

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Monika Ahorn in der Beschwerdesache *****Bf1***, ***Bf1-Adr*****, vertreten durch Dkfm. Johann Putzer, Liechtensteinstraße 35/5, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 25. März 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 (nunmehr Finanzamt Österreich, § 323b BAO) vom 3. März 2015 betreffend **Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2010 bis 2012** (Steuernummer *****BF1StNr1*****) zu Recht erkannt:

- I. 2010 und 2011: Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. 2012: Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Anlässlich einer Lohnsteuerprüfung für die Jahre 2010 bis 2012 wurden die von der *****KG***** (in Folge: KG) an die *****GmbH***** (in Folge GmbH) erbrachten Managementleistungen nicht der KG sondern dem Gesellschafter (35 %)-Geschäftsführer der GmbH, der auch unbeschränkt haftender Gesellschafter der KG war, zugerechnet, da das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der GmbH zweifelsfrei gegeben sei. Die Vorgangsweise sei nicht fremdüblich und lege die Vermutung nahe, dass die Art der Verrechnung nur gewählt worden sei, um eine Subsumtion dieser Beträge als Geschäftsführervergütung unter § 22 Z 2 EStG 1988 zu vermeiden und Lohnabgaben (DB und DZ) zu sparen.

Die belangte Behörde folgte den Feststellungen der Außenprüfung und setzte den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2012

sowie den Säumniszuschlag für den Dienstgeberbeitrag für 2010 und 2011 mit Bescheiden vom 03.03.2015 fest.

Die Rechtsnachfolgerin der GmbH erhob Beschwerde und machte außersteuerliche Gründe für die gewählte Konstruktion geltend. Weiters wurde ausgeführt, dass der mit 5 Wochenstunden beschäftigte Mitarbeiter den Komplementärgesellschafter in Erfüllung der im Rahmen der Managementvereinbarung übernommenen Aufgaben sowie gegenüber anderen Kunden qualifiziert unterstützt habe und die KG Marktchancen habe nutzen können.

Es habe weder eine Verpflichtung gegeben, persönlich eine Arbeitsleistung zu erbringen noch eine Weisungsgebundenheit gegenüber dem Auftraggeber oder eine organisatorische Eingliederung in das Unternehmen des Auftraggebers. Außerdem sei durch die Übertragung der Leistungen gegen einen Fixbetrag das Unternehmerrisiko auf den Auftragnehmer überwältigt worden, so dass schließlich sämtliche Kriterien, die für die Beurteilung maßgebend seien, denen eines Werkvertrages entsprechen.

Die Beschwerde wurde abgewiesen, da in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der gewollte Leistungserbringer eindeutig *****1***** gewesen sei. Auch haben die Erlöse der KG in den geprüften Jahren beinahe ausschließlich aus dem Managementvertrag für die GmbH resultiert und andere Erlöse seien in derart untergeordnetem Ausmaß vorhanden gewesen, dass die Darstellung in der Beschwerde, die Firma biete Leistungen am Markt an, für den Prüfungszeitraum nicht nachvollziehbar sei.

Nach gestelltem Vorlageantrag und erfolgter Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, forderte das Gericht weitere Unterlagen an, die übermittelt wurden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

*****1***** war in der Zeit vom 04.02.2006 bis 11.01.2012 Geschäftsführer der *****GmbH*****, die am 04.02.2006 gegründet wurde. In der Zeit vom 04.02.2006 bis 04.10.2011 waren folgende Beteiligungsverhältnisse gegeben:

*****1***** Stammeinlage 12.250,- EUR (= 35 %)

*****2***** ...Stammeinlage 12.250,- EUR (= 35 %)

*****3***** Stammeinlage 10.500,- EUR (= 30 %)

Ab 04.10.2011 war die *****Bf1***** Alleingesellschafterin.

Die ***GmbH*** wurde am 12.07.2012 als übertragende Gesellschaft mit der ***Bf1***. als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.

Die ***KG*** (in Folge: KG) besteht seit 03.06.1997 und hat als Geschäftszweig Handel mit Waren aller Art. ***1*** ist seit der Gründung unbeschränkt haftender Gesellschafter. Bis 30.12.2016 waren ***2*** und ***3*** Kommanditisten der KG. ***2*** (der Bruder von ***1***) war ab 15.02.2006 geringfügig bei der KG beschäftigt, wobei er in das operative Geschäft nicht eingebunden war.

