen Gesellschafterinnen selbst das Honorar für die erbrachten Leistungen schuldet. Dies ist notwendig, damit die ***X OG*** ihren Betrieb aufrechterhalten kann.

- Die ***X OG*** besitzt auch als wesentliche Betriebsmittel die beiden Autos der Gesellschafter. In den letzten Jahren bestand auf Grund der unterschiedlichen Meinungen zu Sachbezug/privater Nutzung der wesentlich beteiligten Geschäftsführer große Rechtsunsicherheit. Somit war es in der ***X OG*** wesentlich leichter, diesen Sachverhalt rechtlich korrekt zu lösen, in dem die Privatnutzung anhand eines Fahrtenbuches und daraus folgender Ermittlung eines Privatanteils ertragssteuerlich richtig erfasst wurde. Zusätzlich führt auch im Verhältnis zwischen den Gesellschafterinnen die Erfassung des Privatanteils, der aus tatsächlich angefallenen KFZ-Kosten errechnet wird, zu einem fairen und richtigen Ergebnis.
- Für die ***X OG*** und deren Gesellschafterinnen entsteht wie oben erwähnt ein Unternehmerwagnis. Dies wird durch die unbeschränkte und persönliche Haftung - vor allem für die Sachverständigengutachten - auch noch unterstrichen. Des Weiteren ist durch die Geschäftsführung über die ***X OG*** eine Ausweitung der persönlichen Haftung - im Gegensatz der Geschäftsführung durch eine Gesellschaft mit „beschränkter“ Haftung - gegeben.
- Lt. § 81 und § 82 WTBG haben berufsberechtigte natürliche Personen sowohl die Bestellungsbeziehung, sich vertreten zu lassen als auch die Bestellungsverpflichtung, bei voraussichtlich länger dauernder Verhinderung einen Berufsberechtigten zum Stellvertreter zu bestellen. Wenn Steuerberatungskollegen solchen Bedarf äußern, ist die ***X OG*** dazu vorgesehen, diese Aufträge zu übernehmen. Dazu gehört es eventuell auch, die Geschäftsführung durchzuführen. Im Namen der ***X OG*** werden diese Leistungen dann an die Empfänger fakturiert. Es ist nicht möglich, dass diese Leistungen von den Gesellschafterinnen der ***X OG***, Fr. ***B*** und Fr. ***A***, auf eigene Rechnung und nicht im Namen der ***X OG*** erbracht werden, da am Beginn der Tätigkeit als Steuerberater von den Gesellschafterinnen an die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer eine Verpflichtung abgegeben werden musste und abgegeben wurde, nicht im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zu arbeiten, da sonst jede einzelne Gesellschafterin eine persönliche Haftpflichtversicherung benötigen würde. Dieser zusätzliche Aufwand war wirtschaftlich aus Kostengründen nie gewollt. Durch die Abgabe des Versprechens an die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer ist die Haftpflichtversicherung durch die ***X OG*** ausreichend, da ja in einem eventuellen Schadensfall die ***X OG*** zur Haftung herangezogen wird. Von den Gesellschafterinnen wurde von Anfang an vereinbart, alle Tätigkeiten unter der

*gemeinsamen Firma, der ***X OG*** abzuwickeln, um zu bewirken, dass der persönliche Krafteinsatz sich nicht hin zum Arbeiten auf eigene Rechnung verlagert, sondern der ***X OG*** zu Gute kommt und beide Gesellschafterinnen Anspruch auf den gleichen Anteil haben.*

