

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Lafer + Partner Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs GmbH, Business Park 4, 8200 Gleisdorf, über die Beschwerden vom 28. Jänner 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 2. September 2019 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2016 und 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Neben der das Gewerbe „*Versicherungsvermittlung in der Form Versicherungsmakler und Berater in Versicherungsangelegenheiten*“ ausübenden beschwerdeführenden (bf) GmbH wurde im Jahr 2015 mit der bf GmbH als unbeschränkt haftende Gesellschafterin und allen drei wesentlich beteiligten Gesellschaftern der bf GmbH als Kommanditisten eine GmbH & Co KG gegründet, die auf Grund einer zwischen der bf GmbH und der GmbH & Co KG abgeschlossenen Gewinnverteilungsvereinbarung ab 1.1.2016 für die Mitbetreuung des Kundenstocks der bf GmbH ein Gewinnvorweg von € 156.000,- jährlich erhalten hat.

Im Zuge einer GPLA wurde festgestellt, dass die Personengesellschaft (GmbH & Co KG) gleichsam als Zahlstelle zwischengeschaltet wurde und die den Kommanditisten der Personengesellschaft und gleichzeitig wesentlich beteiligten Gesellschaftern der Komplemetär-GmbH zugewiesenen Gewinnanteile als Einkünfte gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988

direkt von der GmbH ausbezahlt zu werden und demzufolge bei der bf GmbH von diesen Bezügen Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag abzuführen sind.

Begründend wurde im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung unter anderem darauf hingewiesen, dass die Personengesellschaft weder über Dienstnehmer noch über eine eigene betriebliche Struktur verfügen würde. Die Personengesellschaft erbringe laut Aussagen der steuerlichen Vertretung diverse Leistungen an die GmbH. Eine Personengesellschaft könne 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 komme daher auch aus diesem Blickwinkel als Erbringer der vereinbarten Dienstleistungen nur die Geschäftsführer/Gesellschafter der dahinterstehenden GmbH in Frage (vgl. in Anlehnung an BFG vom 08.06.2017, RV/7103330/2016).

Mangels betrieblicher Struktur (Dienstnehmer, Gewerbeberechtigung, Beitragskontonummer bei der Gebietskrankenkasse) hätten die an die GmbH fakturierten Leistungen tatsächlich nur von den an der GmbH und an der KG beteiligten Personen erbracht werden können. Dies bedeute, dass nur die Gesellschafter die Möglichkeit hatten, die Marktchancen zu nutzen, nicht aber die KG selbst. Im Sinne dieser Ausführungen seien daher nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt die Gesellschafter Zurechnungsobjekt der gegenständlichen Provisionen und nicht die beauftragte KG. Fungiere eine Personengesellschaft lediglich als Zahlstelle und würden keine außersteuerlichen Gründe vorliegen bzw. würden keine behauptet werden, sei die „Zwischenschaltung“ nicht anzuerkennen und die Vergütungen den Geschäftsführern der GmbH direkt zuzurechnen und den Lohnnebenkosten zu unterwerfen.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen und erließ unter Hinweis auf den Bericht und die Niederschrift über die Schlussbesprechung als Begründung die angefochtenen Bescheide.

In den nach mehreren Fristverlängerungsansuchen fristgerecht dagegen erhobenen Beschwerden wurde ausgeführt, dass im Dezember 2015 der Kundenstock der Gesellschafter ***1*** an die bf GmbH verkauft worden sei. Gleichzeitig sei die Gründung der GmbH & Co KG beschlossen worden. Diese hätte die Tätigkeit mit Anfang 2016 aufgenommen.

Diese Gesellschaft sei u.a. gegründet worden, dass die Betreuung des Kundenstockes, unabhängig von der Beteiligungshöhe, Stellung als Geschäftsführer etc. gewahrt bleibe. Nur unter diesen Rahmenbedingungen seien die Gesellschafter bereit gewesen, sich vom Kundenstock zu trennen.

Die Vergangenheit in der Gesellschaft habe gezeigt, dass Gesellschafterwechsel üblich seien, bei Ausscheiden aus der Gesellschaft wiederum der „persönliche“ Kundenstock an die betreuende Person (rück-)verkauft werde (siehe z.B. Ausscheiden des ***2*** im Jahr 2012). Auch wenn die bf GmbH zivilrechtlicher Eigentümer des Kundenstockes sei, zeige die Praxis,

dass dennoch keine so starke Bindung entstehen würde, diese bestehe meistens noch gegenüber dem Erstkontakt (***3*** etc.).