Am 01.02.2006 hat die GmbH die KG beauftragt, näher bezeichnete Leistungen gegen ein monatliches Pauschale in Höhe von 5.000,- Euro zu erbringen. Während der Zeit, in der diese Managementvereinbarung Gültigkeit hatte, hat die KG eigene Marktchancen nicht genutzt.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig bzw ergeben sich aus Firmenbuchabfragen.

Mit Managementvereinbarung vom 01.02.2006 hat die GmbH die KG beauftragt, folgende Leistungen zu erbringen:

Durchführung und Überwachung des operativen Geschäftes insbesondere hinsichtlich

- Kundenverkehr,
- Angebotslegung und Verkauf,
- Einkauf,
- Montageüberwachung sowie
- Controlling Auslieferung und Fuhrpark.

Als pauschales Entgelt wurden monatlich 5.000,- Euro zuzüglich Umsatzsteuer vereinbart. In diesem Entgelt sind Zeitaufwand, eigenes Kfz für Dienstfahrten und Fahrtspesen und Diäten im Inland enthalten. Dienstreisen ins Ausland (wie Messe- bzw Lieferantenbesuche) werden nach tatsächlichem Aufwand gegen Vorlage der Originalbelege vergütet.

Als Auflage wird ein Konkurrenzverbot vereinbart, das die Geschäftsführerstellung und das Eingehen von Beteiligungen an artverwandten Unternehmen untersagt.

In einer Stellungnahme der beschwerdeführenden Partei (in Folge: Bf.), die während der GPLA übergeben wurde, wird ua ausgeführt, der KG seien mit der Managementvereinbarung lediglich Aufgaben übertragen worden, die nicht dem Geschäftsführer vorbehalten waren. Diese dem Geschäftsführer gesellschaftsrechtlich vorbehaltenen Aufgaben, seien ohne Entgelt erbracht worden.

In diversen Schreiben (ua Beschwerde, Ergänzung zur Beschwerde) bringt die Bf. vor, ***2*** sei zeitgleich mit Abschluss der Managementvereinbarung bei der KG in Teilzeitbeschäftigung (fünf Wochenstunden) aufgenommen worden, da die aufgrund der Vereinbarung übernommenen Aufgaben einen erhöhten Personaleinsatz gefordert haben. Er habe Aufgaben des Controllings und der Überwachung der Finanzen übernommen und auch andere Teile des Leistungspaketes zu dessen Erbringung sich die KG verpflichtet habe, erledigt. Die laufende Mitarbeit sei vielfältig nachweisbar.

Nach Aufforderung durch das Verwaltungsgericht, entsprechende Nachweise über seine laufende Mitarbeit vorzulegen, übermittelte die steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 12.01.2023 folgende Unterlagen:

- Anmeldung bei der Sozialversicherung vom 16.02.2006 (Beschäftigt ab 15.02.2006; durchschnittliche Beschäftigung pro Woche: 2 Tage / 5 Stunden; Monatslohn: 368,- Euro)
- Stundenlisten der Jahre 2010 – 2012
- Kopie der Umsatzsteuervoranmeldungen der KG 2011 – 2013
- Eidesstattliche Erklärung von ***2*** vom 10.01.2023, in der ua angeführt wird, seine Aufgaben seien im Wesentlichen Finanzmonitoring, Controlling und Überwachung des Rechnungswesens gewesen.

Zur Ausgestaltung der Geschäftsführertätigkeit wurden trotz Aufforderung keinerlei Unterlagen vorgelegt.

Vergleicht man nun die erwähnten Tätigkeiten (Finanzmonitoring, Controlling, Überwachung des Rechnungswesens) sowie die als (einzigen) Nachweis über die laufende Mitarbeit vorgelegten Umsatzsteuervoranmeldungen, fällt auf, dass diese Tätigkeiten von der Managementvereinbarung nicht umfasst sind. Das in dieser erwähnte Controlling, bezieht sich laut der Vereinbarung nur auf die Auslieferung und den Fuhrpark. Dass ***2*** in das operative Geschäft tatsächlich eingebunden war und dieses auch ausgeführt hat, ist für das Bundesfinanzgericht nicht erwiesen und auch nicht glaubhaft.

Selbst wenn man diese Tätigkeiten als von der Managementvereinbarung umfasst ansehen möchte, ist die Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen sowie das in der eidesstattlichen Erklärung erwähnte Finanzmonitoring von (maximal) 5 Wochenstunden nicht geeignet, das Bundesfinanzgericht davon zu überzeugen, dass neben ***1*** auch ***2*** das operative Geschäft durchgeführt und überwacht hat.

