

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch INTER-TREUHAND PRACHNER Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Hauptplatz 7, 3430 Tulln/Donau, über die Beschwerde vom 27. Jänner 2017 gegen die Bescheide des damaligen Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 29. Dezember 2016 betreffend Dienstgeberbeitrag und Festsetzung eines Säumniszuschlages für den Dienstgebereitrag 2011 bis 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. 1. Der Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung eines Säumniszuschlages für den Dienstgebereitrag 2011 bis 2015 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden - ersatzlos - aufgehoben.
2. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag 2012 bis 2015 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage	Dienstgeberbeitrag
2012	278.489,33 €	12.532,02 €
2013	305.870,22 €	13.764,16 €
2014	334.240,00 €	15.040,80 €
2015	363.279,11 €	16.347,56 €

3. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Dienstgeberbeitrag 2011 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

Die beschwerdeführende Personengesellschaft wurde aufgrund des Umwandlungsvertrages vom 27.04.2017 als Rechtsnachfolgerin der ***ZT*** GmbH gleichzeitig mit dem Umwandlungsvertrag errichtet. Gesellschafter der ***ZT*** GmbH waren mit einer Stammeinlage von jeweils 17.500 € Herr Dipl. Ing. ***GesGF1*** (geb. ***Datum1***) und Herr Dipl. Ing. ***GesGF2*** (geb. ***Datum2***), die die GmbH auch als handelsrechtliche Geschäftsführer selbständig vertraten.

Im Rahmen einer bei der ***ZT*** GmbH durchgeführten Gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) der Jahre 2011 bis 2015 wurde (neben geringfügigen weiteren Feststellungen) im Wesentlichen festgestellt, dass die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer an die GmbH Rechnungen/Honorarnoten für die von ihnen für die GmbH erbrachten Leistungen ausgestellt hätten. Da es sich bei den von den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern so erwirtschafteten Einkünften um solche aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 handle, seien die an die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer laut Honorarnoten ausbezahlten Bezüge in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag (DB), den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) und die Kommunalsteuer miteinzubeziehen. Daher sei im Zuge der GPLA die dementsprechende Nachverrechnung vorzunehmen.

Die belangte Behörde erließ in der Folge **Festsetzungsbescheide** betreffend Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2011 bis 2015 und übernahm in diesen die von der GPLA ermittelten Bemessungsgrundlagen.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten **Beschwerde** wandte sich die steuerliche Vertretung der ***ZT*** GmbH gegen die Einbeziehung der Architektenleistungshonorare der Architekten DI ***GesGF1*** und DI Architekt ***GesGF2*** in die Bemessungsgrundlage von DB und DZ mit folgenden Argumenten:

- 1.) Die ***ZT*** GmbH sei nicht Mitglied der Wirtschaftskammer, weshalb die Festsetzung des DZ für 2011 bis 2015 zu Unrecht erfolgt sei.
- 2.) Die GPLA habe sich bei der Berechnung der Bemessungsgrundlagen in den Jahren 2014 und 2015 um insgesamt 33.172 € verrechnet. Dieser Betrag sei (wie in der Beilage

- dargestellt) in Abzug zu bringen: Die Bemessungsgrundlagen müssten für 2014 412.653 € (statt 439.060 €) und für 2015 464.426,11 € (statt 471.191,11 €) betragen.
- 3.) Im Übrigen wende sich die Beschwerde gegen die Festsetzung von DB auf die Architektenhonorare per se (abgesehen von den oben erwähnten Rechen- oder Übertragungsfehlern) - also auf die Honorare der Einzelunternehmen DI ***GesGF2*** und DI ***GesGF1*** an die gemeinsame ***ZT*** GmbH, da diese im Unterschied zur Annahme der GPLA keine Geschäftsführer-Vergütungen, die Lohnnebenkosten auslösen würden, sondern dem unternehmerischen Risiko unterliegende (weil erfolgsabhängige und projektbezogene) Leistungsabrechnungen von Architektenhonoraren darstellten. Die diesen zugrundeliegenden Leistungen seien genauso auch an andere Architekten und Dienstleister permanent ausgelagert worden. Der Umstand der Personenidentität zwischen Eigentümern und Dienstleistern führe nicht dazu, in deren Leistungen einen Ausfluss der Geschäftsführertätigkeit zu sehen. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 21.11.2013 (2012/15/0025) die Aussage getroffen, dass ein Ziviltechniker kein steuerlicher Dienstnehmer sei, wenn ihm ein umsatzabhängiges Honorar ausbezahlt werde und er unbeschränkt hafte, was auf Grund der einschlägigen Berufsvorschriften immer der Fall sei. Die beiden Gesellschafter seien staatlich befugte Ziviltechniker und arbeiteten im Werkvertrag für die ***ZT*** GmbH wie jeder andere Subdienstleister auch. Sie seien fachlich weisungsfrei, da sie auch die unbeschränkte Haftung für ihr Gewerk übernehmen müssten (berufsrechtlich vorgegeben), und arbeiteten daher in Eigenverantwortung. Sie leisteten der ***ZT*** GmbH gegenüber Gewähr für Ihre Arbeiten und trügen die Verantwortung für alle Schäden, die sich daraus ableiteten oder daraus entstünden, und hätten deshalb auch eine eigene Berufshaftpflichtversicherung. Das Unternehmerwagnis liege auf Seiten der Dienstleister, da diese nur das Entgelt verrechnen könnten, welches an die Bauherren weiterverrechnet werden könne (nach Abzug der Kosten für die GmbH). Die Honorare seien damit als erfolgsabhängig anzusehen. Die Einzelfirmen DI ***GesGF2*** und DI ***GesGF1*** seien eigenständige Unternehmen mit einem eigenen Kundenstock, die nicht nur für die ***ZT*** GmbH tätig würden, und die auch in ihren Einzelfirmen immer wieder vereinzelt Subunternehmen beschäftigten. Damit lägen die Voraussetzungen für die Einbeziehung dieser Leistungen in § 22 Z 2 zweiter Teilstich EStG 1988 nicht vor, da deren Tätigkeit nicht die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweise. Darüber hinaus habe der Verwaltungsgerichtshof zu Zl. 2013/13/0061 entschieden, dass nicht jede Zahlung der Gesellschaft an eine die Voraussetzung des § 22 Z 2 zweiter Teilstich EStG 1988 erfüllende Person in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages einbezogen werde. Es müsse sich dem insoweit klaren