Um den genannten Umständen Rechnung zu tragen, sei die GmbH & Co KG gegründet worden. Mit dieser Konstellation soll auch für Minderheitsgesellschafter sowie Nichtgeschäftsführer sichergestellt werden, dass ohne rechtliche Hürden die Betreuung möglich sei. Die Gründung dieser GmbH & Co KG sei somit im Kontext mit dem Verkauf des Kundenstockes zu sehen. Ohne diese Maßnahme wäre der Kundenstock nicht verkauft worden.

Die gewählte Rechtsform sowie die Rahmenbedingungen seien unabhängig von steuerlichen Gründen festgelegt worden. Selbstverständlich wäre es weiterhin möglich gewesen, den Kundenstock als Einzelunternehmer innezuhaben, der Verkauf in die GmbH habe somit keinen einzigen steuerlichen Vorteil in der Zielsetzung/Umsetzung gehabt.

Die bf GmbH soll gegenüber den Kunden sowie den Versicherungsanstalten als alleinige Rechtsperson auftreten, die Bündelung der Kräfte sowie der gemeinsame Auftrag, Haftungsthematik etc. seien die Motivation der Gründung gewesen. Die Gründung der GmbH & Co KG im engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Verkauf des Kundenstockes habe wiederum die Absicherung des Einzelnen im Vordergrund gehabt, wobei die Kommanditisten entsprechend am Erfolg des gemeinsamen Unternehmens beteiligt sein sollen.

Die GmbH stelle unter anderem die Infrastruktur zur Verfügung, die Kommanditisten stellten den Kundenstock (persönliche Kontakte) zur Verfügung. Der Kundenstock (und bestehende Verträge) sei im Versicherungsbereich mit Abstand der wichtigste Erfolgsfaktor, Infrastruktur sowie Mitarbeiter etc. seien für die Erfüllung zwar erforderlich, der wesentliche Faktor bleibe dennoch der Kundenstock. Für den gemeinsamen Zweck sei es nicht erforderlich, dass z.B. die KG zivilrechtlich eine eigene betriebliche Infrastruktur besitzen würde, da sie ja ohnehin Zugriff auf die Infrastruktur (Mitarbeiter etc.) des Komplementärs habe. Die KG mache zudem auch als Risikoausgleich Sinn (längere Krankheit eines Gesellschafters – dennoch Gewinnanspruch usw. - gerade dieser Fall habe die Gesellschafter wesentlich geprägt - sehr lang andauernde schwere Krankheit eines ehemaligen Gesellschafters).

Im Lichte dessen sei die Gestaltung sinnvoll und nicht von steuerlichen Motiven geleitet, hier stehe die zivilrechtliche Gestaltung im Vordergrund. Beide Vertragsparteien (GmbH auf der einen Seite, GmbH & Co KG auf der anderen Seite) würden für den gemeinsamen Unternehmenserfolg entsprechend Leistungen einbringen, beide seien am wirtschaftlichen Erfolg beteiligt, dieser hätte auch erreicht werden können.

Die erhaltenen Zahlungen würden Gewinnanteile darstellen und nicht auf eine individuelle Arbeitsleistung beruhen, der gemeinschaftliche Erfolg sei im Vordergrund gestanden. Es seien keine Arbeitsleistungen an die GmbH erbracht worden, sondern es liege ein gemeinschaftliches Unternehmen vor - mit entsprechender Gewinnverteilung.

Im Übrigen zeige das zitierte Erkenntnis des BFG vom 8.6.2017, RV/7103330/2016, einen gänzlich anderen Fall, da zwei gesellschaftsrechtlich getrennte Unternehmungen Leistungsbeziehungen unterhalten hätten und somit es zu keiner Gewinnverteilung etc. kommen könne. Somit seien die Ausführungen dieses Erkenntnisses für den gegenständlichen Fall nicht anwendbar.

Nachdem eine gemeinschaftliche Gesellschaft vorliege, könne somit wiederum keine Zwischenschaltung einer Gesellschaft vorliegen. Warum die KG nicht die Möglichkeit habe, Marktchancen zu nutzen, lasse sich für die Bf nicht erkennen, da ein voller Zugriff auf den Markt (Kundenstock) sowie auf die Infrastruktur bestehen würde.

