

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Adresse Bf***, vertreten durch Möstl & Pfeiffer Steuerberatungs GmbH, Paulustorgasse 10, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 12.12.2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 13.11.2018 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ), jeweils für die Jahre 2012 bis 2016, zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid betreffend Dienstgeberbeitrag 2012 (01-12/2012) wird dahingehend abgeändert, dass der Dienstgeberbeitrag für **02-12/2012** wie folgt zusammengefasst festgesetzt wird:

Bemessungsgrundlage	240.300,00 Euro
Dienstgeberbeitrag (4,5%)	10.813,50 Euro

II. Der angefochtene Bescheid betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2012 (01-12/2012) wird dahingehend abgeändert, dass der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für **02-12/2012** wie folgt zusammengefasst festgesetzt wird:

Bemessungsgrundlage	240.300,00 Euro
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (0,39%)	937,17 Euro

III. Der angefochtene Bescheid betreffend Dienstgeberbeitrag 2013 (01-12/2013) wird dahingehend abgeändert, dass der Dienstgeberbeitrag für **02-12/2013** wie folgt zusammengefasst festgesetzt wird:

Bemessungsgrundlage	216.633,33 Euro
Dienstgeberbeitrag (4,5%)	9.748,50 Euro

IV. Der angefochtene Bescheid betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013 (01-12/2013) wird dahingehend abgeändert, dass der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für **02-12/2013** wie folgt zusammengefasst festgesetzt wird:

Bemessungsgrundlage	216.633,33 Euro
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (0,39%)	844,87 Euro

V. Der angefochtene Bescheid betreffend Dienstgeberbeitrag 2014 (01-12/2014) wird dahingehend abgeändert, dass der Dienstgeberbeitrag für **02-03/2014 und 05-12/2014** wie folgt zusammengefasst festgesetzt wird:

Bemessungsgrundlage	232.660,87 Euro
Dienstgeberbeitrag (4,5%)	10.469,74 Euro

VI. Der angefochtene Bescheid betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2014 (01-12/2014) wird dahingehend abgeändert, dass der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für **02-03/2014 und 05-12/2014** wie folgt zusammengefasst festgesetzt wird:

Bemessungsgrundlage	232.660,87 Euro
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (0,39%)	907,38 Euro

VII. Der angefochtene Bescheid betreffend Dienstgeberbeitrag 2015 (01-12/2015) wird dahingehend abgeändert, dass der Dienstgeberbeitrag für **02/2015 und 06-12/2015** wie folgt zusammengefasst festgesetzt wird:

Bemessungsgrundlage	219.266,70 Euro
Dienstgeberbeitrag (4,5%)	9.867,00 Euro

VIII. Der angefochtene Bescheid betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2015 (01-12/2015) wird dahingehend abgeändert, dass der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für **02/2015 und 06-12/2015** wie folgt zusammengefasst festgesetzt wird:

Bemessungsgrundlage	219.266,70 Euro
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (0,39%)	855,14 Euro

IX. Der angefochtene Bescheid betreffend Dienstgeberbeitrag 2016 (01-12/2016) wird dahingehend abgeändert, dass der Dienstgeberbeitrag für **07-12/2016** wie folgt zusammengefasst festgesetzt wird:

Bemessungsgrundlage	177.370,39 Euro
---------------------	-----------------

Dienstgeberbeitrag (4,5%)	7.981,67 Euro
---------------------------	---------------

X. Der angefochtene Bescheid betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2016 (01-12/2016) wird dahingehend abgeändert, dass der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für **07-12/2016** wie folgt zusammengefasst festgesetzt wird:

Bemessungsgrundlage	177.370,39 Euro
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (0,39%)	691,74 Euro

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Bei der Beschwerdeführerin (Bf), einer GmbH, fand eine die Jahre 2011 bis 2016 umfassende gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) statt, im Zuge derer der Prüfer folgende Feststellung traf (es handelt sich dabei um die einzige im Zuge der GPLA getroffene Feststellung; siehe Außenprüfungsbericht vom 13.11.2018):

An der Bf seien ***DI X*** und ***DI Y*** mit jeweils 50% – und somit wesentlich – beteiligt. Neben der Bf gebe es die ***XY OG***, an welcher ***DI X*** und ***DI Y*** im selben Verhältnis wie an der Bf beteiligt seien. ***DI X*** und ***DI Y*** seien zusätzlich als Einzelunternehmer tätig. Die Verrechnung erfolge von den Einzelunternehmern an die ***XY OG*** und von dieser an die Bf.

Im Zuge der GPLA sei festgestellt worden, dass die mit jeweils 50% an der Bf beteiligten Geschäftsführer ***DI X*** und ***DI Y*** keine Geschäftsführerbezüge erhielten. Die Geschäftsführung erfolge unentgeltlich. Die ***XY OG***, die über keine Dienstnehmer verfüge, verrechne diverse Leistungen an die Bf.

Fungere eine Personengesellschaft lediglich als Zahlstelle und lägen keine außersteuerlichen Gründe vor bzw würden solche nicht behauptet, sei die Zwischenschaltung nicht anzuerkennen und seien die Vergütungen den Geschäftsführern der GmbH direkt zuzurechnen und den Lohnnebenkosten zu unterwerfen. Eine Personengesellschaft könne nur durch natürliche Personen handeln. Hierfür kämen ihre vertretungsbefugten Gesellschafter oder ihre Mitarbeiter oder sonst von ihr Beauftragte in Frage. Vor dem Hintergrund fehlender Dienstnehmer bei der Personengesellschaft kämen daher als Erbringer der vereinbarten

Dienstleistungen nur die Geschäftsführer der dahinterstehenden GmbH in Frage (Hinweis auf BFG 8.6.2017, RV/7103330/2016).

Für den gegenständlichen Fall bedeute dies, dass nur die Geschäftsführer der Bf die Möglichkeit gehabt hätten, die Marktchancen zu nutzen, nicht aber die ***XY OG***. Im Sinne dieser Ausführungen seien nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt die Geschäftsführer der Bf Zurechnungssubjekt der gegenständlichen Honorare und nicht die beauftragte ***XY OG***. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (Hinweis auf VwGH 28.3.2012, 2009/08/0010) sei Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige, der die Möglichkeit besitze, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Mangels betrieblicher Struktur (ua Dienstnehmer, Gewerbeberechtigung, Beitragskontonummer bei der Gebietskrankenkasse) hätten die an die Bf fakturierten Leistungen tatsächlich nur von den an der Bf und der ***XY OG*** beteiligten ***DI X*** und ***DI Y*** erbracht werden können. Die Zahlungen seien jedoch an die ***XY OG*** erfolgt.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fielen unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt würden. Daraus folge, dass grundsätzlich alle Vergütungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH solche iSd § 22 Z 2 EStG 1988 seien, also auch Zahlungen an die zwischengeschaltete Gesellschaft eines Geschäftsführers für Leistungen an die Gesellschaft. Die Zahlungen der Bf an die ***XY OG*** seien daher bei den Gesellschafter-Geschäftsführern als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 zu qualifizieren. Daraus folge DB-, DZ- und Kommunalsteuerpflicht.

Zur Bemessungsgrundlage heißt es im Außenprüfungsbericht vom 13.11.2018 wörtlich wie folgt:

2012 (1.1.2012 bis 31.12.2012):

„Bemessungsgrundlage lt. Konto 5710: € 240.300,00“

2013 (1.1.2013 bis 31.12.2013):

*„Bemessungsgrundlage lt. Konto 5710: € 258.083,33 abzüglich € 41.450,00, die bereits bei der Firma ***Z GmbH*** durch eine GPLA-Prüfung versteuert worden sind.“*

2014 (1.1.2014 bis 31.12.2014):

*„Bemessungsgrundlage lt. Konto 5710: € 270.250,00 abzüglich € 37.589,13, die bereits bei der Firma ***Z GmbH*** durch eine GPLA-Prüfung versteuert worden sind.“*

2015 (1.1.2015 bis 31.12.2015):

*„Bemessungsgrundlage lt. Konto 5710: € 253.666,67 abzüglich € 34.399,97, die bereits bei der Firma ***Z GmbH*** durch eine GPLA-Prüfung versteuert worden sind.“*

2016 (1.1.2016 bis 31.12.2016):

*„Bemessungsgrundlage lt. Konto 5710: € 218.895,72 abzüglich € 41.525,33, die bereits bei der Firma ***Z GmbH*** durch eine GPLA-Prüfung versteuert worden sind.“*

Gestützt auf diese Prüfungsfeststellung setzte das Finanzamt mit den im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten Bescheiden vom 13.11.2018 Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag fest. Die festgesetzten Abgabenbeträge waren mit den Nachforderungsbeträgen ident, weil die Bf für den gesamten Streitzeitraum keine Selbstberechnung von Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag vorgenommen hatte (bescheidmäßiger Ausweis jeweils: „Bisher war vorgeschrieben“: 0,00 Euro).

Mit Schreiben vom 12.12.2018 erhob die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter dagegen Beschwerde. Begründend wurde im Wesentlichen wie folgt ausgeführt:

Sachverhalt:

DI Y und ***DI X*** betrieben seit 2000 bzw 2001 unabhängig voneinander zwei Ingenieurbüros und verfügten jeweils über ein persönliches Netz an Kunden und Kontakten. ***DI Y*** sei seit 2000 in ***Postleitzahl Ort*** als Chemiker im Bereich der Begutachtung von Abfällen in der Abfallwirtschaft gewerblich tätig. ***DI X*** sei seit 2001 in ***Postleitzahl Ort*** als Techniker im Anlagen- und Maschinenbau im Bereich der Bauwirtschaft gewerblich tätig. Die beiden Unternehmer seien nicht nahestehend, sondern völlig fremd zueinander.

Anfang 2009 sei die Überlegung entstanden, gemeinsam auf dem Markt ein zusätzliches Auftragsakquisitionspotential zu entwickeln. Dabei sollten beide Unternehmer selbständig bleiben. Dadurch sei eine Mitunternehmerschaft entstanden, die als ***XY OG*** im Firmenbuch eingetragen worden sei. Die ***XY OG*** habe zusätzlich zu den weiter bestehenden Standorten in ***Ort*** und ***Ort*** ein gemeinsames Büro in ***Postleitzahl Ort***, Technologiecenter, angemietet und eingerichtet. Zudem sei beabsichtigt gewesen, bei entsprechender Expansion und Entwicklung der Geschäftsidee gegebenenfalls ein eigenes Bürogebäude zu erwerben.

Um das Privatvermögen vor Haftungsrisiken abzusichern, hätten sich die beiden Unternehmer überdies dazu entschlossen, eine Kapitalgesellschaft, die Bf, zu gründen. Sämtliche Kundenaufträge würden aus diesem Grund über Ersuchen der beiden Unternehmer an die Bf gerichtet und von dieser zwar angenommen, aber unverzüglich zur Abarbeitung an die ***XY OG***, die sich der beiden Einzelunternehmer bediene, weitergeleitet.

Nachweisliches Faktum und ausdrücklicher Wille sei es gewesen (und sei es auch heute noch), die beiden Einzelunternehmen selbständig getrennt voneinander fortzuführen, um für den Fall der Beendigung der Zusammenarbeit vorzusorgen. Die beiden Betriebe der Einzelunternehmen (Anlagen, Know-how, Kundenstöcke, Firmenwert, etc) seien daher nicht auf die ***XY OG*** oder die Bf übertragen worden, weder durch Zusammenschluss noch durch Einbringung noch durch Veräußerung noch durch Betriebsaufgabe noch durch Stilllegung noch durch Verpachtung oder Ähnliches. Die getrennte Fortführung der beiden Einzelunternehmen sei im Hinblick auf eine nicht auszuschließende spätere Trennung einvernehmlich und ausdrücklich vereinbart und erwünscht. Überdies bestünden Pläne, die freiberufliche selbständige Tätigkeit als Ziviltechniker getrennt voneinander auszubauen. Die unternehmerische Initiative und die tägliche Sorge um die Erlangung von Kundenaufträgen lägen beim jeweiligen Unternehmer in dessen Geschäftsbereich.

Zwischen ***DI X*** und ***DI Y*** sei vereinbart worden, dass jeder von ihnen Inhaber der Kundenbeziehung, des Kundenstockes, des Know-hows und der persönlichen Arbeitstechniken bleibe. Die diesem Kundenstock zuzuordnenden Aufträge wickle jeder Unternehmer für sich in seinem Unternehmen ab. Daneben hätten sie sich verpflichtet, gemeinsame Projekte abzuwickeln, wofür ein interner Verrechnungssatz vereinbart worden sei. Die anfallenden Firmenkosten würden je zur Hälfte getragen. Diese Vereinbarung sei bereits 2009 getroffen worden. Sie komme in den sehr detailliert geführten xls-Aufzeichnungen und Abrechnungen, die der Betriebsprüfung vorgelegt worden seien, auf Ebene jedes einzelnen Auftrages zum Ausdruck. Die anfangs mündliche Vereinbarung, die auch tatsächlich so gelebt worden sei (Nachweis seien die tatsächlich gelebten laufenden Abrechnungen), sei auch schriftlich festgehalten worden (Vereinbarung der Leistungsverrechnung vom 20.6.2017).

Konkret würden in den Einzelunternehmen höchstpersönliche Dienstleistungen erbracht:

DI Y: Gutachtenstätigkeiten im Bereich der Abfallwirtschaft, Analyse von Rest- und Abfallstoffen im Hinblick auf Schadstoffgehalte und Verwertungsmöglichkeiten, Beratungsleistungen im Bereich der Abfallentsorgung.

DI X: Technische Beratung und Ingenieursleistungen für Maschinenbau im Bereich der Bauwirtschaft, Ansuchen um Erwirkung von Bescheiden, Ausführungsplanungen, Berechnungen, Betriebsleitung nach dem MinroG, CE-Kennzeichnungen von Maschinen/Anlagen, Abnahmeprüfungen nach der Arbeitsmittelverordnung AM-VO, betontechnologische Beratungen, Bauaufsicht, Begleitung von Anlagenerrichtungen, Beratungsleistungen im Maschinen- und Anlagenbau.