Gesetzeswortlaut folgend um Gehälter oder sonstige Vergütungen handeln, die für die Beschäftigung des Gesellschafters in seiner Eigenschaft der Wahrnehmung und Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung gezahlt würden. In Tz 14 dieses Erkenntnisses (Tz 14 letzter Satz) halte der Verwaltungsgerichtshof dazu folgendes fest: *„Die nicht in der Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung bestehenden Tätigkeiten waren in Fällen dieser Art in der Regel die von Wirtschaftsprüfern, Versicherungsmaklern, Programmieren, Ärzten oder Ziviltechniker und zuletzt künstlerische Leistungen“* (Zitat ex VwGH), was hier im konkreten Fall vorliege.

Die Einzelunternehmer übten die Tätigkeit in ihren eigenen Organismen aus, so dass die Tätigkeiten für die ***ZT*** GmbH nicht zur Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft beitrügen.

Im Übrigen habe die vorangegangene GPLA diese Architekten-Honorare bei genau gleichen Voraussetzungen als nicht DB-pflichtig angesehen (also außerhalb der DB-Bemessungsgrundlage belassen), so dass es nach dem Grundsatz von Treu und Glauben nicht einsichtig sei, warum bei gleicher Rechtslage und gleicher Ausgestaltung der Vertragsverhältnisse (also gleichem Sachverhalt) wie bei der vorhergehenden GPLA die aktuelle GPLA zu einer anderen Rechtsmeinung gelange.

Es werde daher beantragt, die Architekten-Honorare der Gesellschafter gar nicht in die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer einzubeziehen und die DB-Bemessungsgrundlagen wie folgt zu reduzieren:

2011: Reduktion um 129.314 €

2012: Reduktion um 130.298 €

2013: Reduktion um 104.491 €

2014: Reduktion um 146.162 € (zusätzlich zu Korrekturen unter 2. oben)

2015: Reduktion um 147.395 € (zusätzlich zu Korrekturen unter 2. oben)

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 08.07.2020 wurde der Beschwerde insoweit teilweise stattgegeben, als die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Festsetzung eines Säumniszuschlages für den Dienstgebereitrag 2012 bis 2014 zugunsten der Beschwerdeführerin abgeändert und die Bescheide betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2011 bis 2015 sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages für den Dienstgebereitrag 2015 ersatzlos aufgehoben wurden. Die Bescheide betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Festsetzung eines Säumniszuschlages für den Dienstgebereitrag 2011 wurde als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wurde nach Wiedergabe des Verfahrensganges und unter Bezugnahme auf die gesetzlichen Bestimmungen und die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ausgeführt, Herr DI ***GesGF1*** und Herr DI ***GesGF2*** seien Ziviltechniker und im Prüfungszeitraum Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer 50%igen Beteiligung an der

ZT GmbH gewesen. Neben der Tätigkeit als Geschäftsführer seien beide Ziviltechniker auch als Einzelunternehmer tätig gewesen und hätten für die im Rahmen ihrer Ziviltechnik-Tätigkeiten erbrachte Leistungen regelmäßig Honorarnoten an die ***ZT*** GmbH ausgestellt. Es seien keine Geschäftsführerbezüge ausbezahlt worden. Die ***ZT*** GmbH sei aus haftungstechnischen Gründen gegründet worden, um insbesondere über diese größere und mit mehr Risiko behafteten Aufträge (Wohnungsgenossenschaften u.ä.) abzuwickeln. Kleinere Projekte seien von den beiden Architekten im Rahmen ihrer jeweiligen Einzelunternehmen ausgeführt worden.

Es sei unbestritten, dass die ***ZT*** GmbH als Kapitalgesellschaft Leistungen am Markt anbiete und sich zur Erfüllung der erteilten Aufträge natürlicher Personen bedienen müsse. Konkret liege der Unternehmenszweck der ***ZT*** GmbH bzw. ihr Betätigungsfeld im Bereich der Ziviltechnik-Leistungen. Für die Erbringung ebendieser Ziviltechnik-Leistungen habe sich die ***ZT*** GmbH über den Prüfungszeitraum hinweg regelmäßig ihrer beiden Geschäftsführer bedient. Der Umfang der von diesen an die ***ZT*** GmbH erbrachten Leistungen könne etwa durch einen Blick in die Gewinn- und Verlustrechnung der ***ZT*** GmbH erkannt werden (und dort ein Vergleich mit den übrigen „Subhonoraren an Firmen mit Ziviltechniker-Befugnissen“ angestellt werden). Auch aufgrund der Langfristigkeit und Fülle an Ziviltechniker-Leistungen, die die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer der ***ZT*** GmbH in Rechnung gestellt hätten, seien etwa in der GuV der ***ZT*** GmbH deren Honorare dezidiert in eigenen Zeilen ausgewiesen, während die übrigen Subhonorare zusammengefasst dargestellt worden seien. In Summe seien der ***ZT*** GmbH von den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern im Prüfungszeitraum 335.000 € bzw. 322.000 € in Rechnung gestellt worden (vergleichsweise hätten sich die restlichen „Subhonorare an Firmen mit Ziviltechniker-Befugnissen“ auf 171.000 € belaufen). Zweck der ***ZT*** GmbH sei ja gerade auch eine (haftungsminimierende Möglichkeit der) Auftragsbeschaffung für die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer gewesen.