Nachdem Gewinnanteile an einer Gesellschaft weder DB- noch DZ-pflichtig seien, sei die Nachzahlung mit Null festzusetzen.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung wurde in rechtlicher Hinsicht zur strittigen Frage, ob die über die GmbH & Co KG ausbezahlten Vergütungen direkt den Gesellschaftern der Bf, welche auch die Gesellschafter der GmbH & Co KG sind, zuzurechnen sind, auf die zur Zwischenschaltung einer Personengesellschaft ergangene Judikatur des VwGH verwiesen:

Der Verwaltungsgerichtshof habe festgehalten, dass es auch in einem solchen Fall, wie bei Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft, zu einer Zurechnung des vereinbarten Entgeltes an die die Leistung erbringenden natürlichen Personen kommen kann (vgl. VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092, mwN). Weiters wird in der BVE begründend ausgeführt:

„Aus der Judikatur des VwGH ergibt sich weiter, dass eine Zwischenschaltung einer Kapital- oder Personengesellschaft, nicht anzuerkennen ist, wenn Hintergrund dieser Zwischenschaltung eine missbräuchliche Gestaltung iSd § 22 BAO, ein Scheingeschäft iSd § 23 BAO oder sich die Einbindung der Gesellschaft überhaupt nur in der Ausstellung von Rechnungen erschöpft, diese also nur als Zahlstelle dient. Dient die „zwischenengeschaltete“ Personengesellschaft nur als Zahlstelle und liegen keine außersteuerlichen Gründe für die „Zwischenschaltung“ vor, sind die Einkünfte der leistungserbringenden natürlichen Person zuzurechnen (vgl. diesbezüglich VwGH vom 24.09.2014, 2011/13/0092). Auf das Vorliegen von Missbrauch oder einer Umgehungsabsicht kommt es dann gar nicht (mehr) an. Unerheblich ist auch, ob eine Personengesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft zwischen geschaltet wird (siehe auch Marschner/Renner in SWK 36/2014, 1527).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 28.3.2012, ZI. 2009/08/0010) ist Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Für die Zurechnung von Einkünften kommt

es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts Anderes ergibt. Bei der Einkünftezurechnung kommt es auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern, aber auch nicht - wie etwa im Bereich des § 22 BAO - auf das Vorliegen eventueller "außersteuerlicher Gründe" für eine vorgenommene Gestaltung an (vgl etwa VwGH 2.2.2010, 2007/15/0194, mwN).

Im Erkenntnis VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012, führte der Verwaltungsgerichtshof weiters aus, dass die Existenz einer Gesellschaft zwar nicht beiseitegeschoben werden könne, jedoch die Frage zu beantworten sei, ob die Gesellschaft tatsächlich den Zwecken diene, die vorgegeben werden. Wenn dies zu verneinen sei, wenn etwa die Gesellschaft am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teilnehme oder zwischengeschaltet nicht sinnvolle Funktionen erfülle, seien die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeit nicht der Gesellschaft, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit zuzurechnen. Zur Zurechnung von Einkünften zu den Gesellschafter/Geschäftsführern bei zwischengeschalteten Personengesellschaften wird ebenfalls auf die umfangreiche Judikatur des Bundesfinanzgerichts verwiesen (zB BFG vom 17.06.2015, RV/2100368/2008, BFG vom 08.06.2017, RV/7103330/2016 oder BFG vom 05.11.2018, RV/3100204/2015).

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 ausreichend qualifizierten Dienstnehmer bei der GmbH & Co KG kommen daher auch aus diesem Blickwinkel als Erbringer der vereinbarten Dienstleistungen nur die jeweiligen Gesellschafter der Bf in Frage. Dies bedeutet, dass nur die Gesellschafter der Bf die Möglichkeit hatten, die Marktchancen zu nutzen, nicht aber die GmbH & Co KG.

Die zwischengeschaltete GmbH & Co KG verfügt - im Gegensatz zur Bf - über keinerlei eigene betriebliche Struktur. Für das Vorliegen eines eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betriebes würde dabei insbesondere die Beschäftigung von Mitarbeitern sprechen. Gegenständlich beschäftigte die GmbH & Co KG in den verfahrensgegenständlichen Jahren jedoch keine Mitarbeiter. Auch scheint in den Bilanzen der GmbH & Co KG keinerlei Anlagevermögen auf, wodurch keine tatsächlich eigenständige betriebliche Struktur möglich erscheint.