Der Zufall habe es gewollt, dass Ende 2011/Anfang 2012 seitens der ***Bundesland Werke*** (***Bundesland***) der Beschluss gefasst worden sei, die ***Z GmbH***, ***Z GmbH***, ***Ort*** (Müllverbrennungsanlage) zu verkaufen. Die Käuferin, ***A GmbH***, ***Ort***, habe die ***Z GmbH*** übernommen und ***DI Y*** als Experten-Berater für

Abfallentsorgung engagiert. Mitte 2012 sei ***DI Y*** aufgrund seiner Experten-Kenntnisse im Bereich der Müllentsorgung/-verbrennung ein Angebot zur Übernahme der Geschäftsführung der ***Z GmbH*** gemacht worden. Unter Hinweis auf seine gemeinsame Unternehmerinitiative mit ***DI X*** und seine Treuepflicht habe ***DI Y*** anfangs nur ein Teilzeitdienstverhältnis mit der ***Z GmbH*** akzeptieren und vereinbaren können. Mit dem Eigentümer der ***Z GmbH*** sei daher vereinbart worden, Sonderprojekte und Mehrleistungen im Rahmen der ***XY OG***, analog zu den anderen Kundenaufträgen, zu erbringen.

In der Bf sei eine betriebliche Infrastruktur bzw eine betriebliche Organisation (Anlagevermögen, Personal) nicht eingerichtet worden. Vielmehr seien die betrieblichen Organisationen in den jeweiligen Einzelunternehmen verblieben. Zum Nachweis werde auf die umfangreichen auftragsbezogenen Leistungsabrechnungen seit Beginn der Kooperation verwiesen. Zum Nachweis werde auch auf die beim Finanzamt eingereichten Jahresabschlüsse und Steuererklärungen für die beiden Einzelunternehmer, die ***XY OG*** und die Bf verwiesen. Diese zeigten, dass sich das nennenswerte Anlagevermögen zur Abwicklung der Aufträge in den beiden Betrieben der Unternehmer befunden habe und die wesentlichen Ausgaben (Personal, Miete) für die Durchführung der Kundenaufträge von den beiden Einzelunternehmen (Sonderbetriebsvermögen) bzw von der ***XY OG*** (Miete Büro) bezahlt worden seien.

Rechtliche Würdigung:

Nachgewiesene Tatsache sei, dass die beiden Einzelunternehmen auch nach der Entscheidung zum gemeinsamen Marktauftritt im Jahr 2009 getrennt und selbständig fortgeführt worden seien. Durch den gemeinsamen Außenauftritt der beiden Unternehmer sei eine steuerliche Mitunternehmerschaft entstanden, die auch im Firmenbuch eingetragen worden sei. Voraussetzung für die Annahme von Mitunternehmern sei, dass die betreffenden Personen Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko trügen. Exakt diese Sachverhaltselemente lägen im gegenständlichen Fall vor. Zum Sonderbetriebsvermögen zählten Wirtschaftsgüter, die im Eigentum eines Mitunternehmers stünden und dazu bestimmt seien, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen. Gegenständlich hätten ***DI X*** und ***DI Y*** nachweislich vereinbart, unter Beibehaltung und Fortführung der eigenen Betriebe im persönlichen zivilrechtlichen Eigentum nach außen im Wege einer gemeinsamen Mitunternehmerschaft (OG) Unternehmerinitiativen zu entfalten und Unternehmerrisiken zu tragen. Es liege daher zweifelsfrei eine Mitunternehmerschaft vor, der das Sonderbetriebsvermögen der Betriebe der beiden Unternehmer zuzurechnen sei. Die ***XY OG*** verfüge damit über die Infrastruktur und das Personal dieser beiden Betriebe und somit auch über sämtliche Marktchancen. Sie habe auch die Risiken fehlender Auftragseingänge zu tragen. Zum Nachweis werde auf die für die beiden Betriebe getrennt geführten Rechnungswesen, das Rechnungswesen der ***XY OG***, die Einnahmen-Ausgaben-

Rechnungen der Betriebe im Sonderbetriebsvermögen und die jährlichen Feststellungserklärungen und -bescheide gemäß § 188 BAO der ***XY OG*** verwiesen. Die ***XY OG*** fungiere schon deshalb nicht als bloße Zahlstelle.

Das Finanzamt beziehe sich im GPLA-Bericht auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 8.6.2017, RV/1703330/2016. Der diesem Erkenntnis zugrundeliegende Sachverhalt sei wie folgt gelagert: Eine GmbH habe den Betrieb des Baumeistergewerbes geführt. 26 Jahre nach Gründung der GmbH sei vom Gesellschafter und dessen Ehegattin eine KG gegründet worden, in welche das Baumanagement ausgelagert worden sei. Die gleichbleibenden Geschäftsführerbezüge seien in der Folge monatlich als Honorare für das Baumanagement an die KG bezahlt worden. Eine nachvollziehbare, individuell zuordenbare, projekt- und leistungsbezogene Verrechnung sei nicht zu erkennen gewesen. Der hier gegenständliche Sachverhalt sei gänzlich anders gelagert:

- Die Betriebe der beiden Ingenieurbüros hätten schon lange vor der Gründung der Bf bestanden und seien weder auf die Bf übertragen noch von der Bf geführt worden.
- Seitens der Bf seien keine Funktionen in die ***XY OG*** ausgelagert worden.
- Es seien keine gleichbleibenden Geschäftsführervergütungen bezahlt worden. Die (minimale) Geschäftsführung der Bf sei unentgeltlich erfolgt.
- Die Dienstleistungen seien von den beiden Unternehmern (als Mitunternehmer der ***XY OG***) getrennt voneinander und abhängig von den in ihren Betrieben abgewickelten Aufträgen in penibler Weise erbracht und seitens der ***XY OG*** in zusammengefasster Form an die Bf verrechnet worden. Sämtliche Dienstleistungen der beiden Unternehmer seien ausschließlich projektbezogen, bis zum kleinsten Auftrag, abgerechnet worden. Und jeder der beiden Unternehmer Sorge sich täglich, dass er weiterhin Kundenaufträge erlange.
- Wenn in der Anlage II zur Beschwerde auffalle, dass ***DI X*** „Honorar Pauschal“ verrechnet habe, so werde dazu ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es sich dabei nur um Akontorechnungen auf die tatsächlichen, spätestens zum Jahresende ausschließlich projektbezogen abgerechneten Dienstleistungen handle.

Im GPLA-Bericht werde unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 28.3.2012, 2009/08/0010 ausgeführt, Zurechnungssubjekt von Einkünften sei derjenige, der die Möglichkeit besitze, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Im zitierten VwGH-Erkenntnis sei strittig gewesen, ob die persönliche ASVG-Pflicht eines Fachhochschul-Lektors durch das Verschieben einer OEG vermieden werden könne. Gegenständlich lägen – abweichend von dem diesem VwGH-Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt – zwei sich im Sonderbetriebsvermögen der ***XY OG*** befindliche Gewerbebetriebe vor, die nachweislich über das Anlagevermögen, das Know-how und die Kundennetzwerke verfügten und damit auch in der Lage seien, die Marktchancen zu nutzen und die Leistungen zu erbringen. Eine OG sei gegenständlich nicht

vorgeschoben. Wenn im GPLA-Bericht angemerkt sei, die ***XY OG*** habe die an die Bf fakturierten Leistungen mangels betrieblicher Struktur (ua Dienstnehmer, Gewerbeberechtigung, Beitragskontonummer bei der Gebietskrankenkasse) nicht erbringen können, so sei dies zweifelsfrei sachverhaltswidrig: Die einzigen Dienstnehmer stünden in den beiden Betrieben (Sonderbetriebsvermögen) der ***XY OG*** zur Verfügung. Die ***XY OG*** verfüge tatsächlich über die erforderlichen Gewerbeberechtigungen. Die tatsächlich bestehenden Beitragskontonummern bei der Gebietskrankenkasse lauteten auf die beiden Mitunternehmer der ***XY OG***. Auch die Bf verfüge über keine Beitragskontonummer bei der Gebietskrankenkasse.

Gegenständlich liege nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zweifelsfrei eine nach außen in Erscheinung tretende gewerbliche Tätigkeit der beiden Unternehmer vor:

- Die beiden Unternehmer unterlägen nachweislich keiner Weisungsgebundenheit. Sie schuldeten nachweislich nicht ihre Arbeitskraft, nicht einmal ansatzweise.
- Da die Betriebe der beiden Einzelunternehmen nicht in die Bf eingebracht worden seien und die Bf keine laufende Tätigkeit (abgesehen von der formellen Weitergabe der Aufträge an die ***XY OG***) erbringe, sei auch eine Eingliederung in eine betriebliche Organisation der Bf undenkbar (keine eigene Infrastruktur, keine Anmietung eines eigenen Büros, kein Personal).
- Die beiden Unternehmer trügen nachweislich ein Unternehmerwagnis in höchstmöglichem Ausmaß.
- Nicht ein einziges sonstiges Merkmal eines Dienstverhältnisses sei gegeben: kein laufender Lohn, keine Pflicht zur Arbeitsleistung, kein fixer Arbeitsort, keine fixe Arbeitszeit, eigenverantwortliche Abwicklung der Aufträge, eigene Infrastruktur zur Auftragsabwicklung, Anstellung von eigenem Personal im Einzelunternehmen, etc.

Die beiden Unternehmer seien bei der Abwicklung der Kundenaufträge nicht für die Bf, sondern für ihre Einzelunternehmen bzw für die ***XY OG*** tätig. Eine Beschäftigung für die Bf sei nachweislich nicht gegeben. Der VwGH habe im Erkenntnis vom 1.6.2016, 2013/13/0061 ausgesprochen, dass nicht jede Zahlung der Gesellschaft an einen Gesellschafter in den Tatbestand des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 einbezogen sei. Es müsse sich nach dem insoweit klaren Gesetzeswortlaut des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 um Gehälter oder sonstige Vergütungen handeln, die „für die Beschäftigung“ des Gesellschafters gewährt würden. Vor diesem Hintergrund müsse es darauf ankommen, inwieweit der Gesellschafter selbst bei der Ausführung der von der Gesellschaft lukrierten Aufträge tätig werde (Hinweis auf *Seebacher*, PVInfo 9/2016). Nur dann, wenn diese Person selbst für die Gesellschaft tätig werde und somit eine Vergütung „für eine Beschäftigung“ vorliege, sei die Vergütung einzubeziehen. Gegenständlich führe die Bf keine Betriebe im Bereich der beiden Ingenieurbüros und sei eine Beschäftigung für die Bf nicht gegeben und denkunmöglich.

In eventu: Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag

Der Prüfer habe im Außenprüfungsbericht vereinfachend den seitens der ***XY OG*** an die Bf verrechneten Aufwand (abzüglich ***Z GmbH***-Einkünfte) in die Bemessungsgrundlage einbezogen. Darin seien Aufwendungen der ***XY OG*** enthalten, die nicht an die beiden Unternehmer zugeflossen seien, nämlich Abgrenzungen und Firmenkosten. Im Rahmen einer bei der Bf durchgeführten Außenprüfung betreffend Körperschaftsteuer seien Zuflüsse in anderer Höhe festgestellt worden (tabellarische Aufstellung).

In eventu: Höhe des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag

Das Finanzamt habe den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in den angefochtenen Bescheiden mit 0,43% vorgeschrieben. Da die Betriebe unzweifelhaft in ***Bundesland*** lägen, betrage der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag im Prüfungszeitraum richtigerweise 0,39%.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 25.8.2020 wies das Finanzamt, wie sich aus einer Zusammenschau des Bescheidspruches mit der Bescheidbegründung ergibt, die Beschwerde gegen die im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages ab. Der Beschwerde gegen die im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten Bescheide betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag wurde insoweit teilweise stattgegeben, als die angefochtenen Bescheide dahingehend abgeändert wurden, dass die Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag – in Entsprechung der Beschwerde – mit 0,39% der – unverändert gebliebenen – Bemessungsgrundlagen festgesetzt wurden.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Bf trete gegenüber diversen Kunden als Leistungserbringerin auf und fakturiere die erbrachten Leistungen an die Auftraggeber. An der Bf seien ***DI Y*** und ***DI X*** zu jeweils 50% – also wesentlich – beteiligt. Dem Finanzamt seien keinerlei Treuhandverhältnisse offengelegt worden. Darüber hinaus seien ***DI Y*** und ***DI X*** an der ***XY OG*** zu gleichen Teilen beteiligt. Die Gründung der Bf sei laut Aussagen der Gesellschafter erfolgt, um Haftungsrisiken abfedern zu können und das jeweilige Privatvermögen zu schützen. Die ***XY OG*** sei, ebenso laut Aussagen der Gesellschafter, gegründet worden, um gemeinsam am Markt auftreten und dadurch zusätzliche Aufträge lukrieren zu können. Die Verrechnung der erbrachten Leistung erfolge durch die Bf. Diese kaufe die an den Kunden fakturierte Leistung von der ***XY OG*** zu, welche die Leistung von den beiden Mitunternehmern beziehe. Die Geschäftsführung der Bf sei unentgeltlich erfolgt. Die ***XY OG*** habe im Beschwerdezeitraum über keine Dienstnehmer verfügt.

Grundsätzlich stehe es jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht

werde. Der Beschwerde könne entnommen werden, dass für die Rechtsformwahl lediglich außersteuerliche Gründe ausschlaggebend gewesen und im Wesentlichen die Haftungsvermeidung bzw -minimierung im Mittelpunkt der Überlegungen gestanden seien. Im vorliegenden Fall seien sämtliche genannten außersteuerlichen Gründe (Eigenständigkeit und Aufrechterhaltung der Einzelunternehmen, gemeinsamer Außenauftritt zweier fremder Unternehmer [technischer Chemiker und Anlagenbauer], Haftungsbeschränkung in einer sensiblen haftungsanfälligen Branche, Abfallwirtschaft, Gutachtenstätigkeit, öffentliche Auftraggeber, öffentliches Interesse an der Umwelt) bereits durch die Gründung und Verrechnung über die Bf erfüllt.

Nach auszugsweiser Wiedergabe mehrerer gerichtlicher Entscheidungen (ua VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149; VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092; UFS 17.6.2011, RV/2057-W/10) verwies das Finanzamt auf die bloße Zahlstellenfunktion der ***XY OG***. Zudem führte es unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH zum Tatbestand des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 aus, die Beschwerdeausführungen betreffend die Eingliederung und die Art der Vergütung von ***DI Y*** und ***DI X*** seien nicht geeignet, die Feststellungen des Finanzamtes in Zweifel zu ziehen. Die Eingliederung von ***DI Y*** und ***DI X*** in den geschäftlichen Organismus der Bf ergebe sich bereits aus den über den gesamten Beschwerdezeitraum hindurch kontinuierlich wahrgenommenen Aufgaben der Geschäftsführung. Da somit das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bf unzweifelhaft gegeben sei, komme es auf weitere Kriterien, wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos, nicht an (Hinweis auf VwGH 17.5.2006, 2001/14/0199; VwGH 14.12.2006, 2003/14/0019). Dem Beschwerdehinweis auf die fehlende Weisungsgebundenheit komme schon deswegen keine Relevanz im Hinblick auf den Tatbestand des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu, weil – wie der VwGH im Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018 ausgesprochen habe – das in § 47 Abs 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 verwendeten Ausdruck „sonst“ beseitigt werde, sodass dieses Merkmal keine Voraussetzung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sei. Die Zahlungen der Bf an die ***XY OG*** seien bei den Gesellschafter-Geschäftsführern als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu qualifizieren und als solche DB- und DZ-pflichtig.