- *Die Erlöse der ***X OG*** teilen sich in verschiedene Positionen auf. Einerseits werden Beratungsleistungen an die GmbH verrechnet, andererseits erfolgen Einnahmen aus der Erstellung von Sachverständigengutachten, Beratungen zum Qualitätsmanagement und fachlichen Vorträgen. Das Umsatzverhältnis beträgt bis zu 15,5 % an nicht an die ***Bf*** verrechneten Beratungsleistungen. Wie in der Entscheidung des BFG RV/7103330/2016 vom 8.6.2017 als einer der Gründe für die Abweisung der Beschwerde angeführt, hatte diese zu beurteilende KG keine weiteren Einnahmen und verfügte auch über keine nennenswerten Ausgaben. Somit ging der BFG davon aus, dass die KG weder Marktchancen wahrgenommen noch über einen eigenen Geschäftsbetrieb verfügt hat. In unserem Fall gibt es ein hinreichendes Auftreten am Markt.*
- *Die ***Bf*** hat auch für die Zukunft vorzusorgen, d.h. dass allfällige Nachfolger für die derzeitigen Gesellschafter-Geschäftsführer zu finden sind. Sollten sich mögliche Nachfolger für die bestehenden Gesellschafter in der ***Bf*** in nächster Zeit anbieten, ist unter den Gesellschafterinnen fix vereinbart, Anteile an der ***Bf*** abzutreten. Die Beteiligungsverhältnisse der ***X OG*** bleiben unangetastet.*
- *Dies ist auch für eine Pensionsplanung wichtig, da es sich bei Berufskollegen immer wieder zeigt, dass eine etwaige Nachfolge früh genug durchgedacht und abgewickelt werden muss. Etwaige Beteiligungsverhältnisse werden nur in der ***Bf*** begründet, da eine Nachfolge ausschließlich die Tätigkeit der Steuerberatung betrifft. Die speziellen Aufträge in der ***X OG***, die zusätzlich zur abgegrenzten Steuerberatungstätigkeit erbracht werden, sollen auch in Zukunft nur von den jetzt an der ***X OG*** beteiligten Gesellschafterinnen ausgeübt und verdient werden. Wenn es eintreten sollte, dass die gesamten Anteile der ***Bf*** verkauft würden mit der Auflage, bestehende Klienten nicht mehr steuerlich beraten zu dürfen, können die in der OG abgewickelten Geschäfte jedoch ohne Probleme weiter angeboten und durchgeführt werden. Falls in der ***Bf*** zusätzliche Gesellschafter oder gar Geschäftsführer aufgenommen werden, sind die Ergebniszurechnung und auch andere diverse Entscheidungen mit diesen über die ***X OG*** abzustimmen. Durch die langjährige Zusammenarbeit und das gegenseitige Vertrauen der beiden Gesellschafterinnen zueinander wurde die ***X OG*** als bestes zukünftiges Vehikel zur einfachen Entscheidungsfindung und weiteren guten Zusammenarbeit gewählt, um eventuelle Zwistigkeiten mit neu hinzutretenden Gesellschaftern zu vermeiden. Sollten Nachfolger gefunden werden, bliebe die ***X OG*** trotzdem unverändert wie bisher bestehen. Vor allem für Frau ***A***, die in weniger als zehn Jahren ihre Pension antritt, ist dies ein äußerst wichtiger Faktor. Sie will sich dann nicht mehr mit den sich ständig ändernden Steuergesetzen und aus der Steuerberatertätigkeit resultierenden Haftungen*

*herumschlagen, sondern würde gerne in der Pension Unternehmen hinsichtlich Qualitätsmanagement beraten. Qualitätsmanagement ist „ihr Baby“ und dementsprechend liegt ihr diese Thematik am Herzen. Dies ist – wie oben schon beschrieben – unter der ***X OG*** optimal möglich.“*

Eine Betrachtung des Gesamtbildes zeige, dass die Zwischenschaltung der ***X OG*** keine Umgehung der Lohnnebenkostenpflicht bzw keine missbräuchliche Gestaltung im Sinne des § 22 BAO darstelle.

In der Beschwerde wurde überdies auf eine während der GPLA erstattete schriftliche Stellungnahme vom 16.2.2018 verwiesen, deren Inhalt sich zum Großteil mit dem Beschwerdeinhalt deckt.

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 31.7.2018 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Die Begründung erschöpfte sich im Wesentlichen in der wörtlichen Wiedergabe der Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht.

Mit Schreiben vom 8.8.2018 wurde seitens der Bf die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt.