In der Beschwerde wird als Ergänzung zur Stellungnahme und näheren Darstellung ausgeführt, die Auslagerung der operativen Leistungen habe den Grund gehabt, für diesen Leistungsbereich einen kalkulierbaren fixen Monatsbetrag in die Finanzplanung aufnehmen zu können. Es seien nicht nur die Personalkosten, sondern auch die mit diesen verbundenen Gemeinkosten (Kfz-Kosten, Reise- und Fahrtkosten) ausgelagert worden und die KG habe diese als Teil des pauschalen Entgelts vergütet erhalten.

Im Schreiben vom 12.01.2023 wird weiters präzisiert, dass mit der Managementvereinbarung alle operativen Aufgaben, die einem angestellten Geschäftsführer zugekommen wären an die KG ausgelagert worden seien. Nicht delegierbare, an die gesellschaftsrechtliche Stellung als Geschäftsführer gebundene Aufgaben, seien somit auf das absolute Minimum reduziert gewesen, weshalb hierfür defacto kein Zeitaufwand anfiel und keine Honorierung seitens der Gesellschafter beschlossen worden sei. Die Auslagerung sei in der Absicht erfolgt, die GmbH von Kosten zu entlasten.

Das Bundesfinanzgericht kann dem nicht folgen. Einerseits ist davon auszugehen, dass ***1*** – wie bereits ausgeführt - den gesamten von der Managementvereinbarung umfassten operativen Bereich selbst bewerkstelligt hat. Die von ***2*** erbrachten Leistungen waren von der Vereinbarung nicht umfasst, bzw falls doch, dann nahmen sie aufgrund seiner geringfügigen Beschäftigung nur einen verschwindend geringen Anteil ein. Andererseits ist auch die Argumentation, die GmbH wollte die Leistungen auslagern, um mit einem fixen Betrag kalkulieren zu können nicht schlüssig, da Dienstreisen ins Ausland wiederum nicht vom Pauschale umfasst waren und daher ein fix kalkulierbarer Betrag nicht vorlag.

Mit Verweis auf die Einkommensteuerrichtlinien Rz 104 wird in der Beschwerde weiters begründend ausgeführt, die KG habe nachweislich eigene Marktchancen nutzen können, weil sie im Rahmen der Managementvereinbarung kaufmännische und technische Aufgaben übernommen habe, die schon seit 1997 zum Betriebsgegenstand der KG gezählt haben. [...] Ähnliche Leistungen seien von der KG seit ihrer Gründung gegenüber verschiedenen Kunden regelmäßig erbracht worden, auch während des Bestehens der Managementvereinbarung und auch nach deren Auslaufen. Die KG sei stets bemüht gewesen, ihre Geschäftskontakte aufrecht zu erhalten, um sie nach Beendigung der Managementvereinbarung wieder intensivieren und ausbauen zu können.

Zur Verifizierung dieser Behauptungen hat das Bundesfinanzgericht ua Ausgangsrechnungen abverlangt. Als Anlage zur Stellungnahme vom 12.01.2023 wurde eine Erlösübersicht der Jahre 2010 – 2012 der KG, die entsprechenden Erlöskonten sowie Rechnungen der sonstigen Leistungen die neben der Tätigkeit für die GmbH erbracht wurden, vorgelegt.

Diese Rechnungen können wie folgt gegliedert werden:

Rechnungen an „***1*** & ***2***, V&V Grund ***5***.“:

Hierfür werden 2010 monatlich netto 310,- Euro für „Monitoring Finanzierung gemäß Vereinbarung“ und einmalig netto 4.041,60 Euro für „Büro und Verwaltung für den Zeitraum 01.01.2010 bis 31.12.2010, 96 Stunden à 42,10 Euro“ verrechnet.

Im Jahr 2011 werden monatlich netto 604,80 Euro für „Büro und Verwaltung“ abgerechnet. 2012 findet sich eine Rechnung vom 18.12.2012 über netto 10.152,- Euro für „Büro und Verwaltung, sowie Monitoring Finanzierung gemäß Vereinbarung für den Zeitraum vom 01.01.2012 bis 31.12.2012, 216 Stunden à € 47,00“.

Rechnungen an – von den Beteiligten der KG unterschiedliche - andere Empfänger:
2010 werden zwei Rechnungen über Entwürfe bzw Gestaltung Autobeschriftung über netto 940,- Euro bzw 1.050,- Euro an die ***6*** AG gelegt.

Für 2011 existiert kein weiterer Umsatz und im Jahr 2012 wurden erst ab November – also lange nach Beendigung der Geschäftsführerfunktion in der GmbH – vier Rechnungen gelegt.