Bei der Berechnung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag sei aufgrund eines EDV-Fehlers irrtümlich von 0,43% ausgegangen worden. Selbstverständlich seien es lediglich 0,39% der Bemessungsgrundlage.

Die Bemessungsgrundlage selbst sei im Zuge der Schlussbesprechung mit den beteiligten Personen besprochen worden. Allfällige Zahlungen, die vermeintlich in der ***XY OG*** verblieben seien, seien nicht in Abzug zu bringen.

Mit Schreiben vom 23.9.2020 beantragte die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag). Darin wurde zu den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung im Wesentlichen wie folgt repliziert:

In der Beschwerdeentscheidung werde einmal mehr in keiner Weise auf die Tatsache eingegangen, dass die Betriebe der beiden Einzelunternehmen bereits seit 2000 bzw 2001 betrieben worden seien und nach wie vor selbständig geführt würden. Die ***XY OG*** sei zwingend aus der steuerlichen Mitunternehmerschaft gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 entstanden, weil die beiden Betriebe als Einzelunternehmen getrennt und selbständig fortgeführt worden und gemeinsam am Markt aufgetreten seien. Aus diesem Grund bildeten die beiden Einzelunternehmen Sonderbetriebsvermögen der ***XY OG***. Die Gründung der Bf sei – im Anschluss an die Mitunternehmerschaft – zur Vermeidung persönlicher Haftungen gegenüber den Kunden erfolgt. Keinesfalls sei die ***XY OG*** zwischengeschaltet worden. Wenn das Finanzamt von einer Zwischenschaltung spreche, dann sei die Bf, die als reine (Durch)Fakturierungsgesellschaft zur Vermeidung berufsrechtlicher Haftungen diene, als „zwischengeschaltet“ anzusehen.

Anders als in der vom Finanzamt zitierten Entscheidung des UFS vom 17.6.2011, RV/2057-W/10 würden gegenständlich keine Geschäftsführungstätigkeiten verrechnet. Es würden die von den beiden Einzelunternehmen erbrachten Dienstleistungen (Gutachten, Beratungen, Planungen, etc) – zum Zweck der Weiterverrechnung an die Kunden – an die Bf fakturiert. Es würden projektabhängige Entgelte verrechnet.

Dem vom Finanzamt angeführten Erkenntnis des VwGH vom 4.9.2014, 2011/15/0149 liege der Sachverhalt zugrunde, dass die Geschäftsführer einer GmbH Geschäftsführungsgesellschaften zwischengeschaltet hätten. Der VwGH habe dies für zulässig erkannt, sofern nicht eine missbräuchliche Gestaltung iSd § 22 BAO gegeben sei. Gegenständlich seien nachweislich keine Geschäftsführungsgesellschaften zwischengeschaltet worden und habe die ***XY OG*** auch keine Entgelte für Geschäftsführungstätigkeiten verrechnet. Missbrauch könne im vorliegenden Fall nicht angenommen werden, weil die ***XY OG*** nicht als Geschäftsführungsgesellschaft, sondern als Mitunternehmerschaft mit den beiden Betrieben der Einzelunternehmer gegründet worden sei.

Es werde erneut darauf hingewiesen, dass die abgewickelten Projekte nachweislich vom jeweiligen Einzelunternehmen erbracht und streng projektbezogen abgerechnet worden seien.

Zur Klarstellung im Zusammenhang mit den Beschwerdeaussführungen betreffend Dienstnehmer werde Folgendes festgehalten: Im Unternehmen ***Unternehmensbezeichnung*** Ingenieurbüro für Maschinenbau ***DI X*** sei eine Dienstnehmerin beschäftigt und bei der Gebietskrankenkasse angemeldet gewesen. Das Unternehmen ***Unternehmensbezeichnung*** Ingenieurbüro für Maschinenbau ***DI X***

bilde Sonderbetriebsvermögen der ***XY OG***. Damit habe die ***XY OG*** auch über eine Dienstnehmerin verfügt, die ganz wesentlich zur „Produktion“ der Dienstleistungen beigetragen habe.

Eine Eingliederung von ***DI X*** und ***DI Y*** in den geschäftlichen Organismus der Bf sei insbesondere deshalb nicht gegeben gewesen, weil die Beratungsleistungen und Dienstleistungen nicht von der Bf „produziert“ worden seien, sondern von der ***XY OG*** im Rahmen des Sonderbetriebsvermögens.

In der Beschwerdeverentscheidung werde ohne jegliche Begründung ausgeführt, dass allfällige Zahlungen, die vermeintlich in der ***XY OG*** verblieben seien, nicht in Abzug zu bringen seien. Wenn überhaupt, dann könnten die Lohnabgaben nur von jenen Einkünften bemessen werden, die den Dienstnehmern zufließen. Fakt sei, dass den beiden Unternehmern nur die Entgelte nach Abzug der Firmenkosten der ***XY OG*** zugeflossen seien.

Am 15.12.2020 wurde der Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

In seinem Schreiben vom 4.5.2023 merkte der steuerliche Vertreter der Bf zunächst an, die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht sei nicht durch das zuständige Finanzamt Graz-Umgebung, sondern durch das Finanzamt Graz-Stadt erfolgt. Darüber hinaus führte er im Wesentlichen aus, § 41 Abs 3 FLAG 1967 und § 43 FLAG 1967 ordneten für den Dienstgeberbeitrag monatliche Bemessungszeiträume an. Das FLAG 1967 sehe für den Fall einer mehrere Zeiträume zusammenfassenden Bescheiderlassung keinen von § 43 FLAG 1967 abweichenden Erhebungszeitraum vor. Die angefochtenen Bescheide erwiesen sich als rechtswidrig, da auch die Auslegung der Bescheidbegründung eine Deutung des Bescheidspruches hinsichtlich der zwölf monatlichen Bemessungszeiträume eines Kalenderjahres nicht zulasse. Selbst wenn man unterstelle, dass die vorliegenden fünf Bescheide vom 13.11.2018 für die Jahre 2012, 2013, 2014, 2015 und 2016 als Sammelbescheide anzusehen seien und jeweils zwölf Monatsbescheide vorlägen, seien diese zwölf Monatsbescheide rechtswidrig, weil die Höhe der für die Monate Jänner bis Dezember des jeweiligen Kalenderjahres vorgeschriebenen Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag im Bescheidspruch nicht genannt seien. Die Höhe der Nachforderungen an Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag für die Monate Jänner bis Dezember der Jahre 2012, 2013, 2014, 2015 und 2016 seien auch aus dem Außenprüfungsbericht nicht ableitbar. Sie seien auch nicht durch Zwölfteln der Jahresbeträge bestimmbar, weil die (vermeintlichen) Zuflüsse an die Geschäftsführer in den einzelnen Kalendermonaten der Höhe nach sehr unterschiedlich gewesen seien. Die Bescheide seien daher ersatzlos aufzuheben.

Mit E-Mail vom 8.5.2023 ließ der steuerliche Vertreter der Bf dem Bundesfinanzgericht die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen 2012 bis 2016 der ***XY OG*** zukommen.

Am 22.5.2023 fand am Bundesfinanzgericht eine Erörterung der Beschwerdesache statt. Das darüber aufgenommene Protokoll lautet auszugsweise wie folgt:

*„Der Richter händigt Herrn ***Finanzamtsvertreter*** eine Kopie der Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen 2012 bis 2016 der ***XY OG*** aus, die seitens des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin (Bf) am 8.5.2023 per E-Mail an das Bundesfinanzgericht übermittelt wurden.*

*Richter an stV: Die Umsätze der ***XY OG*** betreffen ausschließlich Leistungsverrechnungen gegenüber der Bf. Warum wurde die ***XY OG*** nicht gegenüber Dritten tätig?*

****StV*** führt dazu aus: Die von der ***XY OG*** gelegten Rechnungen sind allesamt Rechnungen an die Bf. Grundsätzlich hatten ***DI Y*** und ***DI X*** die Absicht, gemeinsam im Wege der OG nach außen hin aufzutreten, aus Haftungsgründen entschloss man sich schließlich dazu, die Bf zu gründen, die dann letztlich gegenüber dem Kunden die Rechnungen ausgestellt hat.*

*Richter an stV: Die ***XY OG*** wurde laut Firmenbuch am ***tt.mm.2018*** aufgelöst, die Bf besteht nach wie vor, der Kreis der Gesellschafter und Geschäftsführer der Bf ist ebenfalls nach wie vor derselbe. Was hat sich seit der Auflösung der ***XY OG*** in den Abläufen geändert?*

****StV*** führt dazu aus: Die ertrag- und umsatzsteuerrechtliche Betriebsprüfung ist höchst unglücklich verlaufen. Um die Komplexität in administrativer Hinsicht im Hinblick auf die reduzierte gemeinschaftliche Tätigkeit zu verringern (bis dahin gab es ja getrennte Rechnungswesen auf Ebene der Bf, der OG und der beiden Einzelunternehmer), wurde die OG aufgelöst.*

*Richter an stV: Wurden sämtliche von der ***XY OG*** an die Bf verrechneten Leistungen von ***DI X*** und ***DI Y*** persönlich erbracht?*

Ja.

*Richter an stV: Eine vom Bundesfinanzgericht eingeholte AJ-WEB Dienstnehmersauskunft betreffend ***DI X*** hat ergeben, dass ***A*** (Ehegattin von ***DI X***) in den Streitjahren bei ***DI X*** beschäftigt war. Eine vom Bundesfinanzgericht eingeholte AJ-WEB Dienstnehmersauskunft betreffend ***DI Y*** hat ergeben, dass ***C*** (Ehegattin von ***DI Y***), ***D*** (Tochter von ***DI Y***), ***E*** (Sohn von ***DI Y***) und ***F*** größtenteils jeweils geringfügig bzw monatsweise bei ***DI Y*** beschäftigt waren. Welche Art von Tätigkeiten verrichteten die betreffenden Personen?*

****StV*** führt dazu aus: Grundsätzlich handelte es sich dabei um Hilfs- und Verwaltungstätigkeiten.*

*Ergänzend hält ***StV*** Folgendes fest: Im Zuge der Übernahme der Vertretung der Mandanten wurde mir dann bewusst, dass durch das gemeinsame Auftreten der beiden getrennten Einzelunternehmen eine Mitunternehmerschaft entstanden ist. Die beiden getrennten Einzelunternehmen bilden demnach Sonderbetriebsvermögen dieser Mitunternehmerschaft. Die Mitunternehmerschaft wurde mit einem Gesellschaftsvertrag institutionalisiert und auch ins Firmenbuch eingetragen, aber auch ohne Gesellschaftsvertrag und Firmenbucheintragung wäre das Zusammenwirken mit einer ARGE im Baubereich vergleichbar. Nicht die OG wurde zwischengeschaltet, sondern die Bf wurde als Fakturierungsgesellschaft aus Haftungsgründen zwischengeschaltet. Zum Nachweis wird darauf hingewiesen, dass die Vorteile der Besteuerung einer Kapitalgesellschaft (25% bei Thesaurierung bzw. 43,75% bei Vollausschüttung) nicht genutzt wurden.*

*Richter an ***Finanzamtsvertreter***: Dem Außenprüfungsbericht sowie den im Zuge der Beschwerdevorlage vorgelegten Buchhaltungsunterlagen (Aufwandskonten Bf) ist zu entnehmen, dass das Finanzamt als Bemessungsgrundlage für den DB und den DZ jeweils das von der Bf geführte Aufwandskonto „***XY OG***“ (Gegenkonto ist jeweils ein Verbindlichkeiten-Konto) herangezogen hat. Bitte um Stellungnahme.*

****Finanzamtsvertreter***: Die Ableitung der Bemessungsgrundlagen aus den genannten Aufwandskonten der Bf ist in dieser Form nicht korrekt: Es kommt auf den Zufluss an, der sich aus den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der ***XY OG*** ergibt.*

*Richter an stV: Handelt es sich bei den in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der Jahre 2012 bis 2016 ausgewiesenen „Erlösen“ (also zugeflossenen Einnahmen) ausschließlich um Zahlungen der Bf an die ***XY OG***?*

****StV*** führt dazu aus: Ja, das ist korrekt.*

*Zum Thema „***Z GmbH*** Einkünfte“ stellt sich der Sachverhalt laut ***StV*** wie folgt dar: Ab Juni 2012 war Herr ***DI Y*** als Geschäftsführer der ***Z GmbH*** tätig. Diesbezüglich wurde zwischen der ***Z GmbH*** und Herrn ***DI Y*** ein schriftlicher Dienstvertrag über 20 Wochenstunden abgeschlossen. Darüber hinaus wurde zwischen ***DI Y*** und der ***Z GmbH*** die Vereinbarung getroffen, Mehrleistungen, Bonus- und Sonderzahlungen über die ***XY OG*** und in der Folge über die Bf mit der ***Z GmbH*** abzurechnen. Der Hauptgrund dafür bestand darin, dass ***DI Y*** seine aus der OG resultierende Treuepflicht gegenüber Herrn ***DI X*** sehr ernst genommen hat. In der Folge sah die Verrechnungspraxis so aus, dass die Beträge – wie im Rahmen von anderen Aufträgen auch – von Herrn ***DI Y*** an die ***XY OG*** verrechnet wurden und nach Abzug der Gemeinkosten von der ***XY OG*** an die Bf weiter verrechnet wurden. Die Bf verrechnete schließlich an die ***Z GmbH*** weiter.*

****Finanzamtsvertreter*** händigt dem Richter und dem steuerlichen Vertreter der Bf die Niederschrift einer Befragung von Herrn ***DI Y*** vom 23.5.2018 aus, die vom Finanzamt im Rahmen einer bei der ***Z GmbH*** durchgeführten GPLA abgehalten wurde. Zudem händigt Herr ***Finanzamtsvertreter*** dem Richter und dem steuerlichen Vertreter der Bf ein im Zuge der GPLA erstelltes Berechnungsblatt betreffend die „***Z GmbH***-Einkünfte“ aus.*