Erwähnenswert sei an dieser Stelle auch, dass die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer für ihre Tätigkeit als Geschäftsführer keinerlei Entschädigung erhalten hätten. Würde man sich die eben dargestellte Konstellation wegdenken (Auftragsvergabe primär an die beiden Ziviltechniker als Einzelunternehmer) wäre kaum einsichtig, warum ein Gesellschafter-Geschäftsführer seine Tätigkeit ohne irgendeine Form der Vergütung ausüben sollte.

Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer hätten somit einerseits kontinuierlich über einen längeren Zeitraum andauernd die Aufgaben der Geschäftsführung erfüllt und Leistungen für die von der ***ZT*** GmbH am Markt angebotenen Tätigkeiten erbracht. Es sei daher offenkundig, dass die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer in den Organismus des Betriebes der ***ZT*** GmbH eingegliedert gewesen seien.

Auch die von der Beschwerdeführerin behauptete scharfe Trennung der Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer und der Tätigkeit als („zugekaufter“) Leistungserbringer vermöge nicht zu überzeugen. Mit den Honorarnoten seien ausschließlich die persönlich von den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern erbrachten Leistungen abgerechnet worden, da die Erfüllung der in Rechnung gestellten Leistungen eine besondere berufliche Befähigung erfordere, die nur die die Gesellschafter-Geschäftsführer vorweisen könnten. Auch die vorliegende Abrechnung nach „Architektenstunden“ lasse nur den Schluss zu, dass damit gerade die Leistungen der Gesellschafter-Geschäftsführer abgegolten werden sollten.

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen des DB dürfe jedoch nicht die Bestimmung des § 41 Abs. 4 lit. f FLAG 1967 übersehen werden, der zufolge die Bemessungsgrundlage des DB explizit nicht *„Arbeitslöhne von Personen, die ab dem Kalendermonat gewährt werden, der dem Monat folgt, in dem sie das 60. Lebensjahr vollendet haben“* mitumfasst.

Herr DI ***GesGF1*** sei am ***Datum1*** geboren, weshalb nach dieser Bestimmung seine Arbeitslöhne (Architektenhonorare) ab Juli 2012 aus der Bemessungsgrundlage des DB auszuscheiden gewesen seien.

Aus den Kontoblättern der ***ZT*** GmbH sei aber auch ersichtlich, dass sich die Prüferin bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für den DB der Jahre 2014 und 2015 um in Summe 33.172 € geirrt habe. Dies sei dem Vorbringen der Beschwerdeführerin entsprechend ebenfalls zu berücksichtigen.

Bezüglich des Einwandes, die Einbeziehung der Bezüge der wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer in die Bemessungsgrundlage für den DB, stehe der Grundsatz von Treu und Glauben entgegen, weil eine vorangegangene GPLA die bisherige Vorgangsweise nicht bestanden habe, werde darauf hingewiesen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen habe, die Behörde nicht hindere, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen.

Da Ziviltechniker keine Mitglieder der Wirtschaftskammer seien, sondern gemäß § 38 Ziviltechnikergesetz 2018 durch eigene Ziviltechnikerkammern vertreten würden, sei die bescheidmäßige Festsetzung des DZ für die Jahre 2011 bis 2015 zu Unrecht erfolgt.

Die Herabsetzung des DB für die Jahre 2012 bis 2015 führe gemäß § 217 Abs. 8 BAO auch zu einer Neuberechnung der Säumniszuschläge (SZ). Diese seien daher für die Jahre 2012 bis 2014 ebenfalls entsprechend herabzusetzen, und für 2015 sei aufgrund der geringen Höhe der Bemessungsgrundlage (2.154 €) nach § 217 Abs. 10 BAO keine SZ festzusetzen gewesen.

Aufgrund der Bagatellgrenze des § 217 Abs. 10 BAO seien betreffend die nunmehr aufgehobenen DZ-Festsetzungen für 2011 bis 2015 bereits ursprünglich keine Säumniszuschläge festgesetzt worden.

Der fristgerecht eingebrachte **Vorlageantrag**, der sich ausdrücklich gegen die Bescheide betreffend Festsetzung des DB 2011 bis 2015 und die Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen betreffen DB 2011 bis 2015 wendet, richtet sich ausschließlich gegen die Einbeziehung der Architektenhonorare der Gesellschafter-Geschäftsführer in die Bemessungsgrundlage für den DB und die sich daraus ergebende DB-Nachforderung sowie die daraus resultierenden Säumniszuschläge.

In der Begründung wird ausgeführt, in der Beschwerdeentscheidung werde der Einbezug der Architektenhonorare an die Gesellschafter-Geschäftsführer in die Bemessungsgrundlage des DB damit begründet, dass § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nicht auf die Art der Tätigkeit (also operative Tätigkeit oder Geschäftsführung) abstelle, sondern auf das kontinuierliche Wirken in einer nach außen hin auf Dauer angelegten Tätigkeit für den Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch Führung oder operatives Wirken.