Daraufhin legte das Finanzamt den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Mit Vorhaltsschreiben vom 27.5.2021 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Bf um Mitteilung, ob zwischen ihr und der ***X OG*** schriftliche Vereinbarungen (welcher Art auch immer) im Streitzeitraum bestanden hätten, was seitens der Bf mit E-Mail vom 16.6.2021 verneint wurde.

In der am 1.7.2021 vor dem Bundesfinanzgericht abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde seitens der Bf in teilweiser Wiederholung des bisherigen Vorbringens im Wesentlichen ausgeführt, die ***X OG*** verfüge über einen eigenständigen Betrieb, habe eine breitgefächerte Abnehmerzahl und nutze ihre Chancen am Markt selbst aus. Eine direkte Einkünftezurechnung an die dahinterstehenden Gesellschafterinnen scheide daher aus. Die ***X OG*** sei errichtet worden, um verschiedene von Frau ***A*** und Frau ***B*** entfaltete Tätigkeiten außerhalb der Steuerberatung in einer Gesellschaft zu bündeln. Dabei handle es sich um Leistungen im Zusammenhang mit Qualitätsmanagement, Softwareberatung, Vortragstätigkeiten und Sachverständigengutachten. Im Zuge dessen hätten Frau ***A*** und Frau ***B*** entschieden, die die Bf betreffende Beratungstätigkeit über die ***X OG*** laufen zu lassen. Die diesbezüglichen Honorare seien daher unter § 22 Z 1 EStG 1988 zu subsumieren. Die hier gegenständliche Konstruktion sei von den Prüfern der GKK in der Vergangenheit anerkannt worden. Ob Frau ***A*** und Frau ***B*** Steuerberatungsleistungen für die Bf erbrächten oder andere Tätigkeiten ausführten, sei letztlich deren Entscheidung bzw die Entscheidung der ***X OG***. Die Ausübung der

Geschäftsführung der Bf spiele nur eine sehr untergeordnete Rolle. Der Hauptteil betreffe die steuerliche Beratung. Diesbezüglich bestehe zwischen Frau ***A*** und Frau ***B*** eine interne mündliche Vereinbarung darüber, wie diese Beratungsleistungen an die Bf zu fakturieren seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

Bei der Bf handelt es sich um eine GmbH, deren Unternehmensgegenstand in der Ausübung der Steuerberatung besteht. Frau ***A*** und Frau ***B*** waren in den Streitjahren mit jeweils 50% an der Bf beteiligt und überdies mit der Geschäftsführung der Bf befasst. Neben der Geschäftsführung, die sie unentgeltlich ausübten, waren sie in beratender Funktion im operativen Bereich der Bf (Steuerberatung) tätig. Hierfür wurden sie von der Bf nicht auf unmittelbarem Wege entlohnt, sondern über die zwischengeschaltete ***X OG***, deren (einzige) unbeschränkt haftende Gesellschafterinnen sie waren.

Die ***X OG*** legte einmal monatlich eine Rechnung an die Bf. Die Leistungsbeschreibung lautete jeweils auf „Beratungsleistungen“, Abrechnungszeitraum war jeweils ein Kalendermonat, zB „Beratungsleistungen Juli 2013“ oder „Beratungsleistungen April 2014“. Die verrechneten Beträge wiesen – bis auf ganz wenige Ausnahmen – kaum Schwankungen auf. So wurde etwa für die Kalendermonate Juli bis November 2013 jeweils ein Betrag von 12.732,00 Euro verrechnet. Die diesen Rechnungen zugrundeliegenden steuerlichen Beratungsleistungen wurden allesamt von Frau ***A*** und Frau ***B*** persönlich erbracht, Mitarbeiter beschäftigte die ***X OG*** nicht.

Zwischen der Bf und der ***X OG*** bestand keinerlei vertragliche Vereinbarung, die geregelt hätte, welche Verpflichtungen die ***X OG*** gegenüber der Bf trafen (zB hinsichtlich der Art und des Umfangs der zu erbringenden Leistungen) und welche Rechte ihr eingeräumt waren (zB hinsichtlich der Höhe des Entgelts und der Modalitäten der Entgeltverrechnung).