*Die Parteien halten übereinstimmend fest, dass in den von der OG an die Bf verrechneten und von der Bf an die OG bezahlten Beträge auch Beträge enthalten sind, die das Dienstverhältnis des Herrn ***DI Y*** mit der ***Z GmbH*** betreffen. Bei diesen Beträgen handelt es sich um folgende:*

2013: 41.450,00 €

2014: 37.589,13 €

2015: 34.399,97 €

2016: 41.525,33 €

*Zusammenfassend führt ***StV*** aus: Ein Missbrauch setzt voraus, dass eine Gestaltung unverhältnismäßig und unangemessen erfolgt und nur durch Steuerminderungen erklärbar ist. Gegenständlich lagen überhaupt keine steuerlichen Motive vor. Vielmehr wären der DB und DZ genauso vermeidbar gewesen, wenn eine GmbH & Co KG gegründet worden oder nur die OG tätig geworden wäre. Ich halte nochmals fest, dass die Einzelunternehmen nicht in die Bf eingebracht wurden und die Steuervorteile einer Kapitalgesellschaft nicht genutzt wurden und auch nicht Motiv waren.*

Abschließend möchte ich darauf verweisen, dass die Bescheide wegen Fehlerhaftigkeit des Spruches aufzuheben sind. Dies ergibt sich aus der ständigen Rechtsprechung des BFG und des VwGH, wonach Lohnabgaben Monatsabgaben sind und deshalb Monatsbescheide zu erlassen sind. Ein Sammelbescheid setzt voraus, dass die monatlichen Bemessungsgrundlagen zumindest im Prüfungsbericht bzw. in der Niederschrift bestimmbar sind.“

Mit E-Mail vom 25.5.2023 ließ der steuerliche Vertreter der Bf dem Bundesfinanzgericht einen am 2.6.2009 zwischen der ***Vermietungs GmbH*** als Vermieterin und der ***XY OG*** als Mieterin abgeschlossenen Mietvertrag (samt Nachtrag vom 18.5.2011) über Büroräumlichkeiten zukommen. Ergänzend wurde vorgebracht, dieser Mietvertrag diene ua als Nachweis dafür, dass die ***XY OG*** tatsächlich nach außen aufgetreten sei.

Mit E-Mail vom 4.6.2023 übermittelte der steuerliche Vertreter der Bf dem Bundesfinanzgericht die Kontoblätter „4001 – Leistungserlöse“ aus den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen 2012 bis 2016 der ***XY OG***.

Am 5.6.2023 fand am Bundesfinanzgericht eine mündliche Verhandlung statt. Das darüber aufgenommene Protokoll lautet auszugsweise wie folgt:

*„Der Richter setzt ***Finanzamtsvertreterin*** darüber in Kenntnis, dass ihm ***StV*** die Kontoblätter „4001 - Leistungserlöse“ aus den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der ***XY OG*** für die Jahre 2012 (Gesamtsumme: 206.500,00 Euro), 2013 (Gesamtsumme: 197.800,00 Euro), 2014 (Gesamtsumme: 229.333,33 Euro), 2015 (Gesamtsumme: 219.666,67 Euro) und 2016 (Gesamtsumme: 353.395,72 Euro) per E-Mail am 4.6.2023 zukommen ließ. Der Richter händigt ***Finanzamtsvertreterin*** einen Ausdruck dieser Kontoblätter aus.*

****StV*** hält dazu Folgendes fest: In der Spalte „Bel. Dat.“ findet sich jeweils das Datum des Zahlungseinganges (jeweils Kürzel „BK“ bzw „B1“). Zum Jahr 2013 ist festzuhalten, dass die Zahlungseingänge zunächst am Konto 4000 erfolgten und dann auf das Erlöskonto 4001, wo auch in den übrigen Jahren die Eingänge erfasst wurden, umgebucht wurden.*

*Der Richter nimmt ausgehändigte Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der ***XY OG*** der Jahre 2010 bis 2015 sowie ein weiteres Kontoblatt „4001 Leistungserlöse 2016“ betreffend die ***XY OG*** zum Akt.*

****StV*** führt aus: Ich möchte noch einmal klarstellend darauf hinweisen, dass seitens der Einzelunternehmer immer die Gründung der OG im Vordergrund stand mit dem Ziel, gemeinsam am Markt aufzutreten. Als Nachweis hierfür verweise ich auf den dem Gericht bereits vorgelegten Mietvertrag. Darüber hinaus wird festgehalten, dass in der Anfangsphase, also 2009, auch einzelne Projekte direkt an Kunden abgerechnet wurden. Erst durch den in der Beschwerde erwähnten Haftungsfall eines Sachverständigen hat man sich im Zuge der Gründung der OG dazu entschlossen, als Haftungsschirm die Bf zwischen die OG und den Kunden zwischenschalten, sodass ab diesem Zeitpunkt die Bf gegenüber den Kunden aufgetreten ist.*

****Finanzamtsvertreterin*** führt dazu aus: Das Finanzamt vertritt weiterhin den Standpunkt, dass es sich bei der OG um eine zwischengeschaltete Gesellschaft mit reiner Zahlstellenfunktion handelt.*

*Richter an ***StV***: Im Protokoll zum Erörterungsgespräch vom 22.5.2023 heißt es wörtlich auszugsweise wie folgt:*

*„Die Parteien halten übereinstimmend fest, dass in den von der OG an die Bf verrechneten und von der Bf an die OG bezahlten Beträge auch Beträge enthalten sind, die das Dienstverhältnis des Herrn ***DI Y*** mit der ***Z GmbH*** betreffen. Bei diesen Beträgen handelt es sich um folgende:*

2013: 41.450,00 €

2014: 37.589,13 €

2015: 34.399,97 €

2016: 41.525,33 €“

Lassen sich diese Beträge den einzelnen unterjährig von der Bf an die OG getätigten Zahlungen zuordnen?

****StV*** führt dazu aus: Diese Zahlungen lassen sich aus den von der OG an die Bf gelegten Rechnungen und damit aus den von der Bf an die OG getätigten Zahlungen nicht genau ableiten.*

****StV*** führt aus: Ich möchte noch einmal ausdrücklich darauf hinweisen, dass gegenständlich kein Anwendungsfall des § 22 BAO vorliegt. Weder wurde ein abgabensparender Zweck verfolgt noch liegt eine unangemessene Rechtsformgestaltung vor, die unter Außerachtlassung einer Steuerersparnis nicht sinnvoll wäre. DB und DZ spielten bei der Rechtsformgestaltung keine Rolle.*

****StV*** hält ergänzend fest: In Wahrheit ist ein abgabensparender Effekt nicht ersichtlich, wenn man den zusätzlichen Verwaltungsaufwand, der mit der OG einhergegangen ist, im Sinne einer Gesamtbetrachtung in die Überlegungen miteinbezieht.*

****Finanzamtsvertreterin***: Es geht um die Frage, wem die Einkünfte zuzurechnen sind. Das sind aus meiner Sicht die dahinterstehenden Gesellschafter, weil diese die Möglichkeit gehabt haben, die Marktchancen zu nutzen, und eben nicht die OG selbst.*

****StV*** hält dem entgegen: Was die eben angesprochene Zurechnungsfrage anbelangt, darf ich darauf hinweisen, dass durch die Zwischenschaltung der OG eine Änderung der Zurechnung der Einkünfte nicht eingetreten ist und auch nicht eintreten kann (entgegen der Judikatur und Verwaltungsmeinung, wo bei Zwischenschaltung einer GmbH die Zurechnung höchstpersönlicher Einkünfte [Aufsichtsräte, Künstler] an die GmbH verneint wurde).*

****StV*** hält zur Thematik des § 201 BAO Folgendes fest: Es ist durch die Rechtsprechung des VwGH und des BFG hinreichend geklärt, dass es sich beim DB und DZ um Monatsabgaben handelt. Die vorliegenden Bescheide sind als Jahresbescheide ergangen. Weder aus den Bescheiden noch aus dem Prüfungsbericht noch aus der Niederschrift zur Schlussbesprechung gehen die Bemessungsgrundlagen und die Abgaben für die einzelnen Monate sowie deren Fälligkeiten hervor. Die Höhe der Monatsabgaben und deren Fälligkeiten sind zwingender Teil des Bescheidspruches. Es liegen daher rechtswidrige Bescheide über nicht existente Abgabenansprüche vor. Die monatlichen Abgaben sind auch nicht ableitbar aus den Jahresbeträgen, zB durch Teilung durch 12, weil die Höhe der zugeflossenen Honorare in den einzelnen Monaten höchst unterschiedlich war.*

****Finanzamtsvertreterin*** hält dem entgegen: Ich verweise auf das Erkenntnis des VwGH vom 2.2.2023, Ra 2020/13/0012, in welchem der VwGH zum Ausdruck bringt, dass die zusammengefasste Festsetzung gemäß § 201 Abs 4 BAO für mehrere oder alle Monate eines Kalenderjahres in einer Summe möglich ist, ohne dass die monatlich geschuldeten Abgabebeträge im Bescheid gesondert angeführt werden müssten.*

Die mündliche Verhandlung wird um 11:40 Uhr unterbrochen (Pause).

Die mündliche Verhandlung wird um 11:55 Uhr fortgesetzt.

*Der Richter verweist darauf, dass nach den vorgelegten Kontodetails zum Konto 4001 (Leistungserlöse ***XY OG***; siehe bereits oben) nicht in sämtlichen Monaten der einzelnen Streitjahre Zahlungseingänge bei der ***XY OG*** erfolgt sind. Dies betrifft die Jahre 2012, 2015 und 2016.*

****Finanzamtsvertreterin*** hält dazu fest: Soweit im Zuge der GPLA Fehler bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen erfolgt sind (es wurde nicht auf den Zufluss abgestellt, sondern wurden die Aufwandskonten der Bf betreffend die von der OG in Rechnung gestellten Beträge herangezogen), halten wir diese für sanierbar. Es gibt in den Streitjahren nur wenige Monate, in denen es bei der OG zu keinem Zufluss seitens der Bf kam. Die übrigen Monate, für die die Voraussetzungen einer Abgabefestsetzung nach § 201 BAO erfüllt sind, bleiben aus meiner Sicht aufrecht. Dh, es sind jene Monate, hinsichtlich derer die Voraussetzungen für eine Abgabefestsetzung nach § 201 BAO nicht erfüllt sind, vom BFG aus der zusammengefassten Festsetzung auszuscheiden. Hinsichtlich einer allfälligen Sanierbarkeit darf ich auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.5.2021, Ra 2020/13/0073, das zum Kommunalsteuergesetz ergangen ist, verweisen.*

****StV*** führt dazu aus: Ich stehe auf dem Standpunkt, dass die Sanierbarkeit nicht gegeben ist. Die betroffenen Bescheide, zB jener betreffend 2012, sind wegen Fehlerhaftigkeit des Spruches aufzuheben. Der Spruch des Bescheides für das Jahr 2012 hätte richtigerweise nur den Zeitraum Februar bis Dezember 2012 erfassen dürfen. Abgesehen davon müssen die festgesetzten monatlichen Dienstgeberbeiträge zumindest wegen der Festsetzung der Aussetzungszinsen und der korrekten Berechnung der Säumniszuschläge (monatliche Freigrenze) bestimmbar sein.*

****StV*** ergänzt: Ich möchte auf die BFG-Rechtsprechung verweisen, wonach Sammelbescheide von Bescheiden mit einer zusammengefassten Festsetzung gemäß § 201 Abs 4 BAO zu unterscheiden sind. Bei der zusammengefassten Festsetzung ist nur eine einheitliche Beurteilung möglich. Daher ist aus meiner Sicht auch keine Sanierbarkeit gegeben. Das vom Finanzamt ins Treffen geführte Erkenntnis des VwGH vom 2.2.2023 nimmt hinsichtlich der Sanierbarkeit nur auf Sammelbescheide Bezug.*

****StV*** überreicht dem Richter einen Schriftsatz vom 4.6.2023 (Zusammenfassung des bisherigen Vorbringens) und legt den Inhalt dieses Schriftsatzes ausführlich dar. Der Richter händigt eine Kopie dieses Schriftsatzes den Finanzamtsvertretern aus.*

Die Finanzamtsvertreter sehen nach Durchsicht dieses Schriftsatzes von einer weiteren Stellungnahme ab.“

Mit E-Mail vom 28.6.2023 übermittelte der steuerliche Vertreter der Bf dem Bundesfinanzgericht auf dessen Ersuchen die von der ***XY OG*** an die Bf gelegten Rechnungen Nr 2011/017, Nr 2012/017 und Nr 2014/013.

Mit E-Mail vom 13.9.2023 übermittelte der steuerliche Vertreter der Bf dem Bundesfinanzgericht auf dessen Ersuchen Buchungsjournal-Daten des in der Buchhaltung der Bf geführten Aufwandskontos 5710, auf dem die von der ***XY OG*** an die Bf gelegten Rechnungen erfasst sind.

Mit E-Mail vom 27.9.2023 erläuterte der steuerliche Vertreter der Bf gegenüber dem Bundesfinanzgericht einzelne Buchungsvorgänge.

Mit Schreiben vom 28.11.2023 brachte das Bundesfinanzgericht die genannten Unterlagen dem Finanzamt zur Kenntnis, eine Rückmeldung des Finanzamtes blieb aus.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

DI X war ab 2001 als Techniker im Bereich des Anlagen- und Maschinenbaus einzelunternehmerisch tätig (ua technische Beratungen und Ingenieursleistungen, Ausführungsplanungen, statische Berechnungen, Abnahmeprüfungen nach der Arbeitsmittelverordnung [AM-VO], betontechnologische Beratungen, Bauaufsicht, Begleitung von Anlagenerrichtungen).

DI Y war ab 2000 als Chemiker im Bereich der Abfallwirtschaft einzelunternehmerisch tätig (ua Gutachtenstätigkeit, Analyse von Rest- und Abfallstoffen im Hinblick auf Schadstoffgehalte und Verwertungsmöglichkeiten, Beratungsleistungen im Bereich der Abfallentsorgung).

Um das persönliche Haftungsrisiko zu minimieren, errichteten ***DI X*** und ***DI Y*** mit Gesellschaftsvertrag vom ****tt.mm.2009*** die Bf, eine GmbH, die am ****tt.mm.2009*** im Firmenbuch eingetragen wurde. Der im Firmenbuch eingetragene Geschäftszweig der Bf lautet „Ingenieurdienstleistungsgemeinschaft“. ***DI X*** und ***DI Y*** waren in den Streitjahren

mit jeweils 50% an der Bf beteiligt und überdies mit deren Geschäftsführung befasst. Die Wahrnehmung der Geschäftsführungssachen erfolgte unentgeltlich.