Dagegen wende sich die Beschwerde mit folgender Begründung:

Vor Einbringung des gemeinsamen Architekturbetriebes der ***ZT*** GesbR in die ***ZT*** GmbH seien die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer für den gemeinsamen und identen Kundenstock (gleicher Kundestock des GesbR und der späteren GmbH) und mit identer Mitarbeiterstruktur als Mitunternehmer in der Rechtsform einer GesbR tätig gewesen. Die Rechtsformänderung hinsichtlich des gemeinsamen Betriebes und des gemeinsamen Kundenstocks in eine GmbH sei lediglich aus Haftungsgründen erfolgt. Schon auf Ebene der GesbR seien die jeweiligen operativen Leistungen nach konkretem Leistungsumfang via Einzelfirmen mit der GesbR abgerechnet worden, und erst der danach verbleibende Restgewinn 50:50 zwischen den Gesellschaftern verteilt worden. Es habe sich also inhaltlich (und damit operativ) nichts geändert, nur dass durch die Rechtsformänderung nun auf einmal zusätzliche Abgaben („Lohn(!)nebenkosten“) auf die Honorare wegen der Rechtsform anfallen würden, was aber gegen den Grundsatz der Rechtsformneutralität verstoße.

Die Honorare unterlägen als erfolgsabhängige und projektbezogene Leistungsabrechnung voll dem unternehmerischen Risiko - ein Einbezug in lohnabhängige Abgaben als „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Bezüge wegen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus“ sei daher betriebswirtschaftlich nicht gerechtfertigt.

Alle damit in Zusammenhang stehenden betriebsbezogenen Ausgaben (Kfz, Haftpflichtversicherung, Sozialversicherung, Arbeitszimmer, EDV,...) seien in den jeweiligen

Einnahmen-/Ausgabenrechnung der Einzelfirmen der Gesellschafter angesiedelt und seien nicht von der GmbH (Auftraggeber) getragen worden.

Auch sei die Auslagerung von Dienstleistungen mehrheitlich an die Eigentümer als externe Dienstleister wirtschaftlich nicht verwerflich, da durch die (teilweise) Personenidentität zwischen Eigentümern und Dienstleistern die Wertschöpfung auf jeder Ebene in den eigenen Taschen verbliebe. Durch den verbleibenden Bilanzgewinn (und Ausschüttungen darauf) sei den Gesellschafter-Geschäftsführern deren Geschäftsführertätigkeit abgegolten worden.

Die Voraussetzungen für die Einbeziehung dieser Leistungen in den DB gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 lägen daher nicht vor, da die Tätigkeit der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweise.

Verwiesen wurde in diesem Zusammenhang nochmals auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 01.06.2016, 2013/13/0061, wonach nicht jede Zahlung der Gesellschaft an eine die Voraussetzung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erfüllende Person in die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer und des Dienstgeberbeitrages einbezogen werden dürfe. Dabei beziehe sich der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich auf die nicht in der Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung bestehenden Tätigkeiten von Wirtschaftsprüfern, Versicherungsmaklern, Programmieren, Ärzten oder Ziviltechnikern.

Die Einzelunternehmer hätten ihre Tätigkeit in ihren eigenen Organismen ausgeübt, weshalb die für die ***ZT*** GmbH erbrachten Leistungen nicht zur Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft geführt habe, auch wenn die Tätigkeit auf Dauer angelegt gewesen sei.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und fasste in ihrer Stellungnahme im **Vorlagebericht** nach Wiedergabe der Argumente der Beschwerdeführerin die Ausführungen in der Beschwerde vorentscheidung zusammen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist die durch Umgründung entstandene Rechtsnachfolgerin der ***ZT*** GmbH, die ein Architekturbüro betrieb. An deren Stammkapital waren im Streitzeitraum die Ziviltechniker DI ***GesGF1*** (geb. ***Datum1***) und DI ***GesGF2*** (geb. ***Datum2***) jeweils zu 50% beteiligt. Sie vertraten die Gesellschaft auch als deren Geschäftsführer selbständig.

Für die von ihnen für die Gesellschaft erbrachten Architekturleistungen, die von dieser im Rahmen der von der Gesellschaft akquirierten Aufträge an ihre Kunden weiterverrechnet wurden, bezogen sie in den einzelnen Jahren Honorare in folgender Höhe:

Jahr	DI ***GesGF1***	DI ***GesGF2***
2011	50.020,00 €	79.294,00 €
2012	70.438,00 €	59.860,00 €
2013	35.608,00 €	68.883,00 €
2014	78.413,00 €	67.749,00 €
2015	101.147,00 €	46.248,00 €

Herr DI ***GesGF1*** vollendete im Juni 2012 sein 60. Lebensjahr. Er erhielt im Jahr 2012 bis Ende Juni Honorare in Höhe von 25.420,00 €.

Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer waren im Streitzeitraum in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin eingegliedert.

2. Beweiswürdigung

Die Beteiligungshöhe als Gesellschafter und die Eigenschaft als einzelvertretungsbefugte Geschäftsführer ergeben sich aus dem aktenkundigen Firmenbuchauszug.

Die Tatsache der Bezugsauszahlungen wurde von der Beschwerdeführerin nicht bestritten und deren konkrete Höhe ausdrücklich in der Beschwerde festgehalten. Auch das Geburtsdatum des Gesellschafter-Geschäftsführers DI ***GesGF1*** ergibt sich aus dem Firmenbuchauszug und ist unbestritten.