Daraus lässt sich erkennen, dass abgesehen von der regelmäßigen Verrechnung an die „***1*** & ***2***, V&V Grund ***5***.“ – wobei es sich hierbei wiederum um die Gesellschafter sowohl der KG als auch der GmbH handelt – von der KG im streitgegenständlichen Zeitraum so gut wie keine weiteren Leistungen erbracht wurden. Das Argument, dass nachweislich eigene Marktchancen genutzt werden konnten, geht somit ins Leere.

Aus dem Ausgeführten lässt sich erkennen, dass außersteuerliche Gründe für die Gestaltung nicht vorliegen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. und II. (Abweisung/Stattdage)

§ 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG 1967) lautet auszugsweise:

(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.

[...]

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, welcher von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in **§ 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998** (WKG 1998).

§ 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 lautet auszugsweise:

Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. [...]

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 lautet auszugsweise:

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. [...]

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die von der Bf. an die KG (deren unbeschränkt haftender Gesellschafter gleichzeitig Geschäftsführer und wesentlich beteiligter Gesellschafter der Bf. ist) gemäß einer Managementvereinbarung bezahlten Vergütungen der KG oder ihrem unbeschränkt haftenden Gesellschafter als „Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art“ iSd § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 zuzurechnen sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 tretenden Gestaltung der Dinge. Dabei ist eine rechtliche Gestaltung nur dann unmaßgebend, wenn sie dem wirtschaftlichen Gehalt nicht entspricht (VwGH 04.09.2014, 2011/15/0149). Erfolgt die Zwischenschaltung einer Personen- bzw. Kapitalgesellschaft nur zur Umgehung der sonst anfallenden Lohnabgaben, und können keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe für die ungewöhnliche Gestaltung angeführt werden, dann sind die Einkünfte nicht der Gesellschaft, sondern dem Geschäftsführer selbst zuzurechnen.

Mit Erkenntnis vom 10.11.2004 (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018) hat der Verwaltungsgerichtshof durch einen verstärkten Senat zur Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 erzielt werden, ausgesprochen, dass entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als „laufend“ zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen die Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen ist. Vom Fehlen einer solchen Eingliederung ist nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu

diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen und spricht die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung (VwGH 04.02.2009, 2008/15/0260).

Da ***1*** bereits seit 2006, also kontinuierlich über einen längeren Zeitraum die Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen hat, ist das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der GmbH zweifelsfrei gegeben.

In der Beschwerde wird diese Eingliederung zwar in Abrede gestellt, die dazu vorgebrachten Argumente (keine Verpflichtung persönlich eine Arbeitsleistung zu erbringen; keine Weisungsgebundenheit; keine organisatorische Eingliederung; kein Unternehmerrisiko, da dieses auf den Auftragnehmer überwältigt worden sei) erweisen sich vor dem Hintergrund der erwähnten Erkenntnisse als nicht stichhaltig.

Dass der Gesellschafter-Geschäftsführer sowohl Aufgaben der Geschäftsführung als auch Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH ausgeübt hat, steht der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 nicht entgegen, da die Bestimmung auf die Art der Tätigkeit nicht abstellt (VwGH 04.02.2009, 2008/15/0260).

Selbst wenn der Geschäftsführer Aufgaben delegiert hätte, stünde das der Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft nicht entgegen. Einerseits übernehmen auch im Spitzenmanagement tätige Fremdgeschäftsführer, die Dienstnehmer sind, häufig weitere Funktionen, wenn sich ihre Dienstgeber nicht dagegen aussprechen, und andererseits stellt die Delegierung von Arbeit und die Heranziehung von Hilfskräften durch leitendes Führungspersonal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine unübliche Vorgangsweise dar (VwGH 28.04.2004, 2004/14/0009).

1 hat die (damalige) ***GmbH*** seit 04.02.2006 – somit seit ihrer Gründung – und bis 12.01.2012 selbständig als Geschäftsführer vertreten. Für die streitgegenständlichen Jahren 2010 und 2011 ist durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für den wesentlich beteiligten Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bf. zweifelsfrei gegeben (vgl VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068). Dass die tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten als Geschäftsführer (möglicherweise) eine untergeordnete Rolle gespielt haben und daher nicht eigens honoriert worden seien, kann daran nichts ändern, da es unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (UFS 05.09.2013, RV/1182-W/12).

Wie in der Beweiswürdigung dargestellt, liegen beachtliche außersteuerliche 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) für die gewählte Konstruktion nicht vor.

Das Bundesfinanzgericht gelangt daher zum Ergebnis, dass die Einbindung der KG in die Verhältnisse zwischen der Bf. und ***1*** nur deshalb erfolgte, um die Subsumtion von Leistungsvergütungen unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu verhindern und damit den DB und DZ zu sparen.