Mit Gesellschaftsvertrag vom ***tt.mm.2009*** (dieses Datum deckt sich mit dem Datum des Gesellschaftsvertrages der Bf; siehe oben) errichteten ***DI X*** und ***DI Y*** weiters die ***XY OG***, die am ***tt.mm.2009*** im Firmenbuch eingetragen wurde. ***DI X*** und ***DI Y*** waren in den Streitjahren unbeschränkt haftende, selbständig vertretungsbefugte Gesellschafter der ***XY OG***. Weitere Gesellschafter gab es nicht. Die im Firmenbuch ausgewiesene Geschäftsanschrift der ***XY OG*** (***Adresse Bf***) deckt sich mit jener der Bf.

Mit Mietvertrag vom 2.6.2009 (Nachtrag vom 18.5.2011), abgeschlossen mit der ***Vermietungs GmbH*** als Vermieterin, mietete die ***XY OG*** im ***Technologiepark Ort***, ***Adresse Bf***, eine Büroräumlichkeit.

Am ***tt.mm.2018*** wurde die ***XY OG*** aufgrund eines von ***DI X*** und ***DI Y*** gefassten Auflösungsbeschlusses im Firmenbuch gelöscht.

Die Einzelunternehmen von ***DI X*** und ***DI Y*** wurden weder im Wege einer Einbringung noch auf anderem Wege auf die Bf oder die ***XY OG*** übertragen.

In den Streitjahren gestaltete sich die Abwicklung der Kundenaufträge wie folgt: Die von ***DI X*** und ***DI Y*** aus Gründen der Reduktion des persönlichen Haftungsrisikos errichtete Bf trat gegenüber den Kunden auf. Die Kundenaufträge erfolgten allesamt an die Bf (und nicht an die ***XY OG***). Die erbrachten Leistungen wurden von der Bf den Kunden in Rechnung gestellt. Die Abarbeitung der Kundenaufträge erfolgte durch ***DI X*** und ***DI Y***. Diese erhielten ihre Leistungsvergütungen nicht auf unmittelbarem Wege von der Bf, sondern über die zwischengeschaltene ***XY OG***. Dies geschah derart, dass ***DI X*** und ***DI Y*** die von ihnen erbrachten Leistungen nicht unmittelbar an die Bf verrechneten, sondern an die ***XY OG***, welche die Leistungen an die Bf weiterverrechnete.

Die ***XY OG*** legte laufend Rechnungen an die Bf. Die Leistungsbeschreibung lautete in zahlreichen Fällen „technische Beratungsleistungen“ für namentlich genannte Projekte, wie zB „Projekte im Bereich Zementhandel“, „***Projekt A***“, „***Projekt B***“ und „***Z GmbH***“. Teilweise ist in den Rechnungen auch nur von „diversen Projekten“ und „diversen Gutachten“ die Rede (siehe insbesondere den Großteil der in den Jahren 2014 und 2015 gelegten Rechnungen). Der Abrechnungszeitraum erstreckte sich jeweils auf einen Monat oder mehrere Monate, verrechnet wurde jeweils ein Gesamtbetrag (in der Beschwerde ist von „zusammengefasst“ verrechneten Beträgen die Rede; siehe Beschwerdeschreiben Seite 10).

Sämtliche von der ***XY OG*** an die Bf verrechneten Leistungen wurden von ***DI X*** und ***DI Y*** persönlich erbracht.

DI X beschäftigte in den Streitjahren in seinem Einzelunternehmen seine Ehegattin ***A*** als Dienstnehmerin. Darüber hinaus beschäftigte er in seinem Einzelunternehmen für einen Monat im Jahr 2012 – aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht geringfügig – ***B*** als Dienstnehmerin. ***DI Y*** beschäftigte in den Streitjahren in seinem Einzelunternehmen – aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht größtenteils geringfügig – seine Ehegattin ***C*** als Dienstnehmerin. Darüber hinaus beschäftigte er für einen Monat im Jahr 2013 seine Tochter ***D*** sowie für zwei Monate im Jahr 2016 seinen Sohn ***E*** sowie ***F*** – letztere aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht geringfügig – als Dienstnehmer. Sämtliche genannten Personen erbrachten lediglich Hilfs- und Verwaltungstätigkeiten. Weitere Personen beschäftigten ***DI X*** und ***DI Y*** nicht.

Weder die Bf noch die ***XY OG*** beschäftigten in den Streitjahren Dienstnehmer.

Der Umsatz der ***XY OG*** bestand in den Streitjahren ausschließlich aus den an die Bf verrechneten Beträgen.

Die ***XY OG*** verrechnete an die Bf in den Streitjahren Beträge in folgender Höhe:

2012	240.300,00 Euro
2013	258.083,33 Euro
2014	270.250,00 Euro
2015	253.666,67 Euro
2016	218.895,72 Euro

Dies stellt sich im Einzelnen wie folgt dar:

2012:

Rechnungsnummer	Rechnungsdatum	Rechnungsbetrag in Euro (exkl USt)	Fälligkeit	Datum Zahlungseingang bei OG	Höhe Zahlungseingang bei OG
2012-001	27.2.2012	4.000,00	7 Tage	27.2.2012	voller Rechnungsbetrag
2012-002	8.3.2012	2.000,00	7 Tage	8.3.2012	voller Rechnungsbetrag
2012-003	14.3.2012	5.000,00	7 Tage	15.3.2012	voller Rechnungsbetrag
2012-004	16.3.2012	7.000,00	7 Tage	16.3.2012	voller Rechnungsbetrag
2012-005	11.4.2012	14.000,00	7 Tage	11.4.2012	voller Rechnungsbetrag

2012-006	7.5.2012	12.000,00	7 Tage	7.5.2012	voller Rechnungsbetrag
2012-007	1.6.2012	20.000,00	7 Tage	1.6.2012	voller Rechnungsbetrag
2012-008	14.6.2012	2.000,00	7 Tage	15.6.2012	voller Rechnungsbetrag
2012-009	1.7.2012	20.000,00	7 Tage	2.7.2012	Teilzahlung 8.333,33 (exkl USt)
				5.7.2012	Teilzahlung 11.666,67 (exkl USt)
2012-010	1.8.2012	30.000,00	7 Tage	1.8.2012	voller Rechnungsbetrag
2012-011	2.9.2012	27.000,00	7 Tage	3.9.2012	voller Rechnungsbetrag
2012-012	1.10.2012	22.500,00	7 Tage	1.10.2012	voller Rechnungsbetrag
2012-013	2.11.2012	10.000,00	7 Tage	19.11.2012	voller Rechnungsbetrag
2012-014	10.11.2012	5.000,00	7 Tage	19.11.2012	voller Rechnungsbetrag
2012-015	27.11.2012	5.000,00	7 Tage	28.11.2012	voller Rechnungsbetrag
2012-016	3.12.2012	10.000,00	7 Tage	3.12.2012	voller Rechnungsbetrag
2012-017	28.12.2012	44.800,00	7 Tage	2.1.2013	Teilzahlung 33.000,00 (exkl USt)
				14.1.2013	Teilzahlung 2.000,00 (exkl USt)
				1.2.2013	Teilzahlung 9.800,00 (exkl USt)
		gesamt 240.300,00			

2013:

Rechnungsnummer	Rechnungsdatum	Rechnungsbetrag in Euro (exkl USt)	Fälligkeit	Datum Zahlungseingang bei OG	Höhe Zahlungseingang bei OG
-----------------	----------------	---------------------------------------	------------	------------------------------------	-----------------------------------

2013-001	1.2.2013	11.000,00	7 Tage	1.2.2013	voller Rechnungsbetrag
2013-002	1.3.2013	7.000,00	7 Tage	1.3.2013	voller Rechnungsbetrag
2013-003	17.3.2013	5.000,00	7 Tage	18.3.2013	voller Rechnungsbetrag
2013-004	2.4.2013	6.000,00	7 Tage	3.4.2013	voller Rechnungsbetrag
2013-005	19.4.2013	12.000,00	7 Tage	19.4.2013	voller Rechnungsbetrag
2013-006	1.5.2013	7.000,00	7 Tage	2.5.2013	voller Rechnungsbetrag
2013-007	8.5.2013	8.000,00	7 Tage	8.5.2013	voller Rechnungsbetrag
2013-008	1.6.2013	10.000,00	7 Tage	3.6.2013	voller Rechnungsbetrag
2013-009	2.6.2013	7.000,00	7 Tage	3.6.2013	voller Rechnungsbetrag
2013-010	1.7.2013	7.500,00	7 Tage	1.7.2013	voller Rechnungsbetrag
2013-011	1.7.2013	6.000,00	7 Tage	1.7.2013	voller Rechnungsbetrag
2013-012	1.8.2013	16.000,00	7 Tage	1.8.2013	voller Rechnungsbetrag
2013-013	1.9.2013	20.000,00	7 Tage	2.9.2013	voller Rechnungsbetrag
2013-014	1.10.2013	5.000,00	7 Tage	1.10.2013	voller Rechnungsbetrag
2013-015	1.11.2013	9.000,00	7 Tage	4.11.2013	voller Rechnungsbetrag
2013-016	1.11.2013	7.500,00	7 Tage	4.11.2013	voller Rechnungsbetrag
2013-017	2.12.2013	9.000,00	7 Tage	2.12.2013	voller Rechnungsbetrag
2013-018	27.12.2013	2.083,33	7 Tage	2.1.2014	voller Rechnungsbetrag
2013-019	30.12.2013	103.000,00	7 Tage	2.1.2014	Teilzahlung 62.000,00 (exkl USt)

				1.4.2014	Teilzahlung 41.000,00 (exkl USt)
		gesamt 258.083,33			

2014:

Rechnungsnummer	Rechnungsdatum	Rechnungsbetrag in Euro (exkl USt)	Fälligkeit	Datum Zahlungseingang bei OG	Höhe Zahlungseingang bei OG
2014-001	3.2.2014	8.500,00	7 Tage	3.2.2014	voller Rechnungsbetrag
2014-002	3.3.2014	8.500,00	7 Tage	4.3.2014	voller Rechnungsbetrag
2014-003	2.5.2014	5.000,00	7 Tage	2.5.2014	voller Rechnungsbetrag
2014-004	3.6.2014	20.000,00	7 Tage	3.6.2014	voller Rechnungsbetrag
2014-005	1.7.2014	30.000,00	7 Tage	1.7.2014	voller Rechnungsbetrag
2014-006	1.8.2014	8.750,00	7 Tage	1.8.2014	voller Rechnungsbetrag
2014-007	1.9.2014	10.000,00	7 Tage	1.9.2014	voller Rechnungsbetrag
2014-008	2.10.2014	10.000,00	7 Tage	2.10.2014	voller Rechnungsbetrag
2014-009	3.11.2014	9.000,00	7 Tage	3.11.2014	voller Rechnungsbetrag
2014-010	8.11.2014	3.000,00	7 Tage	10.11.2014	voller Rechnungsbetrag
2014-011	1.12.2014	10.500,00	7 Tage	2.12.2014	voller Rechnungsbetrag
2014-012	29.12.2014	1.000,00	7 Tage	30.12.2014	voller Rechnungsbetrag
2014-013	30.12.2014	146.000,00	7 Tage	2.1.2015	Teilzahlung 80.000,00 (exkl USt)
				2.3.2015	Teilzahlung 50.000,00 (exkl USt)

				28.4.2015	Teilzahlung 16.000,00 (exkl USt)
		gesamt 270.250,00			

2015:

Rechnungsnummer	Rechnungsdatum	Rechnungsbetrag in Euro (exkl USt)	Fälligkeit	Datum Zahlungseingang bei OG	Höhe Zahlungseingang bei OG
2015-001	2.2.2015	6.000,00	7 Tage	2.2.2015	voller Rechnungsbetrag
2015-002	1.6.2015	4.000,00	7 Tage	1.6.2015	voller Rechnungsbetrag
2015-003	1.7.2015	15.000,00	7 Tage	1.7.2015	voller Rechnungsbetrag
2015-004	2.8.2015	6.000,00	7 Tage	3.8.2015	voller Rechnungsbetrag
2015-005	1.9.2015	9.000,00	7 Tage	1.9.2015	voller Rechnungsbetrag
2015-006	1.10.2015	14.166,67	7 Tage	1.10.2015	voller Rechnungsbetrag
2015-007	2.11.2015	9.000,00	7 Tage	2.11.2015	voller Rechnungsbetrag
2015-008	1.12.2015	10.000,00	7 Tage	1.12.2015	voller Rechnungsbetrag
2015-009	28.12.2015	500,00	7 Tage	28.12.2015	voller Rechnungsbetrag
2015-010	30.12.2015	180.000,00	7 Tage	4.1.2016	Teilzahlung 90.000,00 (exkl USt)
				1.2.2016	Teilzahlung 2.000,00 (exkl USt)
				1.3.2016	Teilzahlung 50.000,00 (exkl USt)
				29.4.2016	Teilzahlung 38.000,00 (exkl USt)
		gesamt 253.666,67			

2016:

Rechnungsnummer	Rechnungsdatum	Rechnungsbetrag in Euro (exkl USt)	Fälligkeit	Datum Zahlungseingang bei OG	Höhe Zahlungseingang bei OG
2016-001	1.7.2016	30.000,00	7 Tage	1.7.2016	voller Rechnungsbetrag
2016-002	2.8.2016	6.000,00	7 Tage	2.8.2016	voller Rechnungsbetrag
2016-003	1.9.2016	10.000,00	7 Tage	1.9.2016	voller Rechnungsbetrag
2016-004	27.9.2016	31.000,00	7 Tage	28.9.2016	voller Rechnungsbetrag
2016-005	4.10.2015 (gemeint offenbar 4.10.2016)	5.866,03	7 Tage	4.10.2016	voller Rechnungsbetrag
2016-006	17.10.2015 (gemeint offenbar 17.10.2016)	2.029,69	7 Tage	17.10.2016	voller Rechnungsbetrag
2016-007*	25.10.2016			-	-
2016-008*	25.10.2016			-	-
2016-009*	25.10.2016			-	-
2016-010	28.10.2016	33.000,00	7 Tage	28.10.2016	voller Rechnungsbetrag
2016-011	29.11.2016	48.000,00	7 Tage	2.11.2016	Akontozahlung 6.000,00 (exkl USt)
				16.11.2016	Akontozahlung 5.500,00 (exkl USt)
				29.11.2016	Restzahlung 36.500,00 (exkl USt)
2016-012	30.12.2016	53.000,00	7 Tage	5.12.2016	Akontozahlung 7.500,00 (exkl USt)
				3.1.2017	Teilzahlung
				6.2.2017	Teilzahlung
		gesamt 218.895,72			

* Bei der Rechnung 2016-007 vom 25.10.2016 (Rechnungsbetrag 180.000,00 Euro exkl USt) handelt es sich um eine als „Korrekturrechnung“ bezeichnete Rechnung zur Rechnung 2015-010. Am selben Tag wurde von der ***XY OG*** weiters eine „Gutschrift zur Rechnung 2015-010“ (Gutschrift 2016-001; Gutschriftsbetrag 180.000,00 Euro exkl USt) gelegt (Saldo daher insoweit 0,00 Euro; zur Saldierung siehe auch das in der Buchhaltung der Bf geführte Aufwandskonto 5710 „Fremdleistungen ***XY OG***“); den aktenkundigen Unterlagen zufolge fand zwischen der Bf und der ***XY OG*** weder aufgrund der „Korrekturrechnung“ 2016-007 noch aufgrund der Gutschrift 2016-001 ein Zahlungsfluss statt.