Die Eingliederung der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin ergibt sich im vorliegenden Fall aus dem Gesamtbild der Verhältnisse. Insbesondere ist dem Umstand Bedeutung beizumessen, dass die Beschwerdeführerin im Streitzeitraum rund 80% der von ihr vergebenen Aufträge an die beiden wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer vergab, und somit die Verwirklichung des Unternehmenszwecks der Beschwerdeführerin in Form der Erledigung der beauftragten Projektentwicklung und Projektrealisierung im Wesentlichen durch die nach außen erkennbare Tätigkeit der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer erfolgte. Diese Beurteilung findet auch in

den Beschwerdeausführungen selbst Deckung, wonach die die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer die ***ZT*** GmbH deshalb gegründet hätten, weil diese das Haftungsrisiko für größere Aufträge übernehmen sollte, während kleinere Aufträge in ihren Einzelfirmen erledigt wurden. Wie sich aus den Abgabenerklärungen der Gesellschafter-Geschäftsführer ersehen lässt, beschäftigten diese im Streitzeitraum in ihren Einzelunternehmen auch keine eigenes Personal, weshalb davon ausgegangen werden kann, dass die von ihnen gegenüber der ***ZT*** GmbH abgerechneten Honorare ausschließlich die von ihnen persönlich erbrachten Leistungen betreffen. Da sich die Tätigkeitsfelder der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer mit jenen der ***ZT*** GmbH mit Ausnahme des Ausmaßes der übernommenen Projekte nach außen erkennbar nicht voneinander unterscheiden, liegen keine Umstände vor, die die Annahme einer sachverhältnismäßigen Ausnahmesituation, wie sie dem in der Beschwerde zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 22.8.2014, 2013/13/0061) zugrunde lag, rechtfertigen könnten (vgl § 115 Abs 1 letzter Satz BAO).

Im Übrigen ist nach der ständigen Rechtsprechung bereits aus dem Umstand der Wahrnehmung der Geschäftsführung über einen längeren Zeitraum (der im vorliegenden Fall jedenfalls gegeben ist) das Merkmal der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin jedenfalls erfüllt (vgl. für viele VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018 vS; sowie VwGH 4.2.2009, 2008/15/0260; VwGH 23.1.2013, 2010/15/0187).

Angesichts der vorliegenden klaren Beweislage konnten weitere Erhebungen zum Vorliegen eines Unternehmerwagnisses und (von der Beschwerdeführerin auch nicht behaupteten) Vorliegen eines Vertretungsrechts für die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer unterbleiben (vgl. für viele VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

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/[teilweise] Stattgabe)

3.1.1. Betreffend Dienstgeberbeitrag:

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

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

Der Beitrag des Dienstgebers ist nach § 41 Abs. 3 FLAG 1967 von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Beitragspflichtige Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG ausbezahlte Bezüge.

Gemäß § 41 Abs. 4 lit. f FLAG 1967 gehören Arbeitslöhne von Personen, die ab dem Kalendermonat gewährt werden, der dem Monat folgt, in dem sie das 60. Lebensjahr vollendet haben, nicht zur Beitragsgrundlage.

Zu den Einkünften im Sinne des § 22 Abs. 2 EStG 1988 zählen unter anderem 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.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 beschreibe das steuerrechtliche Dienstverhältnis allerdings mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits. Diese beiden Merkmale gehen nach der vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1. März 2001 zum Ausdruck gebrachten Sichtweise, der sich der Verwaltungsgerichtshof anschließt, nicht in einem Oberbegriff der Weisungsunterworfenheit auf. In den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 17.05.1989, 85/13/0110, Slg. NF. Nr. 6.403/F (zitiert im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes), vom 31.07.1996, 95/13/0220, Slg. NF. Nr. 7.111/F, vom 9.07.1997, 95/13/0289, vom 23.05.2000, 97/14/0167, vom 20.12.2000, 99/13/0223, Slg. NF. Nr. 7.569/F, vom 25.01. 2001, 95/15/0074, und zuletzt vom 24.06.2004, 2001/15/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass (nur) in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist.

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. Von einer solchen fehlenden Eingliederung sei aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen (vgl. seitdem in ständiger Rechtsprechung zB VwGH 26.7.2007, 2007/15/0095; VwGH 23.1.2013, 2010/15/0187; VwGH 29.5.2018, Ra 2017/15/0108).

Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird (vgl. z.B. VwGH 19.12.2001, 2001/13/0151, mwN; VwGH 1.6.2006, 2006/15/0029; VwGH 4.2.2009, 2008/15/0260), was im vorliegenden Fall aufgrund der obigen Sachverhaltsfeststellungen somit jedenfalls gegeben ist.

Für die Belange einer Dienstgeberbeitragspflicht ist es nach der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung auch nicht von Belang, ob und in welchem Verhältnis neben den Aufgaben der (unternehmensrechtlichen) Geschäftsführung auch Tätigkeiten im operativen Bereich der beschwerdeführenden GmbH wahrgenommen wurden und daher eine Aufteilung der erhaltenen Vergütungen in einen Anteil für Geschäftsführertätigkeiten und einen Anteil für sonstige (operative) Tätigkeiten erfolgt ist oder erfolgen könnte, weil die Bestimmungen des § 41 Abs 2 FLAG 1967 und des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellen. Solcherart steht es einer Beurteilung der Einkünfte als solcher nach § 22 Abs 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft gegenüber erbracht werden, sonst eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa solcher nach § 22 Z 1 EStG 1988 geböte (vgl. zB VwGH 19.12.2001, 2001/13/0151, betreffend einen Rechtsanwalt als 75%-Gesellschafter-Geschäftsführer; VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219, betreffend einen Alleingesellschafter-Geschäftsführer; VwGH 23.5.2007, 2004/13/0073, betreffend einen 75%-GesGF; VwGH 19.3.2008, 2008/15/0083, betreffend ausbezahlte Versicherungsprovisionen an zwei 50%-GesGF; VwGH 23.9.2010, 2010/15/0121, betreffend erbrachte Programmierleistungen von zwei 50%-Gesellschafter-Geschäftsführern).