Darüber hinaus verfügt die GmbH & Co KG über keinen für eine Vertriebstätigkeit unerlässlichen Außenauftritt (zB Homepage, Werbeauftritt, etc). Weiters verfügte die

GmbH & Co KG über keine Gewerbeberechtigung. Die GmbH & Co KG tritt im tatsächlichen Geschäftsleben überhaupt nicht nach außen in Erscheinung.

Die Leistung der GmbH & Co KG beschränkt sich somit auf die Entgegennahme der Zahlung der Bf sowie die Bezahlung der Sozialversicherungsbeiträge der Gesellschafter bzw. der Aufwendungen für den Fuhrpark. Sämtliche Umsatzerlöse der GmbH & Co KG stammen, wie oben ausgeführt, aus Zahlungen der Bf.

*Darüber hinaus konnte die Beschwerde keine Argumente liefern, in welcher Form sich die GmbH & Co KG überhaupt um den Kundenstock kümmert bzw. kümmern kann. Vielmehr ist in der Beschwerde folgendes angeführt: „Auch wenn die bf GmbH zivilrechtlicher Eigentümer des Kundenstocks ist zeigt die Praxis, dass dennoch keine so starke Bindung entsteht, diese besteht meistens noch gegenüber dem Erstkontakt (**3** etc.).“*

*Somit erfolgt auch laut dem Vorbringen der Bf die Betreuung und Bindung des Kundenstocks nicht durch die GmbH & Co KG an sich, sondern vielmehr durch die dahinterstehenden Gesellschafter **3** und bis 2017 **10**.*

*Dem Vorbringen der Bf, die GmbH & Co KG sei für den Zweck gegründet worden, den Minderheitsgesellschaftern sowie Nicht-Geschäftsführern die Betreuung des Kundenstocks sicherzustellen ist insofern entgegen zu treten, dass diese als Kommanditisten gemäß § 164 UGB nicht zur Vertretung der GmbH & Co KG berechtigt sind. Die Geschäftsführung erfolgte durch die unbeschränkt haftende Bf und somit durch die für die Bf handelnden Organe, nämlich des Geschäftsführers **8** bzw. Prokuristen **9** oder **10**. Darüber hinaus wurde die GmbH & Co KG erst im Jahr 2015 gegründet, die Gesellschafter sind jedoch seit Gründung im Jahr 2000 bzw. 2004 an der Bf beteiligt.*

Welche tatsächliche Funktion bzw. Tätigkeiten, abgesehen von der als Zahlstelle, die GmbH & Co KG ausübte, geht somit auch aus der Beschwerde nicht hervor. Vielmehr ist in der Beschwerde selbst angeführt, dass die an die GmbH & Co KG getätigten Zahlungen nicht auf einer individuellen Arbeitsleistung beruhen und keine Arbeitsleistungen der GmbH & Co KG an die Bf erbracht wurden. In den verfahrensgegenständlichen Jahren verfügte diese, wie oben ausgeführt, über keine eigenständige betriebliche Struktur und beschränkte sich die Tätigkeit somit auf die der Zahlstelle.

*Dass die GmbH & Co KG keine tatsächliche Funktion sowie keinen Wert innehat, wird auch im oa. Schreiben vom 24.10.2018 betreffend Ausscheiden von Herrn **6** implizit ausgeführt, da demnach die Gesellschaftsanteile keinen Wert hatten, weil die*

Gewinne zur Gänze an die Gesellschafter ausbezahlt wurden und die GmbH & Co KG über keine stillen Reserven und auch keinem Firmenwert verfügte.

Dass gegenständlich, wie in der Beschwerde angeführt, ein „gemeinschaftliches Unternehmen“ zwischen der Bf, den Gesellschaftern und der GmbH & Co KG vorliegt, stärkt vielmehr die Auslegung des ho. Finanzamts, wonach gegenständlich bei der GmbH & Co KG kein eigenständig agierendes Unternehmen vorliegt, sondern lediglich eine Zahlstelle ohne tatsächliche anderweitige Funktion.

Im Sinne dieser Ausführungen sind daher nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt die Gesellschafter der Bf Zurechnungssubjekt der jeweiligen Vergütung und nicht die zwischengeschaltete GmbH & Co KG.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag wird auf die Ausführungen in der Beschwerdeschrift verwiesen.