Eine Vereinbarung darüber, wie die steuerlichen Beratungsleistungen an die Bf zu fakturieren waren, bestand (lediglich) zwischen Frau ***A*** und Frau ***B***.

Die Einbindung der ***X OG*** in die Verhältnisse zwischen der Bf und Frau ***A*** (bzw. Frau ***B***) erschöpfte sich in der Ausstellung von Rechnungen und der Vereinnahmung von Rechnungsbeträgen.

Der Umsatz der ***X OG*** bestand in den Streitjahren zum weitaus überwiegenden Teil aus den an die Bf verrechneten Beträgen. Daneben wurden verschiedene andere Leistungen, wie

etwa Softwareberatung oder Leistungen im Zusammenhang mit Qualitätsmanagement, in stark untergeordnetem Ausmaß an Dritte verrechnet.

Frau ***A*** und Frau ***B*** waren in den Streitjahren überdies als allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige tätig. Die Abrechnung der Sachverständigentätigkeit gegenüber den Gerichten erfolgte in Form von Gebührennoten. Trotz des Umstandes, dass Frau ***A*** und Frau ***B*** die Gutachtensaufträge als jeweilige Einzelpersonen erhielten, wurden die Gebührennoten von der ***X OG*** an die Gerichte gelegt.

2. Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zu den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen sowohl der Bf als auch der ***X OG*** stützen sich auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerde sowie auf die im Firmenbuch hinterlegten Daten und Urkunden.

Die Feststellungen betreffend die von der ***X OG*** an die Bf gelegten Rechnungen beruhen auf den im Akt einliegenden Rechnungen.

Die Feststellung, dass zwischen der Bf und der ***X OG*** keinerlei vertragliche Vereinbarung bestand, die geregelt hätte, welche Verpflichtungen die ***X OG*** gegenüber der Bf trafen (zB hinsichtlich der Art und des Umfangs der zu erbringenden Leistungen) und welche Rechte ihr eingeräumt waren (zB hinsichtlich der Höhe des Entgelts und der Modalitäten der Entgeltverrechnung), beruht auf folgendem: Zwar wurde in der Beschwerde behauptet, dass zwischen der Bf und der ***X OG*** eine Vereinbarung bestehe, auf Grund derer die Bf der ***X OG*** – und nicht deren Gesellschafterinnen – das Honorar für die erbrachten Leistungen schulde. Urkunden hierüber legte die Bf jedoch nicht vor. Angaben zum Zustandekommen und zum genauen Inhalt einer solchen Vereinbarung blieb die Bf ebenso schuldig. In der am 1.7.2021 vor dem Bundesfinanzgericht abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde seitens der Bf mit keinem Wort auf das Bestehen und den Inhalt einer solchen Vereinbarung eingegangen, sondern stattdessen vorgebracht, dass Frau ***A*** und Frau ***B*** eine „interne mündliche Vereinbarung“ darüber abgeschlossen hätten, wie die steuerlichen Beratungsleistungen an die Bf zu fakturieren seien. Auch sonst finden sich in den Akten keinerlei Hinweise auf zwischen der Bf und der ***X OG*** abgeschlossene Vereinbarungen, die geregelt hätten, welche Verpflichtungen die ***X OG*** gegenüber der Bf trafen und welche Rechte ihr eingeräumt waren.

Die Feststellung, dass zwischen Frau ***A*** und Frau ***B*** eine mündliche Vereinbarung darüber bestand, wie die steuerlichen Beratungsleistungen an die Bf zu fakturieren waren, gründet sich auf die vom Finanzamt unwidersprochen gebliebenen Ausführungen von Frau

B in der am 1.7.2021 vor dem Bundesfinanzgericht abgehaltenen mündlichen Verhandlung.