In dem von der Beschwerdeführerin zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 01.06.2016, RV/2013/13/0061, führt dieser in den Tz 14ff Folgendes aus:

„Für die Beurteilung der Frage, ob die Beschäftigung eines wesentlich beteiligten Gesellschafters im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 ‘sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses’ aufweist, wurde ausgesprochen, für die Anwendung dieser lex specialis gegenüber anderen Einkünftebeständen sei es ohne Bedeutung, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Mit den Ausführungen darüber in Punkt 5.2. der Entscheidungsgründe des erwähnten Erkenntnisses vom 10. November 2004 bezog sich der verstärkte Senat auf von ihm aufrecht erhaltene Erwägungen im Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, zu Honoraren, die ein geschäftsführender Alleingesellschafter seiner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH für im Rahmen der GmbH ausgeübte Tätigkeiten als Wirtschaftsprüfer in Rechnung gestellt hatte. Der Argumentation, die fachliche Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer und die administrative Tätigkeit als Geschäftsführer würden gesondert erfasst und verrechnet, hielt der Verwaltungsgerichtshof entgegen, § 41 Abs. 2 FLAG und § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 stellten nicht auf die Art der Tätigkeit ab, sodass die Ausführungen zur Trennbarkeit der Tätigkeiten der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen könnten. Bei der Prüfung der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft durch die für sie entfalteten Tätigkeiten gelte für Leistungen, die ihrem Inhalt nach im operativen Bereich der Gesellschaft angesiedelt seien, das Gleiche wie für die kontinuierliche Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung (vgl. zu diesem Fragenkreis nach dem Erkenntnis vom 10. November 2004 noch die - zum Teil zur Kommunalsteuer und zur Einkommensteuer ergangenen - Erkenntnisse vom 23. September 2005, 2005/15/0056, vom 26. Jänner 2006, 2005/15/0152, vom 23. Mai 2007, 2004/13/0073, VwSlg 8234/F, vom 24. Mai 2007, 2006/15/0031, vom 25. Juni 2007, 2002/14/0100, VwSlg 8242/F, vom 19. März 2008, 2008/15/0083, vom 27. März 2008, 2006/13/0127, vom 25. Juni 2008, 2008/15/0014, VwSlg 8348/F, vom 4. Februar 2009, 2008/15/0260, VwSlg 8411/F, vom 2. September 2009, 2005/15/0143, vom 25. November 2009, 2007/15/0181, vom 23. September 2010, 2010/15/0121, vom 7. Juli 2011, 2010/15/0048, vom 15. September 2011, 2011/15/0083, und vom 26. März 2014, 2012/13/0052 und 2013/13/0123, sowie zuletzt den Beschluss vom 25. März 2015, Ra 2014/13/0027). Die nicht in der Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung bestehenden Tätigkeiten waren in Fällen dieser Art in der Regel die von Wirtschaftsprüfern, Versicherungsmaklern, Programmierern, Ärzten oder Ziviltechnikern und zuletzt künstlerische Leistungen.

Dabei ging es stets um Tätigkeiten der Gesellschafter selbst, die nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes geeignet waren, ihre Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft zu begründen. Dies gilt auch für den Fall eines Ziviltechnikers mit ‘selbständiger betrieblicher Organisation’, der im Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2010/15/0048, zu behandeln war. Die im Erkenntnis vom 23. September 2010, 2010/15/0121, erwähnte Frage, welche Konsequenzen aus Personalaufwendungen für allfällige Dienstnehmer von Gesellschafter-Geschäftsführern in den von ihnen verrechneten Honoraren zu ziehen wären, musste in diesem Erkenntnis, das Programmierleistungen betraf, nicht beantwortet werden, weil sie in der Beschwerde nur hypothetisch aufgeworfen worden war. Betriebsausgaben des Gesellschafters schmälern die Bemessungsgrundlage grundsätzlich nicht (vgl. das Erkenntnis vom 4. Februar 2009, 2008/15/0260, VwSlg 8411/F).

Trugen die strittigen Tätigkeiten in den entschiedenen Fällen jeweils zur Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft bei, so kam auch eine Ausscheidung der auf sie entfallenden Entgeltteile aus der Bemessungsgrundlage nicht in Frage (vgl. auch dazu etwa das zuletzt zitierte Erkenntnis). Das bedeutet aber nicht die Einbeziehung jeder Zahlung der Gesellschaft an eine die Voraussetzungen des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erfüllende Person. Es muss sich nach dem insoweit klaren Gesetzeswort um Gehälter oder sonstige Vergütungen handeln, die 'für' die 'Beschäftigung' des Gesellschafters gewährt werden. Mit dem Erkenntnis vom 25. Juni 2008, 2008/15/0014, VwSlg 8348/F, wurde daher ein Bescheid aufgehoben, weil nicht geklärt worden war, inwieweit in die strittige Vereinbarung (mit einer zur Umgehung der Kommunalsteuer als Geschäftsführerin zwischengeschalteten GmbH) einbezogene Beträge zur Abgeltung von Lizenzrechten zuvor separat in Rechnung gestellt worden waren. Auszuscheiden sind auch alle Zuwendungen, die ihre "Wurzel" nicht in der "Tätigkeit" des Gesellschafters, sondern in seiner Gesellschafterstellung haben (vgl. in diesem Sinn die Erkenntnisse vom 18. Juli 2001, 2001/13/0072, vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0225, und vom 26. Juli 2007, 2004/15/0073 und 2006/15/0352).