Das Finanzamt legte die Beschwerden an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und verwies in seiner Stellungnahme auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung und darauf, dass im Vorlageantrag kein neues Vorbringen erstattet wurde.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die bf GmbH ist seit 6.11.2000 im Geschäftszweig „Gewerbe des Versicherungsmaklers“ tätig. Im strittigen Jahr 2016 bis Juni 2017 waren ***4***, ***5*** und ***6*** zu je 33,33 % als Gesellschafter an der Bf wesentlich beteiligt. Mit Juli 2017 schied ***6*** aus der Gesellschaft aus und ***4*** war mit 60 % und ***5*** mit 40 % an der Bf wesentlich beteiligt.

Im Jahr 2015 wurde die ***7*** GmbH & Co KG mit der bf GmbH als unbeschränkt haftende Gesellschafterin und den drei Gesellschaftern der GmbH als Kommanditisten gegründet.

Am 15.12.2015 schloss die bf GmbH mit der GmbH & Co KG eine „Gewinnverteilungsvereinbarung“. Laut dieser Vereinbarung stellt die Bf den Kundenstock zur Verfügung und übernimmt die GmbH & Co KG die Betreuung, Bearbeitung und Ausbau dieses Kundenstocks. Für die Mitbetreuung des Kundenstocks der Bf erhält die GmbH & Co KG ab 1.1.2016 ein Gewinnvorweg von € 156.000,- jährlich. Der genannte Betrag wird in monatlichen Teilbeträgen zur Auszahlung gebracht. Der vorläufige Gewinnvorweg eines Kalenderjahres wird zum endgültigen Gewinn der GmbH & Co KG, wenn auch die Bf zumindest einen Gewinn vor Steuern in dieser Höhe erzielt. Wird in einem Jahr ein höherer Gewinn als € 156.000,- erzielt, wird dieser Betrag als Ausgleich für etwaige spätere Jahre verwendet, in welchen der Gewinn nicht erzielt wird. Wird ein geringerer Gewinn erwirtschaftet und ist dieser Gewinn durch die

mangelnde Betreuung durch die GmbH & Co KG verursacht, dann ist der Gewinn derartig zu kürzen, dass die Verteilung mit 50 % zu 50 % ausgewogen zwischen den beiden Gesellschaften ist.

In der Vereinbarung vom 15.12.2015 hat sich die GmbH & Co KG weiters verpflichtet, folgende Kosten auf eigene Rechnung zu tragen:

- Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft der einzelnen Gesellschafter
- Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Fuhrpark (Leasing-Aufwand, Reparaturkosten, Treibstoff, etc.)

Die bf GmbH stellt den Kundenstock zur Verfügung und tritt gegenüber den Kunden sowie den Versicherungsanstalten als alleinige Rechtsperson auf und vereinnahmt die Provisionen von den Versicherungen. Die GmbH & Co KG übernimmt die Betreuung, die Bearbeitung und den Ausbau des Kundenstocks. Weiters trägt sie die Sozialversicherung der Gewerblichen Wirtschaft der einzelnen Gesellschafter und die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Fuhrpark (Leasing-Aufwand, Reparaturkosten, Treibstoff, etc.) auf eigene Rechnung.

Die GmbH & Co KG verfügte über keine aufrechte Gewerbeberechtigung, keine eigenen Dienstnehmer sowie über kein wesentliches Betriebsvermögen; die Aktivseite der Bilanzen zum 31.12.2016 und zum 31.12.2017 wies lediglich im Umlaufvermögen Guthaben bei Kreditinstituten auf.

Die Anteile an der GmbH & Co KG hatten keinen Wert, da die Gewinne zur Gänze an die Gesellschafter ausbezahlt wurden und die Firma über keine stillen Reserven und auch über keinen Firmenwert verfügte (siehe Schreiben der Bf vom 24.10.2018).

Die Umsatzerlöse der GmbH & Co KG betrugen laut E6-Erklärungen in den strittigen Jahren 2016 und 2017 jeweils € 156.000,-.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, dem Firmenbuch, den Angaben der Bf und den unwidersprochen gebliebenen Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes.