Die Feststellung, dass sich die Einbindung der ***X OG*** in die Verhältnisse zwischen der Bf und Frau ***A*** (bzw Frau ***B***) in der Ausstellung von Rechnungen und der Vereinnahmung von Rechnungsbeträgen erschöpfte, gründet sich zunächst darauf, dass – wie oben ausgeführt – weder eine schriftliche noch eine anderweitig nach außen in Erscheinung tretende vertragliche Vereinbarung bestand, der zu entnehmen wäre, inwiefern die ***X OG*** in die Verhältnisse zwischen der Bf und Frau ***A*** (bzw Frau ***B***) eingebunden war. In der am 1.7.2021 vor dem Bundesfinanzgericht abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde seitens der Bf vorgebracht, der Grund für die Errichtung der ***X OG*** habe darin bestanden, die von Frau ***A*** und Frau ***B*** außerhalb der Steuerberatung entfalteten Tätigkeiten in einer Gesellschaft zu bündeln. Im Zuge dessen hätten sich Frau ***A*** und Frau ***B*** dazu entschieden, auch die steuerliche Beratungstätigkeit für die Bf über die ***X OG*** „laufen zu lassen“. Eine nähere Konkretisierung der Modalitäten und Hintergründe dieses „Laufenlassens“ blieb die Bf jedoch zur Gänze schuldig. Wenn in der Beschwerde vorgebracht wird, die ***X OG*** sei deshalb keine bloße Zahlstelle, weil sie am Markt auftrete, einen „*breitgefächerten Abnehmerkreis*“ habe und „*Gelder von verschiedensten Auftraggebern vereinnahmt*“, so legt die Bf in keinsten Weise dar, weshalb und inwiefern der Umstand, dass Leistungsverrechnungen (in geringem Umfang) auch an andere Abnehmer erfolgten, für die hier streitgegenständliche Zwischenschaltung relevant sein soll. Auch sonst ist dem Vorbringen der Bf (zu den von den beiden Gesellschafterinnen genutzten Kfz, zum Unternehmerrisiko, zur Haftpflichtversicherung, zur Zukunftsplanung bzw Pensionsvorsorge sowie zur betrieblichen Struktur) nicht zu entnehmen, dass die ***X OG*** im behaupteten Dreiecksverhältnis eine Funktion gehabt hätte, die über die Ausstellung von Rechnungen und die Vereinnahmung von Rechnungsbeträgen hinausging. Aus alldem ergibt sich für das Bundesfinanzgericht, dass sich die Einbindung der ***X OG*** in die Verhältnisse zwischen der Bf und Frau ***A*** (bzw Frau ***B***) in der Ausstellung von Rechnungen und der Vereinnahmung von Rechnungsbeträgen erschöpfte.

Dass der Umsatz der ***X OG*** zum weitaus überwiegenden Teil aus den an die Bf verrechneten Beträgen bestand und Leistungen nur in stark untergeordnetem Ausmaß an andere Abnehmer verrechnet wurden, ergibt sich aus den aktenkundigen Buchhaltungsunterlagen (Rechnungen, Erlöskonten), den ebenfalls aktenkundigen Berechnungen des Finanzamts sowie den zahlenmäßigen Ausführungen beider Verfahrensparteien in der am 1.7.2021 vor dem Bundesfinanzgericht abgehaltenen mündlichen Verhandlung.

Die übrigen Feststellungen sind allesamt aktenkundig bzw ergeben sich aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch vom Finanzamt nicht in Zweifel gezogenen Ausführungen der Bf.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung):

Im vorliegenden Fall besteht Streit darüber, ob die Beratungshonorare, die von der Bf an die ***X OG*** bezahlt wurden, der ***X OG*** oder – als Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 – Frau ***A*** und Frau ***B*** zuzurechnen sind.

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

Gemäß § 41 Abs 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer ua Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

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 leg cit genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind ua Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Der VwGH hat sich in seiner Rechtsprechung mehrfach mit Fragen der steuerlichen Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Gesellschaften befasst. Vorwiegend ging es dabei um die Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften. In vereinzelt Fällen waren jedoch auch Personengesellschaften betroffen (vgl insbesondere VwGH 28.5.2009, 2006/15/0360; VwGH 28.3.2012, 2009/08/0010; VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092).