* Bei der Rechnung 2016-008 vom 25.10.2016 (Rechnungsbetrag 500,00 Euro exkl USt) handelt es sich um eine als „Korrekturrechnung“ bezeichnete Rechnung zur Rechnung 2015-009. Am selben Tag wurde von der ***XY OG*** weiters eine „Gutschrift zur Rechnung 2015-009“ (Gutschrift 2016-002; Gutschriftsbetrag 500,00 Euro exkl USt) gelegt (Saldo daher insoweit 0,00 Euro; zur Saldierung siehe auch das in der Buchhaltung der Bf geführte Aufwandskonto 5710 „Fremdleistungen ***XY OG***“); den aktenkundigen Unterlagen zufolge fand zwischen der Bf und der ***XY OG*** weder aufgrund der „Korrekturrechnung“ 2016-008 noch aufgrund der Gutschrift 2016-002 ein Zahlungsfluss statt.

* Bei der Rechnung 2016-009 vom 25.10.2016 (Rechnungsbetrag 10.000,00 Euro exkl USt) handelt es sich um eine als „Korrekturrechnung“ bezeichnete Rechnung zur Rechnung 2015-008. Am selben Tag wurde von der ***XY OG*** weiters eine „Gutschrift zur Rechnung 2015-008“ (Gutschrift 2016-003; Gutschriftsbetrag 10.000,00 Euro exkl USt) gelegt (Saldo daher insoweit 0,00 Euro; zur Saldierung siehe auch das in der Buchhaltung der Bf geführte Aufwandskonto 5710 „Fremdleistungen ***XY OG***“); den aktenkundigen Unterlagen zufolge fand zwischen der Bf und der ***XY OG*** weder aufgrund der „Korrekturrechnung“ 2016-009 noch aufgrund der Gutschrift 2016-003 ein Zahlungsfluss statt.

Wie den dargestellten tabellarischen Übersichten zu entnehmen ist, fallen das jeweilige Rechnungsdatum und der dazugehörige Zahlungseingang bei der ***XY OG*** in nahezu sämtlichen Fällen in denselben Kalendermonat. Ausgenommen hiervon sind nur die folgenden Rechnungen:

Rechnungsnummer	Rechnungsdatum	Rechnungsbetrag in Euro (exkl USt)	Fälligkeit	Datum Zahlungseingang bei OG	Höhe Zahlungseingang bei OG in Euro (exkl USt)
2012-017	28.12.2012	44.800,00	7 Tage	2.1.2013	Teilzahlung 33.000,00
				14.1.2013	Teilzahlung 2.000,00
				1.2.2013	Teilzahlung 9.800,00
2013-018	27.12.2013	2.083,33	7 Tage	2.1.2014	Voller Rechnungsbetrag
2013-019	30.12.2013	103.000,00	7 Tage	2.1.2014	Teilzahlung 62.000,00
				1.4.2014	Teilzahlung 41.000,00
2014-013	30.12.2014	146.000,00	7 Tage	2.1.2015	Teilzahlung 80.000,00

				2.3.2015	Teilzahlung 50.000,00
				28.4.2015	Teilzahlung 16.000,00
2015-010	30.12.2015	180.000,00	7 Tage	4.1.2016	Teilzahlung 90.000,00
				1.2.2016	Teilzahlung 2.000,00
				1.3.2016	Teilzahlung 50.000,00
				29.4.2016	Teilzahlung 38.000,00
2016-012	30.12.2016	53.000,00	7 Tage	5.12.2016	Akontozahlung 7.500,00
				3.1.2017	Teilzahlung
				6.2.2017	Teilzahlung

In diesen Fällen, die die letzte(n) Rechnung(en) des jeweiligen Kalenderjahres betreffen, fallen das Rechnungsdatum und der Zahlungseingang bei der ***XY OG*** nicht in denselben Kalendermonat. Der Zahlungseingang bei der ***XY OG*** erfolgte jeweils – mit Ausnahme der Rechnung 2013-018 – in Form von sich über mehrere Kalendermonate erstreckenden Teilzahlungen. Hinzuweisen ist überdies darauf, dass diese tabellarisch angeführten Rechnungsbeträge in der Buchhaltung der Bf allesamt am 31.12. des jeweiligen Jahres als Verbindlichkeit am Lieferantenkonto (Kreditorenkonto) 312001 „***XY OG***“ eingebucht wurden (Buchungssatz jeweils: Aufwandskonto 5710 „Fremdleistungen ***XY OG***“ / Lieferantenkonto 312001 „***XY OG***“).

Rechnungsnummer	Rechnungsdatum	Buchungsdatum im eben beschriebenen Sinn
2012-017	28.12.2012	31.12.2012
2013-018	27.12.2013	31.12.2013
2013-019	30.12.2013	31.12.2013
2014-013	30.12.2014	31.12.2014
2015-010	30.12.2015	31.12.2015
2016-012	30.12.2016	31.12.2016

Zwischen der Bf und der ***XY OG*** bestand in den Streitjahren keine klare, nach außen in Erscheinung getretene Vereinbarung über den Leistungsgegenstand (etwa hinsichtlich der Art und des Ausmaßes der von der ***XY OG*** an die Bf zu erbringenden Leistungen).

Aktenkundig ist lediglich ein von ***DI X*** und ***DI Y*** am 20.6.2017 – und somit nach den Streitjahren (2012 bis 2016) – unterzeichnetes Schriftstück, das als „Vereinbarung der Leistungsverrechnung zwischen Technisches Büro für Chemie ***DI Y*** (nachfolgend Unternehmer genannt) und Technisches Büro für Anlagenbau ***DI X*** (nachfolgend Unternehmer genannt) und ***XY OG***“ bzw. „Vereinbarung der Leistungsverrechnung seitens ***XY OG*** mit ***Bf***“ titulierte ist. Der Inhalt dieses Schriftstückes lautet wörtlich wie folgt:

„Präambel

*Die beiden seit einigen Jahren bestehenden Einzelunternehmen, Technisches Büro für Chemie, ***DI Y*** und Technisches Büro für Maschinenbau, ***DI X*** kamen überein, zusammenzuarbeiten und gemeinsam aufzutreten und gemeinsam Projekte zu bearbeiten.*

****DI Y*** ist insbesondere in der Abfallwirtschaft tätig, ***DI X*** hat seit Jahren den Zugang zur Bauwirtschaft. So wird das Marktpotential für beide Einzelunternehmer ergänzt.*

Unter Wahrung der Eigenständigkeit der beiden Einzelunternehmer haben die beiden Unternehmer die OG gegründet, die das gemeinsame Büro zur Verfügung stellt, den Mietvertrag und im Falle einer Expansion auch ein Bürogebäude errichten wird.

Die Eigenständigkeit der Einzelfirmen soll auch eine spätere Trennung der beiden Unternehmer einerseits erleichtern und eine Umgründung (Übertragung der Firmenwerte) vermeiden.

*Aus den persönlichen Dienstleistungen der beiden Unternehmer, Begutachtungen, Planungen, resultieren hohe Haftungsrisiken. Zur Abschirmung wurde die ***Bf*** gegründet. Es wurde vereinbart, alle Aufträge der Kunden von ***DI Y*** und ***DI X*** über die ***Bf*** anzunehmen und an ***XY OG*** als Subauftragnehmer zur Abwicklung zu übertragen.*

*Die ***XY OG*** hat die Aufträge jeweils an den Unternehmer, dem dieser Kunde gehört, zu übertragen. Die Leistungserbringung erfolgt jeweils durch den Unternehmer und dessen Infrastruktur selbst.*

*Mit Annahme der Geschäfte in der ***Bf*** stellte sich die Frage nach einer gerechten Vergütung der Leistungen seitens ***DI X*** und ***DI Y*** sowie der gerechten Aufteilung des erwirtschafteten Erfolges.*

*Die Ausbezahlung einer fixen monatlichen Vergütung erschien zu Beginn zu riskant, da die ***Bf*** vor allem im Projektgeschäft tätig sein sollte und es daher nicht absehbar war, wie*

sich der Geschäftsverlauf entwickeln würde, wie viele Projekte bearbeitet würden können, wie hoch die Deckungsbeiträge sein würden und ob mit Zahlungsausfällen und Honorarstreitigkeiten zu rechnen sein würde.

1. Leistungserbringung

Der Unternehmer bleibt Inhaber der Kundenbeziehung, des Kundenstockes, des Know Hows und der persönlichen Arbeitstechniken.

Der Unternehmer wird diese Kundenbeziehungen pflegen, ausbauen und neue Kunden akquirieren, die zu seinem persönlichen Kundenstock zählen.

*Der Unternehmer wird die von der ***XY OG*** erhaltenen Aufträge, insbesondere die „eigenen Projekte“ höchstpersönlich ausführen und bleibt dem Kunden gegenüber leistungs verpflichtet.*

Der Unternehmer verpflichtet sich auch, „gemeinsame Projekte“ anzunehmen, die gemeinsam mit dem anderen Unternehmer abgewickelt werden.

2. Vergütung

Folgende Geschäftsarten können definiert werden:

- *Pauschalaufträge für z.B. Gutachten, chemische Analysen*
- *Aufträge, die nach Aufwand verrechnet werden können*
- *Handelsgeschäfte*

Für alle Geschäftsarten gilt:

- *Auftrag zählt zu persönlichem Kundenstock des ***DI X*** (eigene Projekte)*
- *Auftrag zählt zu persönlichem Kundenstock des ***DI Y*** (eigene Projekte)*
- *Auftrag wird gemeinsam von ***DI X*** und ***DI Y*** abgewickelt (gemeinsame Projekte)*

Firmenkosten – Gemeinkosten sind:

*Alle Kosten, die für die Administration der ***XY OG*** und der ***Bf*** erforderlich sind und nicht einem Geschäft direkt zugeordnet werden können. Diese Kosten werden aufsummiert und gleichmäßig auf ***DI X*** und ***DI Y*** verteilt (50%).*

Leistungsverrechnung

a. Eigene Projekte

Für Geschäfte, die persönlich dem Kundenstock des ***DI X*** oder des ***DI Y*** zugeordnet werden (eigene Projekte), werden die direkt zugeordneten Erlöse und Aufwendungen gegenübergestellt und somit ein Deckungsbeitrag (vergleichbar mit DB I und DB II der Kostenrechnung) ermittelt. Die erwirtschafteten Deckungsbeiträge werden jeweils für ***DI X*** und ***DI Y*** aufsummiert und gutgeschrieben.

DI X und ***DI Y*** stellen dieser Summe der persönlichen Deckungsbeiträge jeweils die Hälfte der allgemeinen Firmenkosten (Gemeinkosten ohne Gewinnaufschlag etc.) gegenüber. Übrig bleibt ein finaler Deckungsbeitrag (DB III in der Kostenrechnung), der persönlich an die ***XY OG*** abgerechnet werden kann.

b. Gemeinsame Projekte – Pauschalaufträge

Bei Aufträgen, die gemeinsam abgewickelt werden (gemeinsame Projekte) und bei denen das Mitwirken beider Gesellschafter erforderlich ist, kommt im Falle der Bearbeitung von Pauschalaufträgen ein interner Verrechnungssatz zur Anwendung:

Stundensatz: 65 EUR per Stunde

Kilometergeld: 0,42 EUR per Kilometer

Für die Ermittlung der Deckungsbeiträge werden die Leistungen der Gesellschafter wie Fremdleistungen mittels des internen Verrechnungssatz angesetzt und gleichzeitig dem jeweiligen leistenden Gesellschafter gutgeschrieben.

Der finale verbleibende Deckungsbeitrag wird gleichmäßig zwischen den Gesellschaftern aufgeteilt (50%). Nach Abzug der Firmenkosten wird der DB III ermittelt und den Unternehmern gutgeschrieben.

c. Gemeinsame Aufträge – Verrechnung nach Aufwand

Bei Aufträgen, die gemeinsam abgewickelt werden und bei denen das Mitwirken beider Gesellschafter erforderlich ist und die nach tatsächlichem Aufwand an den Kunden verrechnet werden können, wird gemäß des nach außen zum Kunden hin vereinbarten Regiesatzes ein individueller Erlös ermittelt. Diesem werden die projektgemäßen direkten Aufwendungen gegenübergestellt und ein Deckungsbeitrag (DB I und DB II), ermittelt.

Diese Deckungsbeiträge werden wie oben individuell gutgeschrieben und nach Abzug der Firmenkosten / Gemeinkosten wird individuell aufsummiert.

d. Handelsgeschäfte

Für Handelsgeschäfte wird ebenfalls der Erlös dem Aufwand gegenübergestellt und ein Deckungsbeitrag ermittelt. Dieser wird entweder direkt zur Gänze individuell gutgeschrieben oder im Falle von gemeinsam bearbeiteten Geschäften jeweils zur Hälfte gutgeschrieben.

Der Abzug von Firmenkosten / Gemeinkosten erfolgt so wie oben beschrieben.