Rechtsgrundlagen und Rechtliche Beurteilung

§ 41 Abs. 1-3 FLAG 1967:

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

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

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

§ 122 Abs. 8 WKG:

„(8) Die Landeskammern können zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Personen, die einem Kammermitglied durch ein Gesetz zur Dienstleistung gegen Kostenersatz zugewiesen sind, gelten als Dienstnehmer des kostenersatzleistenden Kammermitglieds. Für sie ist Bemessungsgrundlage der Ersatz der Aktivbezüge mit der Maßgabe, dass die Umlagenschuld mit Ablauf des Kalendermonats entsteht, in dem die Aktivbezüge ersetzt worden sind. Die Umlage ist in einem Hundertsatz dieser Bemessungsgrundlagen zu berechnen. Der Hundertsatz ist vom Wirtschaftsparlament der Landeskammer festzusetzen; er darf 0,29 vH der Beitragsgrundlage nicht übersteigen. Hat ein Kammermitglied gemeinsam mit einem oder mit mehr als einem anderen Kammermitglied eine Arbeitsgemeinschaft gebildet, so wird die weitere Umlage hinsichtlich der Arbeitslöhne, die bei der Arbeitsgemeinschaft anfallen, durch diese entrichtet. Bei einer Personengesellschaft des Handelsrechts, bei der ein Komplementär eine juristische Person oder eine Personengesellschaft des Handelsrechts ist, gehören die diesbezüglichen, bei der Komplementärgesellschaft anfallenden Arbeitslöhne auch dann zur Beitragsgrundlage, wenn die Komplementärgesellschaft keine Berechtigung nach § 2 besitzt. Die Bestimmungen der §§ 42a und 43 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, finden auf die Umlage sinngemäß Anwendung. Ein im Verhältnis zur Summe der Arbeitslöhne der Arbeitnehmer der Mitglieder der einzelnen Landeskammern ungleichgewichtiges Aufkommen aus der weiteren Umlage ist zwischen den Landeskammern auszugleichen (Finanzausgleich).“

§ 25 Abs. 1 Z 1 lit a und b EStG 1988:

„(1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht dies vor.

b) Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.“

§ 47 Abs. 2 EStG 1988:

„(2) Ein Dienstverhältnis liegt 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. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen.“

Zu den Beschäftigungsverhältnissen der wesentlich beteiligten Gesellschafter der Bf ist auf die Rechtsprechung des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in einem verstärkten Senat zu verweisen, wonach entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Diesbezüglich ist auf das zu dieser Frage vom VwGH gefundene Verständnis dahingehend zu verweisen, wonach dieses Merkmal durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Unter die Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fällt demnach jede Art der dienstnehmerähnlichen Beschäftigung des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten (zB VwGH 30.04.2003, 2001/13/0320; VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219).

An der bf GmbH waren bis zum Ausscheiden von ***6*** mit Juli 2017 drei Gesellschafter zu gleichen Teilen wesentlich beteiligt, wobei ***4*** als Geschäftsführer und ***5*** als

Prokurist, gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer, vertretungsberechtigt waren. Nach dem Ausscheiden von ***6*** waren ***4*** mit 60% und ***5*** mit 40% an der bf GmbH beteiligt.

Da die genannten Gesellschafter in den strittigen Jahren und auch davor wesentlich an der Bf beteiligt sowie im Geschäftszweig der Bf tätig waren, ist von der Eingliederung der Gesellschafter in den geschäftlichen Organismus der Bf auszugehen. Diese auch vom Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung vertretene Ansicht wurde von der bf GmbH im Vorlageantrag nicht bestritten. Bei den Gesellschaftern handelte es sich somit um Personen im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und damit grundsätzlich um Dienstnehmer im Sinne des § 41 Abs. 2 FLAG.

Zur strittigen Frage, ob die von der bf GmbH an die GmbH & Co KG überwiesenen Vorweggewinne und nach Abzug der aus der Gewinn- und Verlustrechnung ersichtlichen Aufwendungen als Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an die wesentlich Beteiligten Gesellschafter der bf GmbH im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG gewährt wurden, zu verstehen sind, ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149) zu verweisen. Demnach ist Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist in erster Linie die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Dabei ist eine rechtliche Gestaltung nur dann unmaßgebend, wenn sie dem wirtschaftlichen Gehalt nicht entspricht (vgl. VwGH vom 27. Jänner 1994, 92/15/0136, VwGH vom 18. Oktober 1995, 95/13/0176, VwGH vom 19. November 1998, 97/15/0001, und VwGH vom 27. August 2008, 2006/15/0013 und 0014).

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 24.9.2014, 2011/13/0092, kommt es bei der Zwischenschaltung einer Personengesellschaft zur unmittelbaren Zurechnung der Vergütungen an die dahinter stehenden natürlichen Personen, wenn unter anderem die Funktion der zwischengeschalteten Personengesellschaft nicht über jene einer bloßen Zahlstelle hinausgeht.