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 24.9.2014, 2011/13/0092 ausgeführt hat, kann es auch bei der Zwischenschaltung einer Personengesellschaft zur Zurechnung der Vergütungen an die dahinterstehende(n) natürliche(n) Person(en) kommen. Diesem Erkenntnis lag der Sachverhalt zugrunde, dass der mit 50% am Stammkapital der beschwerdeführenden GmbH beteiligte Gesellschafter zugleich deren Geschäftsführer war. Das Entgelt für diese Geschäftsführungstätigkeit wurde von einer KG, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter der GmbH-Geschäftsführer war, an die GmbH verrechnet. Der VwGH traf dazu folgende Aussagen:

„Besonderes Merkmal des vorliegenden Falles, durch das er sich von dem zuletzt mit dem hg. Erkenntnis vom 4. September 2014, 2011/15/0149, entschieden unterscheidet, ist jedoch das Fehlen konkreter Behauptungen über die Vereinbarungen, auf deren Grundlage das Entgelt für die Tätigkeit des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin nicht nur von der KG verrechnet, sondern auch ihr und nicht dem Geschäftsführer selbst geschuldet worden sei. Der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ist zugleich persönlich haftender Gesellschafter der dem Vorbringen nach zwischengeschalteten KG. Über das Zustandekommen und den Inhalt der Vertragsbeziehungen im behaupteten Dreiecksverhältnis wurden aber keine Urkunden vorgelegt, und das Vorbringen darüber erschöpfte sich im Verwaltungsverfahren in der Behauptung, das Entgelt werde „von der“ KG, in der der Geschäftsführer seine sonst nicht weiter umschriebenen Aktivitäten bündelt, „verrechnet“.

Auch die Beschwerde enthält keine konkreten Behauptungen über die Vertragsbeziehungen oder die wirtschaftlichen Hintergründe. Es wird nur dargelegt, die „Art der Verrechnung“ habe darauf abgezielt, „dem wirtschaftlichen Engagement der Beschwerdeführerin auf Dauer gesehen die Ertragsfähigkeit zu verschaffen“, und die „Verrechnung mit der Beschwerdeführerin“ sei „zwar die Haupteinnahmequelle, aber nicht die einzige Einnahmequelle“ der KG, die schon zwei Jahre vor der Beschwerdeführerin gegründet worden sei.

Im vorliegenden Fall fehlt es somit an einem Vorbringen, dem entnehmbar wäre, dass und inwiefern sich die Einbindung der KG in die Verhältnisse zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Geschäftsführer nicht in der Ausstellung von Rechnungen erschöpfte, sodass die KG nicht nur als „Zahlstelle“ diene (vgl. in diesem Zusammenhang etwa Tanzer, ÖStZ 2009/230, Seite 124, 125 und 127). Fehlt es schon an einem solchen Vorbringen, so ist es für die Zurechnung des Entgelts für die Geschäftsführertätigkeit an den Geschäftsführer nicht entscheidend, ob die Annahme einer Umgehungsabsicht schlüssig begründet ist.“

Die streitgegenständliche Gestaltung ist dadurch geprägt, dass die beiden einzigen Gesellschafter-Geschäftsführerinnen der Bf, einer auf dem Gebiet der Steuerberatung tätigen GmbH, das Entgelt für ihre für die Bf laufend entfaltete steuerliche Beratungstätigkeit von der Bf nicht auf unmittelbarem Wege, sondern über die zwischengeschaltete ***X OG***, deren einzige unbeschränkt haftende Gesellschafterinnen sie waren, erhielten. Zwischen der Bf und der ***X OG*** bestand keinerlei vertragliche Vereinbarung, die geregelt hätte, welche Verpflichtungen die ***X OG*** gegenüber der Bf trafen (zB hinsichtlich der Art und des Umfangs der zu erbringenden Leistungen) und welche Rechte ihr eingeräumt waren (zB hinsichtlich der Höhe des Entgelts oder der Modalitäten der Entgeltverrechnung). Eine Vereinbarung darüber, wie die steuerlichen Beratungsleistungen an die Bf zu fakturieren waren, bestand lediglich zwischen Frau ***A*** und Frau ***B***. Die Einbindung der ***X OG*** in die Verhältnisse zwischen der Bf und Frau ***A*** (bzw Frau ***B***) erschöpfte sich in der Ausstellung von Rechnungen und der Vereinnahmung von Rechnungsbeträgen.