3. Fälligkeit

*Der Unternehmer stellt seine Dienstleistungen in Höhe seiner nach obigen Grundsätzen ermittelten Deckungsbeiträge periodisch an die ***XY OG*** in Rechnung. Die Rechnungen sind binnen 7 Tagen fällig. Der Unternehmer ist berechtigt, monatliche Akontierungen insoweit in Rechnung zu stellen, als diese Akontierungen die zu erwartende Jahresabrechnung nicht übersteigen. Sollten diese Akontierungen übersteigen, sind die Folgerechnungen entsprechend zu kürzen. Restbeträge aus den Jahresabrechnungen werden vorgetragen oder bei der nächsten Rechnung einbezogen.*

*Vereinbarung der Leistungsverrechnung seitens ***XY OG*** mit ***Bf****

*Die ***XY OG*** verpflichtet sich, die von der ***Bf*** übertragenen Aufträge an die jeweiligen Dienstleister (Unternehmer) entsprechend der jeweiligen Zuordnung zum Kundenstock des jeweiligen Unternehmers zur Abwicklung zu übertragen.*

*Für die Auftragsabwicklung verrechnet die ***XY OG*** ein Entgelt, das sich aus den von den Unternehmern in Rechnung gestellten Fremdleistungen abzüglich der Aufwendungen für die Administration der OG errechnet.*

Das Entgelt ist periodisch abzurechnen und binnen 7 Tagen fällig.

Obige Vereinbarungen in mündlicher Form vereinbart und sind seit 2009 in Geltung.

Zum Nachweis dieser Vereinbarungen wird auf die seit 2009 geführte Abrechnung in Excel verwiesen.“

****DI Y*** war ab 1.6.2012 überdies als (Fremd-)Geschäftsführer der ***Z GmbH*** (***FN Z GmbH***), ***Adresse Z GmbH***, tätig. Diesbezüglich wurde zwischen der ***Z GmbH*** und ***DI Y*** ein schriftlicher Dienstvertrag über 20 Wochenstunden abgeschlossen.*

*In der Folge wurde zwischen der ***Z GmbH*** und ***DI Y*** die (mündliche) Vereinbarung getroffen, im Dienstverhältnis von ***DI Y*** zur ***Z GmbH*** wurzelnde Mehrleistungen, Bonus- und Sonderzahlungen über die ***XY OG*** bzw die Bf mit der ***Z GmbH*** abzurechnen.*

*Die Verrechnungspraxis sah so aus, dass die entsprechenden Beträge von ***DI Y*** an die ***XY OG*** verrechnet und von letzterer nach Abzug von Gemeinkosten an die Bf*

weiterverrechnet wurden. Dies geschah im Rahmen der oben tabellarisch dargestellten Rechnungen. Die Bf verrechnete die Beträge schließlich an die ***Z GmbH*** weiter.

In den von der ***XY OG*** an die Bf gelegten Rechnungen (siehe dazu die obigen tabellarischen Aufstellungen) sind folgende im Dienstverhältnis von ***DI Y*** zur ***Z GmbH*** wurzelnde Beträge, die von der Bf an die ***Z GmbH*** weiterverrechnet wurden, enthalten:

	Von der ***XY OG*** an die Bf in den Streitjahren verrechnete Beträge (siehe dazu die obigen tabellarischen Aufstellungen)	Davon auf das Dienstverhältnis von ***DI Y*** zur ***Z GmbH*** entfallend
2012	240.300,00 Euro	-
2013	258.083,33 Euro	41.450,00 Euro
2014	270.250,00 Euro	37.589,13 Euro
2015	253.666,67 Euro	34.399,97 Euro
2016	218.895,72 Euro	41.525,33 Euro

In keiner einzigen der von der ***XY OG*** an die Bf gelegten Rechnungen (siehe dazu die obigen tabellarischen Aufstellungen) wurden ausschließlich Beträge betreffend das Dienstverhältnis von ***DI Y*** zur ***Z GmbH*** verrechnet, sondern umfassten die Rechnungen – wie den Leistungsbeschreibungen zu entnehmen ist – daneben stets auch andere, von der ***Z GmbH*** völlig unabhängige „Projekte“ (zB „Projekte im Bereich Zementhandel“, „***Projekt A***“ oder „***Projekt B***“, teilweise ist auch nur von „diversen Projekten“ oder „diversen Gutachten“ ohne konkrete namentliche Nennung die Rede; dazu bereits oben). Wie sich die angeführten Beträge betreffend das Dienstverhältnis von ***DI Y*** zur ***Z GmbH*** (2013: 41.450,00 Euro; 2014: 37.589,13 Euro; 2015: 34.399,97 Euro; 2016: 41.525,33 Euro) auf die einzelnen von der ***XY OG*** an die Bf gelegten Rechnungen verteilen (dh welche „***Z GmbH***“-Teilbeträge darin jeweils enthalten sind), ist den Rechnungen, in denen betreffend die angeführten Projekte, Gutachten, etc stets nur ein Gesamtbetrag ausgewiesen ist (in der Beschwerde ist von „zusammengefasst“ verrechneten Beträgen die Rede; siehe Beschwerdeschreiben Seite 10), nicht unmittelbar zu entnehmen.

Die angeführten Beträge (2013: 41.450,00 Euro; 2014: 37.589,13 Euro; 2015: 34.399,97 Euro; 2016: 41.525,33 Euro) wurden bei der ***Z GmbH*** im Gefolge einer dort durchgeführten GPLA dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen.

2. Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zur Errichtung der Bf und der ***XY OG*** sowie zum Kreis der Gesellschafter und Geschäftsführer der beiden Gesellschaften stützen sich ebenso auf eine Abfrage des Firmenbuches einschließlich der dort archivierten Urkunden wie die Feststellungen zur Geschäftsanschrift der beiden Gesellschaften. Anderslautendes ist dem Vorbringen der Verfahrensparteien nicht zu entnehmen.

Die Feststellung, dass die Einzelunternehmen von ***DI X*** und ***DI Y*** weder im Wege einer Einbringung noch auf anderem Wege auf die Bf oder die ***XY OG*** übertragen wurden, beruht auf den diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerde, denen seitens des Finanzamtes nicht entgegengetreten wurde.

Dass in den Streitjahren die Kundenaufträge allesamt an die Bf (und nicht etwa an die ***XY OG***) erfolgten, ergibt sich aus dem diesbezüglichen Vorbringen in der Beschwerde sowie aus den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bf in der am 5.6.2023 am Bundesfinanzgericht abgehaltenen mündlichen Verhandlung.

Die Feststellungen zu den Modalitäten der Leistungsverrechnung sowie zu den in den Rechnungen enthaltenen Leistungsbeschreibungen beruhen auf den im Akt einliegenden Rechnungen.

Dass sämtliche von der ***XY OG*** an die Bf verrechneten Leistungen von ***DI X*** und ***DI Y*** persönlich erbracht wurden, wurde vom steuerlichen Vertreter der Bf im Zuge des am 22.5.2023 abgehaltenen Erörterungstermines ausdrücklich bestätigt.

Die Feststellung, dass ***DI X*** und ***DI Y*** in den Streitjahren mehrere Personen – größtenteils nur monatsweise und aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht geringfügig – als Dienstnehmer beschäftigten, die bloße Hilfs- und Verwaltungstätigkeiten ausführten, stützt sich auf vom Bundesfinanzgericht eingeholte „AJ WEB Dienstnehmerauskünfte“ sowie auf die diesbezüglichen Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bf im Zuge des am 22.5.2023 abgehaltenen Erörterungstermines.

Dass die ***XY OG*** über keine Dienstnehmer verfügte, ergibt sich aus den Ausführungen des Finanzamtes im Außenprüfungsbericht vom 13.11.2018. Der steuerliche Vertreter der Bf trat dem nicht entgegen, sondern führte dazu in der Beschwerde lediglich aus, die Einzelunternehmen von ***DI X*** und ***DI Y***, zu denen auch Personal gehöre, stellten ertragsteuerliches Sonderbetriebsvermögen der ***XY OG*** dar.

Dass der Umsatz der ***XY OG*** in den Streitjahren ausschließlich aus den an die Bf verrechneten Beträgen bestand, wurde vom steuerlichen Vertreter der Bf im Zuge des am 22.5.2023 abgehaltenen Erörterungstermines ausdrücklich bestätigt.

Die tabellarisch dargestellten Feststellungen zur Höhe der von der ***XY OG*** an die Bf verrechneten Leistungsvergütungen beruhen auf den im Akt einliegenden Rechnungen, die sich in betraglicher Hinsicht auf dem in der Buchhaltung der Bf geführten Aufwandskonto 5710 („Fremdleistungen ***XY OG***“; siehe dazu auch die Ausführungen des Finanzamtes im Außenprüfungsbericht vom 13.11.2018) wiederfinden.

Die tabellarisch dargestellten Feststellungen zu den Zahlungseingängen bei der ***XY OG*** beruhen auf den aktenkundigen, auf dem Zufluss-Abfluss-Prinzip basierenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen (samt den Kontodetails zum Erlöskonto 4001 „Leistungserlöse“) der ***XY OG***. Der steuerliche Vertreter der Bf gab im Zuge der am 5.6.2023 am Bundesfinanzgericht abgehaltenen mündlichen Verhandlung bezüglich des Erlöskontos 4001 „Leistungserlöse“ ausdrücklich an, dass sich in der Spalte „Bel. Dat.“ das Datum des jeweiligen Zahlungseinganges wiederfindet.

Die tabellarisch dargestellten Feststellungen zur Einbuchung der sich aus den Rechnungen 2012-017, 2013-018, 2013-019, 2014-013, 2015-010 und 2016-012 ergebenden Beträge als Verbindlichkeiten der Bf gegenüber der ***XY OG*** beruhen auf den vom steuerlichen Vertreter der Bf dem Bundesfinanzgericht mit E-Mail vom 13.9.2023 übermittelten Buchungsjournalen betreffend das in der Buchhaltung der Bf geführte Aufwandskonto 5710 („Fremdleistungen ***XY OG***“), dem ua das Buchungsdatum sowie das Gegenkonto (Lieferantenkonto 312001 „***XY OG***“) zu entnehmen sind, sowie auf den erläuternden Anmerkungen des steuerlichen Vertreters der Bf im E-Mail vom 27.9.2023.

Die Feststellung, dass zwischen der Bf und der ***XY OG*** in den Streitjahren keine klare, nach außen in Erscheinung getretene Vereinbarung über den Leistungsgegenstand (etwa hinsichtlich der Art und des Ausmaßes der von der ***XY OG*** an die Bf zu erbringenden Leistungen) bestand, beruht auf Folgendem: Aktenkundig ist lediglich ein von ***DI X*** und ***DI Y*** am 20.6.2017 unterzeichnetes Schriftstück, das ua mit „*Vereinbarung der Leistungsverrechnung seitens ***XY OG*** mit ***Bf****“ titulierte ist (siehe – in wörtlicher Wiedergabe – bereits oben unter Punkt II.1.). Dazu ist zu bemerken, dass der hier gegenständliche Beschwerdefall die Streitjahre 2012 bis 2016 betrifft und das genannte Schriftstück erst danach erstellt und unterzeichnet wurde. Mit Blick auf die Streitjahre stellt das genannte Schriftstück somit schon aus diesem Grund keine klare, nach außen in Erscheinung getretene Vereinbarung dar. Der abschließende Passus des genannten Schriftstückes lautet wie folgt: „*Obige Vereinbarungen in mündlicher Form vereinbart und sind seit 2009 in Geltung. Zum Nachweis dieser Vereinbarungen wird auf die seit 2009 geführte Abrechnung in Excel verwiesen.*“ Auch in der Beschwerde wird darauf hingewiesen, dass die „*tatsächlich gelebten laufenden Abrechnungen*“ als Nachweis für die zunächst nur in mündlicher Form getroffenen Vereinbarungen dienen (Seite 5 des Beschwerdeschreibens). Dazu ist zu bemerken, dass den die Streitjahre betreffenden aktenkundigen Abrechnungsunterlagen (Rechnungen, tabellarische Aufstellungen) lediglich die Art und Weise

der Leistungsverrechnung zwischen ***DI X*** (bzw. ***DI Y***) und der ***XY OG*** einerseits sowie zwischen der ***XY OG*** und der Bf andererseits zu entnehmen ist. Auf welcher Vereinbarung diese Leistungsverrechnungen basierten, lässt sich aus den Abrechnungsunterlagen nicht ableiten. Insbesondere ist daraus nicht ersichtlich, ob und inwiefern die ***XY OG*** in vertraglicher Hinsicht in die Verhältnisse zwischen der Bf und ***DI X*** (bzw. ***DI Y***) eingebunden war. Das Bundesfinanzgericht nimmt es vor diesem Hintergrund als erwiesen an, dass zwischen der Bf und der ***XY OG*** in den Streitjahren keine klare, nach außen in Erscheinung getretene Vereinbarung über den Leistungsgegenstand bestand.

Die Feststellungen zum Dienstverhältnis von ***DI Y*** zur ***Z GmbH*** beruhen auf den vom Finanzamt unwidersprochen gebliebenen Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bf im Zuge des am 22.5.2023 abgehaltenen Erörterungstermines sowie auf den niederschriftlich festgehaltenen Aussagen von ***DI Y*** im Rahmen einer durch das Finanzamt am 23.5.2018 durchgeführten Befragung, die anlässlich einer bei der ***Z GmbH*** durchgeführten GPLA stattfand.

Die im Dienstverhältnis von ***DI Y*** zur ***Z GmbH*** wurzelnden Beträge, die von der ***XY OG*** an die Bf verrechnet und von letzterer an die ***Z GmbH*** weiterverrechnet wurden (2013: 41.450,00 Euro; 2014: 37.589,13 Euro; 2015: 34.399,97 Euro; 2016: 41.525,33 Euro), sind zum einen im Außenprüfungsbericht vom 13.11.2018 angeführt und zum anderen einem vom Finanzamtsvertreter dem Richter und dem steuerlichen Vertreter der Bf im Zuge des am 22.5.2023 abgehaltenen Erörterungstermines ausgehändigten Berechnungsblatt, das anlässlich einer bei der ***Z GmbH*** durchgeführten GPLA erstellt wurde (und auf von der Bf an die ***Z GmbH*** gelegte Rechnungen betreffend „Mitarbeiterbeteiligung“ und „Sonderzahlung“ Bezug nimmt), zu entnehmen. Dass die angeführten Beträge (2013: 41.450,00 Euro; 2014: 37.589,13 Euro; 2015: 34.399,97 Euro; 2016: 41.525,33 Euro) auch in den von der ***XY OG*** an die Bf gelegten Rechnungen enthalten sind, wurde von den Verfahrensparteien im Zuge des am 22.5.2023 abgehaltenen Erörterungstermines übereinstimmend bestätigt und ist daher unstrittig. Dass den von der ***XY OG*** an die Bf gelegten Rechnungen, in denen betreffend die in der Leistungsbeschreibung genannten Projekte, Gutachten, etc stets nur ein Gesamtbetrag ausgewiesen ist, nicht unmittelbar zu entnehmen ist, wie sich die angeführten Beträge betreffend das Dienstverhältnis von ***DI Y*** zur ***Z GmbH*** auf eben diese Rechnungen verteilen, räumte auch der steuerliche Vertreter der Bf im Zuge der am 5.6.2023 abgehaltenen mündlichen Verhandlung ein.