Fungiert die KG nicht bloß als Zahlstelle, sondern ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch zur Leistungserbringung verpflichtet, kommt zusätzlich eine Missbrauchsbeurteilung in Betracht (vgl. dazu VwGH 28.5.2009, 2006/15/0360, VwGH 2.2.2010, 2007/15/0194, VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012, VwGH 28.3.2012, 2009/08/0010, VwGH 24.1.2013, 2011/16/0156, VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016 oder VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149).

Nach der am 15.12.2015 zwischen der bf GmbH und der GmbH & Co KG abgeschlossenen „Gewinnverteilungsvereinbarung“ stellt die bf GmbH den Kundenstock zur Verfügung und die GmbH & Co KG übernimmt die Betreuung, die Bearbeitung und den Ausbau dieses Kundenstocks. Für die Mitbetreuung des Kundenstocks der Bf erhält die GmbH & Co KG ab 1.1.2016 ein Gewinnvorweg von € 156.000,- jährlich.

In der Vereinbarung vom 15.12.2015 hat sich die GmbH & Co KG weiters verpflichtet, folgende Kosten auf eigene Rechnung zu tragen:

- Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft der einzelnen Gesellschafter
- Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Fuhrpark (Leasing-Aufwand, Reparaturkosten, Treibstoff, etc.).

Aus den vorgelegten Gewinn- und Verlustrechnungen der GmbH & Co KG für die strittigen Jahre 2016 und 2017 sind jeweils € 156.000,- als Umsatzerlöse und sonstige betriebliche Aufwendungen für Kfz-Leasing, Kfz-Aufwand, Sozialversicherungsbeiträge für die drei Gesellschafter der Bf sowie Buchführung und Personalverrechnung, Steuerberatung und Spesen des Geldverkehrs ersichtlich.

Das BFG kann an der Zwischenschaltung der GmbH & Co KG für die Auszahlung der Vergütungen an die Gesellschafter der bf GmbH eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung aus den nachfolgend genannten Gründen nicht erkennen.

Im Außenverhältnis hatte die GmbH & Co KG angesichts des Umstandes, dass die bf GmbH gegenüber den Kunden sowie den Versicherungsanstalten als alleinige Rechtsperson aufgetreten ist und die GmbH & Co KG über keinen für eine Vertriebstätigkeit unerlässlichen Außenauftritt (keine Homepage, keinen Werbeauftritt) verfügte, offensichtlich keinerlei Bedeutung.

Für das Innenverhältnis ergibt sich folgendes Bild:

Die Gesellschafter der Bf GmbH haben Ende 2015 ihre Kundenstöcke an die GmbH verkauft. In einem engen zeitlichen Zusammenhang erfolgte die Gründung der GmbH & Co KG. Die bf GmbH gibt an, der Verkauf des Kundenstockes habe die Absicherung des Einzelnen im Vordergrund gehabt, wobei die Kommanditisten entsprechend am Erfolg des gemeinsamen Unternehmens beteiligt sein sollen. Die GmbH & Co KG sei u.a. gegründet worden, dass die Betreuung des Kundenstockes, unabhängig von der Beteiligungshöhe, Stellung als Geschäftsführer etc. gewahrt bleibe. Nur unter diesen Rahmenbedingungen seien die Gesellschafter bereit gewesen, sich vom Kundenstock zu trennen. Die Gründung dieser GmbH & Co KG sei somit im Kontext mit dem Verkauf des Kundenstockes zu sehen. Ohne diese Maßnahme wäre der Kundenstock nicht verkauft worden.

Wenngleich die bf GmbH und ihre Gesellschafter in der Gestaltung ihrer Rechtsbeziehungen grundsätzlich frei sind, lässt die Argumentation der bf GmbH nicht erkennen, inwieweit die Gründung der GmbH & Co KG im Zusammenhang mit dem Verkauf der Kundenstöcke zur Absicherung der einzelnen Gesellschafter beitragen soll, da die Kommanditisten als Gesellschafter der bf GmbH ohnehin am Unternehmen und Gewinn der GmbH beteiligt sind.