Vor dem Hintergrund des oben zitierten Erkenntnisses des VwGH vom 24.9.2014, 2011/13/0092 sind die von der Bf an die ***X OG*** bezahlten Beratungshonorare schon aufgrund der bloßen Zahlstellenfunktion der ***X OG*** Frau ***A*** und Frau ***B*** persönlich zuzurechnen und erübrigt sich daher eine Prüfung im Lichte der §§ 22 f BAO.

Ungeachtet dessen weist das Bundesfinanzgericht der Vollständigkeit halber darauf hin, dass dem Vorbringen der Bf keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe im Sinne der zur Bestimmung des § 22 BAO ergangenen Rechtsprechung des VwGH (vgl zB VwGH 25.9.2002, 97/13/0175; VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074; VwGH 22.9.2005, 2001/14/0188; VwGH 20.5.2010, 2006/15/0005) zu entnehmen sind.

Zu dem in der Beschwerde vorgetragenen Argument, die ***X OG*** habe einen „*breitgefächerten Abnehmerkreis*“ und erziele Einnahmen auch aus anderen Tätigkeiten, ist zu bemerken, dass die Bf in ihrer Argumentation völlig offenlässt, weshalb und inwiefern dieser Umstand für die streitgegenständliche Zwischenschaltung relevant sein soll. Ein Zusammenhang zwischen den Leistungsverrechnungen an andere Abnehmer und der streitgegenständlichen Zwischenschaltung ist für das Bundesfinanzgericht nämlich nicht erkennbar.

In der Beschwerde wird weiters vorgebracht, dass die ***X OG*** „*als wesentliche Betriebsmittel die beiden Autos der Gesellschafter [besitzt]*“. In den letzten Jahren habe aufgrund unterschiedlicher Meinungen zum Thema Sachbezug/Privatnutzung von Kfz durch wesentlich beteiligte Geschäftsführer einer GmbH große Rechtsunsicherheit bestanden. Die Herbeiführung einer ertragsteuerlich korrekten Lösung sei in der ***X OG*** wesentlich einfacher gewesen. Diesbezüglich genügt der Hinweis darauf, dass die Bf damit keinen außersteuerlichen Grund aufzeigt, sondern vielmehr steuerliche Aspekte anspricht. Ungeachtet dessen erschließt sich dem Bundesfinanzgericht nicht, was die steuerliche Erfassung der angesprochenen Kfz in der ***X OG*** mit der streitgegenständlichen Zwischenschaltung zu tun haben soll.

Wenn in der Beschwerde vorgebracht wird, für die ***X OG*** und deren Gesellschafterinnen entstehe ein Unternehmerwagnis, so ist für das Bundesfinanzgericht in keinsten Weise nachvollziehbar, weshalb das Entstehen (bzw die Inkaufnahme) eines – wie auch immer ausgeprägten – Unternehmerwagnisses ein beachtlicher außersteuerlicher Grund für die streitgegenständliche Zwischenschaltung sein soll. Selbiges gilt für die Ausführungen der Bf zum Abschluss einer Haftpflichtversicherung durch die ***X OG***.

Die Ausführungen der Bf zur Bedeutung der ***X OG*** für die Zukunftsvorsorge und Pensionsplanung von Frau ***A*** und Frau ***B*** vermögen der Beschwerde ebenfalls nicht zum Erfolg zu verhelfen, zumal auch hier nicht ersichtlich ist, weshalb diese die Zukunft betreffenden Planungen für die in den Streitjahren erfolgte Zwischenschaltung relevant sein sollen. Wenn in der Beschwerde etwa vorgebracht wird, Frau ***A*** beabsichtige, in ihrer

Pension Unternehmen hinsichtlich Qualitätsmanagement zu beraten, was über die ***X OG*** optimal möglich sei, so ist ein Zusammenhang mit der streitgegenständlichen Zwischenschaltung nicht einmal ansatzweise erkennbar.