Für Fälle der vorliegenden Art muss es vor diesem Hintergrund darauf ankommen, inwieweit der Gesellschafter selbst bei der Ausführung der von der Gesellschaft lukrierten Aufträge tätig wird. § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 stellt nicht auf die Art der Tätigkeit ab, regelt aber einen Fall der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und somit grundsätzlich persönlicher Arbeitsleistung (vgl. dazu etwa Doralt, EStG8, § 22 Tz 1). Auch der Ausdruck 'Beschäftigung' in § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 deutet in diese Richtung. Hätte der Alleingesellschafter der beschwerdeführenden Partei als Transportunternehmer mit angestellten Fahrern auch selbst Fahrten für Kunden der Gesellschaft durchgeführt und wären diese Fahrten der Gesellschaft in Rechnung gestellt worden, so lägen insoweit Bezüge im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 vor. Dass die Tätigkeit "im Rahmen des Einzelunternehmens" ausgeübt werde und die Aufträge nur aus Haftungsgründen über die GmbH abgewickelt würden, würde daran nichts ändern (vgl. dazu etwa die schon zitierten Erkenntnisse vom 23. September 2010, 2010/15/0121, und vom 7. Juli 2011, 2010/15/0048). Soweit die Leistungen hingegen, wie von der beschwerdeführenden Partei im Berufungsverfahren behauptet, von der "Belegschaft" des Einzelunternehmens erbracht wurden, kam eine Einbeziehung der vom Gesellschafter in Rechnung gestellten Beträge in die Bemessungsgrundlage für den ihn betreffenden Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag nicht in Betracht (vgl. ähnlich auch Rz 78 der in der Beschwerde zitierten Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz 1993 vom 28. Dezember 2011, BMF-010222/0260- VI/7/2011)."

Vor diesem Hintergrund muss – wie auch in der Beschwerdevorentscheidung zutreffend dargestellt – der Beschwerde der Erfolg versagt bleiben, da im gegenständlichen Fall ausschließlich Honorare für die von den Gesellschafter-Geschäftsführern im operativen Bereich der ****ZT*** GmbH persönlich erbrachten Leistungen ausbezahlt wurden.

Im Sinne der zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs war daher die in den angefochtenen Bescheiden von der belangten Behörde vorgenommene Einbeziehung der an die Gesellschafter-Geschäftsführer tatsächlich ausbezahlten Bezüge in die Bemessungsgrundlage der Dienstgeberbeiträge für die Jahre 2011 bis 2015 mit Maßgabe des – bereits in der Berufungsvorentscheidung berücksichtigten – Umstandes, dass jene Honorare,

die Herr DI ***GesGF1*** nach seinem 60. Geburtstag bezog, gemäß § 41 Abs. 4 lit. f FLAG 1967 davon auszunehmen sind, rechtmäßig.

Die Bemessungsgrundlagen und der DB für 2012 bis 2015 sind daher in folgender Höhe (Beträge in €) zu ermitteln:

Jahr	2012	2013	2014	2015
Bmgrdlg. lt. Erkl.	192.709,33	235.975,32	265.429,00	315.402,51
Honorar DI ***GesGF1***	25.420,00	0,00	0,00	0,00
Honorar DI ***GesGF2***	59.860,00	68.883,00	67.749,00	46.248,00
weitere Feststllg. lt. GPLA	500,00	1.011,90	1.062,00	1.628,60
Bemessungsgrundlage	278.489,33	305.870,22	334.240,00	363.279,11
DB	12.532,02	13.764,16	15.040,80	16.347,56

3.1.2 Betreffend Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 BAO:

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs. 1 BAO nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist und bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Eine Selbstberechnung ist „nicht richtig“, wenn sie objektiv rechtswidrig ist. Eine solche Rechtswidrigkeit kann etwa Folge einer unrichtigen Rechtsauffassung oder der (teilweisen) Nichtoffenlegung abgabenrechtlich relevanter Umstände (z.B. Bemessungsgrundlagen) sein (vgl. VwGH 9.12.2020, Ra 2019/17/0109, sowie *Ritz/Koran*, BAO⁷, 201, Rz 8).

Die erstmalige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben liegt grundsätzlich im Ermessen der Abgabenbehörde.

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich § 20 BAO zufolge in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. In der Regel sind sie lediglich erschließbar aus dem Zweck der Norm (z.B. das insgesamt richtige Besteuerungsergebnis als Zweck des § 303, VfGH 6.12.1990, B 783/89).

Die in § 20 BAO erwähnten Ermessenskriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit sind grundsätzlich und subsidiär zu beachten (vgl. *Stoll*, BAO, 207). Zu berücksichtigen ist auch der Grundsatz der gleichmäßigen Behandlung.

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei“, unter Zweckmäßigkeit „das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben“.

Die „Billigkeit“ gebietet etwa die Berücksichtigung von Treu und Glauben sowie des steuerlichen Verhaltens und der wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei (vgl. z.B. *Stoll*, BAO, 208). Zur „Zweckmäßigkeit“ im Sinne des § 20 BAO gehört auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, 20, Rz 5ff und die dort angeführte Literatur und Judikatur).

Im gegenständlichen Fall wurde mit der Festsetzung des DB dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aller Abgabepflichtigen Rechnung getragen, weil die Einbeziehung der Bezüge der wesentlich beteiligten Gesellschafter in die Bemessungsgrundlage für den DB auf alle Körperschaften des privaten Rechts in gleicher Weise zu erfolgen hat.

Wenn die Beschwerdeführerin die Festsetzung des DB als mit dem Grundsatz von Treu und Glauben nicht vereinbar hält, weil eine vorherige Außenprüfung das Außerachtlassen der Bezüge der wesentlich beteiligten Gesellschafter nicht beanstandet habe, so wird unter Verweis auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung festgehalten, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs (z.B. VfGH 21.01.2004, 2003/16/0113; 15.06.2005, 2002/13/0104; 28.10.2009, 2008/15/0049; 15.09.2011, 2011/15/0126) der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schützt; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die

Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (vgl. z.B. VwGH 24.05.2007, 2005/15/0052; 28.10.2009, 2008/15/0049), wie dies z.B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (vgl. VwGH 24.05.2007, 2005/15/0052; 22.03.2010, 2007/15/0256; 23.09.2010, 2010/15/0135; 15.09.2011, 2011/15/0126; 15.10.2020, Ro 2019/13/0007).

Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert (nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofs) die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 114, Rz 9; sowie z.B. VwGH 28.05.2002, 99/14/0021; 21.10.2004, 2000/13/0179, 0180; 21.12.2005, 2002/14/0148; 09.07.2010, 2007/15/0248).

Da auch die Beschwerdeführerin nicht behauptet, die Vorgangsweise sei aufgrund einer unrichtigen Rechtsauskunft des zuständigen Finanzamtes gewählt worden, kann eine Unbilligkeit in der Festsetzung des DB nicht ersehen werden.

Angesichts der nicht unbedeutenden Höhe der Nachforderung steht auch die Zweckmäßigkeit der Festsetzung des DB außer Streit.

Die Ermessensübung der belangten Behörde erweist sich daher als zutreffend.

3.1.3. Betreffend Festsetzung von Säumniszuschlägen:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs 2 lit. d BAO), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

Gemäß § 217 Abs. 2 BAO beträgt der erste Säumniszuschlag 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

Gemäß § 217 Abs. 7 BAO sind Säumniszuschläge auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt.

Gemäß § 217 Abs. 8 BAO hat im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

Gemäß § 217 Abs. 10 BAO sind Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, nicht festzusetzen. Dies gilt für Abgaben, deren Selbstberechnung nach Abgabenvorschriften

angeordnet oder gestattet ist, mit der Maßgabe, dass die Summe der Säumniszuschläge für Nachforderungen gleichartiger, jeweils mit einem Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben maßgebend ist.

Der Säumniszuschlag im Sinne des § 217 BAO ist eine objektive Rechtsfolge der verspäteten Entrichtung einer Abgabe. Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind (grundsätzlich) unbeachtlich (vgl. VwGH 24.03.2015, 2012/15/0206, sowie 24.01.2018, Ra 2017/13/0023).

Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages ist die nicht entrichtete Abgabenschuldigkeit, unabhängig davon, ob die Festsetzung der Stammapgabe rechtmäßig, rechtskräftig, mit Beschwerde angefochten oder richtig selbst berechnet wurde (vgl. VwGH 17.9.2014, 2012/17/0552, mwN).

Die Beschwerdeführerin beantragte in der Beschwerde, die Säumniszuschläge ersatzlos aufzuheben, wobei sie sich auf die von ihr vertretene Rechtsansicht über die Nicht-Einbeziehung der Honorare der wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer in die Bemessungsgrundlage für den DB berief.

Das Antragsrecht auf Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung von Säumniszuschlägen setzt voraus, dass den Abgabepflichtigen kein grobes Verschulden an der Säumnis trifft.

Nimmt ein zur Selbstberechnung verpflichteter Eigenschuldner oder Abfuhrpflichtiger die Selbstberechnung vor und entrichtet er (zeitgerecht) den selbst berechneten Betrag, so ist für die Beurteilung nach § 217 Abs. 7 BAO ausschlaggebend, ob ihn an der Fehlberechnung (d.h. an der zu niedrigen Berechnung) ein grobes Verschulden trifft. Dies wird beispielsweise nicht der Fall sein, wenn der Selbstberechnung eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde liegt (vgl. VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0007, mwN; sowie VwGH 24.01.2018, Ra 2017/13/0023).

Der Dienstgeberbeitrag ist vom Abgabepflichtigen selbst zu berechnen. Dass die selbst berechneten Abgaben zeitgerecht entrichtet wurden, ist nicht strittig.

Entscheidend ist demnach, ob die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin ein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung trifft. War die Rechtsansicht unvertretbar, so ist dies für die Anwendung des § 217 Abs. 7 BAO nur bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit schädlich (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 217 Rz 43 ff und die dort wiedergegebene Literatur und Judikatur).

Im gegenständlichen Fall stützte bereits die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin ihre Rechtsansicht auf die von ihr missinterpretierten Aussagen des Verwaltungsgerichtshofs in seinem Erkenntnis vom 01.06.2016, 2013/13/0061, in Tz 14. Wenngleich auch die aus den oben wiedergegebenen Ausführungen des genannten Erkenntnisses von der Beschwerdeführerin gezogenen Schlussfolgerungen unzutreffend sind, weil die daraus zitierten

Sätze aus dem Kontext genommen wurden, und bei Studium des gesamten oben wiedergegebenen Textes die tatsächliche Intention des Verwaltungsgerichtshof eindeutig erkennbar gewesen wäre, so kann der Beschwerdeführerin dennoch kein vorsätzliches Handeln unterstellt werden, wenn sie aufgrund der aus Tz 14 des Erkenntnisses gewonnenen Rechtsansicht die Honorare der wesentlich beteiligten Gesellschafter nicht in die Bemessungsgrundlagen für den DB aufgenommen hat.

Da die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin damit kein grobes Verschulden an der Fehlberechnung traf und die übrigen Feststellungen der GPLA auch in den Jahren 2011 bis 2014 zu nur geringfügigen Nachforderungen geführt hätten, die die Verhängung eines Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 10 BAO nicht gerechtfertigt hätten, waren die Bescheide über die Festsetzung eines Säumniszuschlages nicht nur für 2015 sondern auch für 2011 bis 2014 ersatzlos aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht hatte zunächst über die Einbeziehung der an die wesentlich beteiligten Gesellschafter ausbezahlten Honorare in die Bemessungsgrundlage für den DB und über die Berechtigung zu Erlassung von Festsetzungsbescheiden zu entscheiden. Darüber wurde im Sinne der zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs befunden.

Des Weiteren war über die Anträge auf Nichtfestsetzung von Säumniszuschlägen zu erkennen. Auch diesbezüglich hat sich das Bundesfinanzgericht an der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs orientiert.

Aus diesem Grund war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. Februar 2022