In der Gestaltung der Gewinnverteilungsvereinbarung dahingehend, dass die bf GmbH den zuvor von den Gesellschaftern an die GmbH verkauften Kundenstock zur Verfügung stellte und die GmbH & Co KG die Betreuung, die Bearbeitung und den Ausbau dieses Kundenstocks übernommen hat, sind wirtschaftliche Gründe nicht erkennbar, da die daraus erzielten Einnahmen nicht der KG gehören, sondern an die bf GmbH abgeführt werden müssen, obwohl die GmbH & Co KG für die Betreuung, die Bearbeitung und den Ausbau des Kundestocks verantwortlich ist. Diese wiederum zahlt einen bereits vorher fixierten Betrag als Vorweggewinn an die GmbH & Co KG (zurück), mit dem laut Gewinnverteilungsvereinbarung Sozialversicherungsbeiträge und die Kfz-Aufwendungen der Gesellschafter beglichen werden.

Das Finanzamt hat in seiner Beschwerdevorentscheidung bereits ausführlich dargelegt, warum nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt die Gesellschafter der bf GmbH als Zurechnungssubjekt der Vergütungen und nicht die zwischengeschaltete GmbH & Co KG anzusehen sind. Insbesondere kommt das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass Marktchancen nur durch die Gesellschafter der bf GmbH und nicht durch die GmbH & Co KG genutzt werden konnten. Auch verfügte die GmbH & Co KG über keine aufrechte Gewerbeberechtigung, über kein Anlagevermögen, über keine betriebliche Struktur mit einer eigenen Geschäftsanschrift und beschäftigte keine geeigneten qualifizierten Mitarbeiter. Weiters wird darauf verwiesen, dass keine Argumente geliefert wurden, in welcher Form sich die KG überhaupt um den Kundenstock gekümmert hat, da nach dem Vorbringen der bf GmbH eine starke Bindung meistens gegenüber dem Erstkontakt (**3**) besteht, obwohl die GmbH zivilrechtlicher Eigentümer des Kundenstocks wurde und somit die Betreuung des Kundenstocks nicht durch die KG an sich, sondern durch die dahinterstehenden Gesellschafter erfolgte. Auch hegte das Finanzamt berechtigte Zweifel daran, welche Funktion bzw. Tätigkeit, abgesehen von der Zahlstelle, die KG ausübte, da in der Beschwerde ausgeführt wurde, dass die an die KG getätigten Zahlungen nicht auf individuelle Arbeitsleistungen beruhen und keine Arbeitsleistungen der KG an die Bf erbracht wurden. Damit stehen diese Angaben im Beschwerdeschreiben im Widerspruch zu den Vereinbarungen in der Gewinnverteilungsvereinbarung, wonach die GmbH & Co KG die Betreuung, Bearbeitung und den Ausbau des Kundestocks übernimmt. Wenn der GmbH & Co KG ein Gewinn von der bf GmbH zugewiesen wurde obwohl sie keine Arbeitsleistungen an die bf GmbH erbracht hat, beschränkt sich die Funktion der GmbH & Co KG tatsächlich nur auf die Funktion einer Zahlstelle im Sinne des Erkenntnisses des VwGH vom 24.9.2014, 2011/13/0092, die die Vergütungen anstelle der bf GmbH an deren Gesellschafter ausbezahlt hat.

In dieser Vorgangsweise ist jedoch eine wirtschaftliche Sichtweise in der Form, dass die GmbH & Co KG als Zurechnungssubjekt von Einkünften die Möglichkeit besitzt, sich ihr bietende Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern, nicht gegeben. Dass die GmbH & Co KG keine tatsächliche Funktion innehat, ergibt sich weiters daraus, dass sie keinen Wert innehatte. Im Schreiben vom 24.10.2018 wurde nämlich angegeben, dass die Geschäftsanteile des ausscheidenden **6** keinen Wert hatten, weil die Gewinne zur

Gänze an die Gesellschafter ausbezahlt wurden und die GmbH & Co KG über keine stillen Reserven und auch keinen Firmenwert verfügte.

Da die zwischengeschaltete GmbH & Co KG aufgrund der vorangehenden Ausführungen und der Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung als Zahlstelle zu betrachten ist und die von der bf GmbH an die zwischengeschaltete GmbH & Co KG ausbezahlten Vergütungen direkt den in den geschäftlichen Organismus der Bf eingegliederten Gesellschaftern zugerechnet werden, sind die Beträge bei den wesentlich beteiligten Gesellschaftern als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gemäß § 41 FLAG 1967 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Die Beschwerden waren daher spruchgemäß abzuweisen.

Zulässigkeit einer 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 ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen, sondern hat sich auf diese und auf die einschlägigen Bestimmungen gestützt. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sind keine Rechtsfragen aufgeworfen worden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, weswegen eine Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 31. Oktober 2022