Bezüglich des Schreibens der belangten Behörde vom 25.05.2023 ist folgendes anzumerken: Im Zusammenhang mit dem Nichtvorliegen außersteuerlicher Gründe verweist die belangte Behörde in diesem Schreiben auf das Erkenntnis des BFG vom 12.07.2021, RV/2100888/2018, das der VwGH mit seinem Erkenntnis vom 03.01.2023 (VwGH 03.01.2023, Ra 2021/15/0107) nicht beanstandet habe. In diesem Fall hat der VwGH die Revision zurückgewiesen, da in dieser keine Rechtsfragen aufgeworfen wurden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Ua hatte das BFG die Feststellung getroffen, dass die Leistungserbringung zwischen der OG und der GmbH nicht auf einer klaren nach außen in Erscheinung getretenen Vereinbarung über den Leistungsgegenstand basierte, was dem Fehlen einer Vereinbarung gleichkommt. Aus diesem Grund hat der VwGH ausgesprochen, dass dem BFG nicht entgegen getreten werden kann, wenn es vor diesem Hintergrund die Vergütungen unmittelbar den die Leistungen erbringenden Gesellschaftern zugerechnet hat.

Auch wenn das Gericht – wie oben ausgeführt – das Vorliegen beachtlicher außersteuerlicher Gründe geprüft und verneint hat, kann dieses Ergebnis nach Ansicht des Gerichtes nicht auf die von der Behörde erwähnten Erkenntnisse gestützt werden, da sich die Sachverhalte in einem wesentlichen Punkt unterscheiden: Dass im hier streitgegenständlichen Fall keine klare nach außen in Erscheinung getretene Vereinbarung über den Leistungsgegenstand vorliegt, wurde von der Behörde nicht behauptet und konnte vom BFG auch nicht festgestellt werden.

Dem Ersuchen der Bf. in der Beschwerdeergänzung, im Falle einer nicht vollumfänglichen Stattgabe, den Umstand zu berücksichtigen, dass die Managementgebühr auch wesentliche Kostenvergütungen inkludiere, die nicht als Entgelt der Abgabepflicht zum DB und DZ unterliegen, kann nicht entsprochen werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof zur Kommunalsteuer ausgesprochen hat, zählen zur Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer auch Bezüge, welche eine GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer als Vergütung der bei ihm angefallenen Betriebsausgaben gewährt, da § 5 Abs. 1 lit. a KommStG auf Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z. 2 EStG 1988 abstellt, nicht hingegen auf den Gewinn im Sinne des § 22 Z. 2 EStG 1988 (VwGH 4.2.09, 2008/15/0260).

In gleicher Weise stellt auch der hier relevante § 41 Abs. 3 FLAG 1967 auf „...sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Abs. 2 EStG 1988“ ab, weshalb die gesamte Managementgebühr als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist.

Dem Firmenbuch ist zu entnehmen, dass mit 4.10.2011 die Funktion der bisherigen

Gesellschafter gelöscht und die Bf. als Alleingesellschafterin eingetragen wurde. Ab diesem Zeitpunkt ist eine wesentliche Beteiligung iSd § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 nicht mehr gegeben, weshalb auch der Dienstgeberbeitrag auf dieser Grundlage nicht mehr festgesetzt werden kann. Mit Gesellschafterbeschluss vom 12.01.2012 wurde ***1*** auch als Geschäftsführer abberufen.

Der belangten Behörde ist somit nicht zu folgen, wenn sie den DB auf Grundlage des § 41 Abs. 2 FLAG iVm § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 für den gesamten streitgegenständlichen Zeitraum, also auch nach Beendigung der Beteiligung bzw der Funktion als Geschäftsführer, festgesetzt hat.

Für 2011 ergibt sich daraus keine betragliche Änderung der Bemessungsgrundlage, da von der belangten Behörde für das Jahr 2011 ohnedies nur die erhaltenen Beträge von Jänner bis Oktober für die Bemessungsgrundlage des DB herangezogen und jene von November und Dezember nicht berücksichtigt wurden.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

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

Die im gegenständlichen Fall zu klärende Rechtsfrage bestand in der Beurteilung, ob die Zwischenschaltung der KG in steuerlicher Hinsicht anzuerkennen ist. Dabei orientierte sich das Bundesfinanzgericht an der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl die in der rechtlichen Beurteilung erwähnten Erkenntnisse), weshalb das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu verneinen war.

Es war daher gem. § 25a Abs. 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Mai 2023