Es ist auch nicht ersichtlich, weshalb die von der Bf ins Treffen geführte betriebliche Struktur der ***X OG***, deren Vorhandensein die Bf in den von den beiden Gesellschafterinnen unentgeltlich überlassenen Arbeitszimmern, den von den beiden Gesellschafterinnen genutzten Kfz sowie eigenen Bank- und Kreditkonten erblickt, ein anerkennungswürdiges außersteuerliches Motiv für die streitgegenständliche Zwischenschaltung darstellen soll.

In der am 1.7.2021 vor dem Bundesfinanzgericht abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde seitens der Bf vorgebracht, der Grund für die Errichtung der ***X OG*** habe darin bestanden, die von Frau ***A*** und Frau ***B*** außerhalb der Steuerberatung entfalteten Tätigkeiten in einer Gesellschaft zu bündeln. Im Zuge dessen hätten sich Frau ***A*** und Frau ***B*** dazu entschieden, auch die steuerliche Beratungstätigkeit für die Bf über die ***X OG*** „laufen zu lassen“. Hiezu ist zu bemerken, dass nicht entscheidend ist, aus welchem Grund die ***X OG*** errichtet wurde. Entscheidend ist vielmehr, aus welchem Grund die ***X OG*** in die Verhältnisse zwischen der Bf und Frau ***A*** (bzw Frau ***B***) eingebunden wurde. Angaben darüber, weshalb man sich dazu entschlossen hat, die steuerliche Beratungstätigkeit für die Bf über die ***X OG*** „laufen zu lassen“, wurden jedoch nicht gemacht.

Vor diesem Hintergrund gelangt das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass die streitgegenständliche Einbindung der ***X OG*** in die Verhältnisse zwischen der Bf und Frau ***A*** (bzw Frau ***B***) nur deshalb erfolgte, um die Subsumtion von Leistungsvergütungen unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu verhindern und damit lohnabhängige Abgaben – im vorliegenden Fall Dienstgeberbeiträge – zu sparen.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbstständiger 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 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, hat der VwGH ausgeführt, werde die gesonderte Prüfung des in § 47 Abs 2 EStG 1988 normierten Tatbestandselements der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck „sonst“ in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt, dann könne sich der Ausdruck „alle“ in derselben – auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs 2 EStG 1988 verweisenden – Vorschrift nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie dem Fehlen eines Unternehmerrisikos und einer als „laufend“ zu erkennenden Lohnzahlung, könne

– in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung – Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre (vgl seitdem in ständiger Rechtsprechung zB VwGH 22.12.2004, 2003/15/0056; VwGH 26.7.2007, 2007/15/0095; VwGH 23.1.2013, 2010/15/0187; VwGH 29.5.2018, Ra 2017/15/0108; VwGH 4.6.2020, Ra 2020/15/0002).

Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wird 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 (vgl etwa VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; VwGH 15.12.2004, 2003/13/0067; VwGH 1.6.2006, 2006/15/0029; VwGH 21.9.2006, 2006/15/0233; VwGH 19.3.2008, 2008/15/0083).

Frau ***A*** und Frau ***B*** waren mit jeweils 50% und somit wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 am Stammkapital der Bf beteiligt.

Indem Frau ***A*** und Frau ***B*** mit der Geschäftsführung der Bf befasst waren und überdies beratend für die Bf tätig wurden, entfalteten sie eine nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit, mit welcher der Unternehmenszweck der Bf verwirklicht wurde.

Damit ist eine Eingliederung von Frau ***A*** und Frau ***B*** in den Organismus des Betriebes der Bf im Sinne der oben referierten Rechtsprechung des VwGH gegeben.

Da das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Bf gegeben ist, kommt es auf weitere Kriterien, wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos, nicht an (vgl etwa VwGH 17.5.2006, 2001/14/0199; VwGH 14.12.2006, 2003/14/0019) und stellen die streitgegenständlichen Beratungshonorare – den beiden wesentlich beteiligten Gesellschafterinnen zuzurechnende – Leistungsvergütungen im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 dar. Daran ist die Dienstgeberbeitragspflicht der Bf geknüpft.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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.

Soweit im Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen waren, ist das Bundesfinanzgericht der obig zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Eine Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 12. Juli 2021