Die übrigen Feststellungen sind allesamt unstrittig und ergeben sich aus den im Akt einliegenden Unterlagen.

3. Rechtliche Beurteilung:

Zu den Spruchpunkten I. bis X. (Abänderung):

Vorweg ist zum Hinweis des steuerlichen Vertreters der Bf im Schreiben vom 4.5.2023, die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (15.12.2020) sei nicht durch das zuständige Finanzamt Graz-Umgebung, sondern durch das Finanzamt Graz-Stadt erfolgt, Folgendes zu bemerken: Gemäß § 10a Abs 3 Z 4 AVOG 2010-DV, BGBl II 165/2010 idF BGBl II 439/2019 (die AVOG 2010-DV trat infolge der Finanz-Organisationsreform mit Ablauf des 31.12.2020 außer Kraft; siehe dazu Art 34 FORG-Anpassungsverordnung, BGBl II 579/2020) können die Organe des Finanzamtes Graz-Stadt in Verfahren der Prüfung lohnabhängiger Abgaben und Beiträge für jedes Finanzamt im Bereich des Landes, in dem das Finanzamt Graz-Stadt seinen Sitz hat (dies trifft auf das Finanzamt Graz-Umgebung zu), tätig werden. Die Ermächtigung zum Tätigwerden umfasst insbesondere die Anforderung von Aufsichts- und Erhebungsmaßnahmen, die Erlassung von Bescheiden, Tätigkeiten in einschlägigen Beschwerdeverfahren und die Erlassung von Bescheiden im Beschwerdeverfahren sowie die Einbringung von Amtsrevisionen (§ 10a Abs 3 letzter Satz AVOG 2010-DV). Im vorliegenden Fall wurde die Beschwerde von einem Organ des Finanzamtes Graz-Stadt (**Mag. ABC**); siehe Seite 1 des Vorlageberichtes) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Auf Seite 6 des Vorlageberichtes ist als „belangte Behörde“ ausdrücklich das Finanzamt Graz-Umgebung (und nicht das Finanzamt Graz-Stadt) angeführt. Damit geht aus dem Vorlagebericht unzweifelhaft ein Tätigwerden für das Finanzamt Graz-Umgebung hervor. Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass das Finanzamt Österreich am 1.1.2021 an die Stelle des bis dahin zuständig gewesenen Finanzamtes Graz-Umgebung (sowie des Finanzamtes Graz-Stadt) getreten (§ 323b Abs 1 und 2 BAO) und folglich in dem vor dem Bundesfinanzgericht geführten Beschwerdeverfahren als Amtspartei iSd § 265 Abs 5 BAO aufgetreten ist.

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

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

Gemäß § 41 Abs 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs 1 leg cit genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind ua Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet in § 122 Abs 7 und 8 WKG idF vor BGBl I 73/2017 seine rechtliche Grundlage.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Zur Zurechnung der Vergütungen:

Strittig ist, ob die Vergütungen der Bf an die ***XY OG*** von der ***XY OG*** als Gewinnermittlungssubjekt erzielt worden sind oder ob sie unmittelbar (also unter Außerachtlassung der zwischengeschalteten ***XY OG***) den an der ***XY OG*** beteiligten natürlichen Personen ***DI X*** und ***DI Y***, die im Streitzeitraum auch mit jeweils 50% an der Bf beteiligt und mit deren Geschäftsführung befasst waren, zuzurechnen sind.

Der VwGH befasste sich in seiner Rechtsprechung bereits des Öfteren mit Fragen der steuerlichen Zurechnung von Vergütungen bei zwischengeschalteten Personengesellschaften (vgl insb VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092; VwGH 29.6.2022, Ro 2021/15/0026; VwGH 3.1.2023, Ra 2021/15/0107; VwGH 10.5.2023, Ra 2022/15/0022).

In seinem Erkenntnis vom 24.9.2014, 2011/13/0092 führte der VwGH im Wesentlichen aus, dass es bei Zwischenschaltung einer Personengesellschaft dann zur unmittelbaren Zurechnung der Vergütungen an die dahinterstehenden natürlichen Personen komme, wenn die Personengesellschaft nicht in die Vertragsbeziehung betreffend die Leistungserbringung eingebunden sei und somit die Funktion der zwischengeschalteten Personengesellschaft nicht über jene einer bloßen „Zahlstelle“ hinausgehe (siehe dazu auch VwGH 10.5.2023, Ra 2022/15/0022).

Darauf aufbauend hielt der VwGH in seinem Erkenntnis vom 29.6.2022, Ro 2021/15/0026 fest, dass für die Frage der Zurechnung zunächst zu prüfen sei, ob zwischen der zwischengeschalteten Personengesellschaft und jener Gesellschaft, für die die natürliche Person die vereinbarte Leistung erbringt, eine klare, nach außen in Erscheinung tretende Vereinbarung über die zu erbringende Leistung besteht.

Dem jüngst zu dieser Thematik ergangenen Beschluss des VwGH vom 3.1.2023, Ra 2021/15/0107 lag folgender Sachverhalt zugrunde: An einer GmbH, deren Unternehmensgegenstand in der Ausübung der Steuerberatung bestand, waren zwei natürliche Personen mit jeweils 50% beteiligt. Die beiden natürlichen Personen waren überdies

mit der Geschäftsführung der GmbH befasst, die sie unentgeltlich ausübten. Darüber hinaus waren sie in beratender Funktion im operativen Bereich der GmbH (Steuerberatung) tätig. Hierfür wurden sie von der GmbH nicht auf unmittelbarem Wege entlohnt, sondern über eine zwischengeschaltete OG, deren unbeschränkt haftende Gesellschafter sie waren. Die OG legte einmal monatlich eine Rechnung an die GmbH. Die Leistungsbeschreibung lautete jeweils „Beratungsleistungen“, Abrechnungszeitraum war jeweils ein Kalendermonat. Zwischen der GmbH und der OG bestand keine vertragliche Vereinbarung, die geregelt hätte, welche Verpflichtungen die OG gegenüber der GmbH trafen (zB hinsichtlich der Art und des Umfanges der zu erbringenden Leistungen) und welche Rechte ihr eingeräumt waren (zB hinsichtlich der Höhe des Entgelts und der Modalitäten der Entgeltverrechnung).

Der VwGH hielt dazu – in Anknüpfung an seine bisherige zu dieser Thematik ergangene Rechtsprechung – Folgendes fest:

„Darüber hinaus entspricht es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass es das zwischen den Gesellschaftern einer GmbH und der GmbH bestehende Naheverhältnis gebietet, behauptete Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. z.B. VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0050, mwN).

Im vorliegenden Fall hatte das BFG zu beurteilen, ob die streitgegenständlichen Vergütungen von der X OG als Gewinnermittlungssubjekt erzielt worden sind oder ob sie unmittelbar (also unter Außerachtlassung der zwischengeschalteten Personengesellschaft) den an der X OG beteiligten natürlichen Personen, die im Streitzeitraum auch mit jeweils 50% an der revisionswerbenden Gesellschaft (Anmerkung des BFG: damit ist die GmbH gemeint) beteiligt und mit deren Geschäftsführung befasst waren, zuzurechnen sind.

Dazu traf das BFG die Feststellung, dass die Leistungserbringung zwischen der X OG und der Revisionswerberin nicht auf der Durchführung einer klaren, nach außen in Erscheinung getretenen Vereinbarung über den Leistungsgegenstand basierte. Das kommt dem Fehlen einer Vereinbarung gleich (vgl. VwGH 29.6.2022, Ro 2021/15/0026).

Es kann dem BFG daher nicht entgegen getreten werden, wenn es vor diesem Hintergrund die Vergütungen unmittelbar den die Leistungen an die revisionswerbende Partei erbringenden Gesellschaftern A und B als sonstige Vergütungen iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zugerechnet hat und folglich gegenüber der Revisionswerberin hierfür Dienstgeberbeiträge festsetzte.“

Die streitgegenständliche Gestaltung ist dadurch geprägt, dass die beiden mit jeweils 50% an der Bf beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ***DI X*** und ***DI Y*** das Entgelt für ihre für die Bf laufend erbrachten Leistungen (ua technische Beratungsleistungen) von der Bf nicht auf unmittelbarem Wege, sondern über die zwischengeschaltete ***XY OG***, deren einzige unbeschränkt haftende Gesellschafter sie waren, erhielten.

Wie den Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes unter Punkt II. 1. (Festgestellter Sachverhalt) und Punkt II. 2. (Beweiswürdigung) des gegenständlichen Erkenntnisses zu entnehmen ist, bestand zwischen der ***XY OG*** und der Bf in den Streitjahren keine klare, nach außen in Erscheinung getretene Vereinbarung über den Leistungsgegenstand, was nach der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur dem Fehlen einer Vereinbarung gleichkommt. Es mangelt somit in den Streitjahren an einer nachvollziehbaren vertraglichen Einbindung der ***XY OG*** in die Verhältnisse zwischen der Bf und ***DI X*** (bzw. ***DI Y***).

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass auch die am 20.6.2017 – und somit erst nach den Streitjahren (2012 bis 2016) – abgeschlossenen schriftlichen Vereinbarungen betreffend „Leistungsverrechnung zwischen Technisches Büro für Chemie ***DI Y*** (...) und Technisches Büro für Anlagenbau ***DI X*** (...) und ***XY OG***“ und „Leistungsverrechnung seitens ***XY OG*** mit ***Bf***“ keinen näher beschriebenen Leistungsgegenstand betreffend die ***XY OG*** enthalten. Denn darin heißt es nur (siehe auf der letzten Seite des – nicht durchnummerierten – Schriftstückes unter Punkt „Vereinbarung der Leistungsverrechnung seitens ***XY OG*** mit ***Bf***“): „Die ***XY OG*** verpflichtet sich, die von der ***Bf*** übertragenen Aufträge an die jeweiligen Dienstleister (Unternehmer) entsprechend der jeweiligen Zuordnung zum Kundenstock des jeweiligen Unternehmers zur Abwicklung zu übertragen. Für die Auftragsabwicklung verrechnet die ***XY OG*** ein Entgelt, das sich aus den von den Unternehmern in Rechnung gestellten Fremdleistungen abzüglich der Aufwendungen für die Administration der OG errechnet.“ Die Verpflichtung der ***XY OG*** gegenüber der Bf bestand demnach nicht etwa darin, näher beschriebene Leistungen, wie zB Beratungs- oder Planungsleistungen bestimmter Art, zu erbringen, sondern erschöpfte sich darin, von der Bf erhaltene Aufträge an die beiden Einzelunternehmer ***DI X*** und ***DI Y*** entsprechend der Zuordnung zu ihrem jeweiligen Kundenstock weiterzuleiten und in der Folge abzurechnen (vgl dazu auch die Präambel der gegenständlichen Vereinbarungen: „Die ***XY OG*** hat die Aufträge jeweils an den Unternehmer, dem dieser Kunde gehört, zu übertragen. Die Leistungserbringung erfolgt jeweils durch den Unternehmer und dessen Infrastruktur selbst.“). Eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung der ***XY OG*** lässt sich darin nicht erblicken.

Wenn der steuerliche Vertreter der Bf darauf verweist, dass die ***XY OG*** eine Büroräumlichkeit angemietet habe, was als Nachweis dafür diene, dass die ***XY OG*** tatsächlich nach außen aufgetreten sei, so kommt dem vor dem Hintergrund der zitierten Judikaturlinie des VwGH keine Bedeutung zu, ergeben sich aus dem Umstand der Anmietung

einer Büroräumlichkeit doch keinerlei Anhaltspunkte für eine vertragliche Einbindung der ***XY OG*** in die Verhältnisse zwischen der Bf und ***DI X*** (bzw. ***DI Y***).

Der steuerliche Vertreter der Bf wies im Laufe des Beschwerdeverfahrens wiederholt darauf hin, dass mit der Errichtung der ***XY OG*** das Ziel verfolgt worden sei, einen gemeinsamen Marktauftritt von ***DI X*** und ***DI Y*** herzustellen. Worin der „Mehrwert“ der ***XY OG*** im Hinblick auf einen gemeinsamen Marktauftritt von ***DI X*** und ***DI Y*** bestanden haben soll, erschließt sich dem Bundesfinanzgericht nicht. Denn der gemeinsame Marktauftritt war bereits durch die – aus Gründen der Reduktion des persönlichen Haftungsrisikos errichtete – Bf gewährleistet. Während die Bf auch tatsächlich gegenüber den Kunden auftrat, erschöpften sich die „Umsätze“ der ***XY OG*** in Leistungsverrechnungen an die Bf. Die ***XY OG*** tätigte in den Streitjahren keinen einzigen Umsatz an einen Dritten.

Der steuerliche Vertreter der Bf versucht, eine betriebliche Struktur der ***XY OG*** dadurch zu konstruieren, dass er die Betriebe der Einzelunternehmen von ***DI X*** und ***DI Y*** als Sonderbetriebsvermögen der ***XY OG*** qualifiziert. Ausgehend davon, dass unter Sonderbetriebsvermögen solche Wirtschaftsgüter im Eigentum eines Mitunternehmers zu verstehen sind, die dieser der Mitunternehmerschaft zur betrieblichen Nutzung zur Verfügung stellt (vgl. zB VwGH 19.5.2005, 2000/15/0179), ist dieses Vorbringen schon deshalb widersprüchlich, weil in der Beschwerde zum einen darauf hingewiesen wird, ausdrücklicher Wille von ***DI X*** und ***DI Y*** sei es gewesen, ihr jeweiliges Einzelunternehmen selbständig und getrennt voneinander fortzuführen (Beschwerdeschreiben Seite 4), und zum anderen vorgebracht wird, die Dienstleistungen seien von den beiden Unternehmern getrennt voneinander erbracht und seitens der ***XY OG*** in zusammengefasster Form an die Bf verrechnet worden (Beschwerdeschreiben Seite 10). Gerade darin kommt aber einmal mehr zum Ausdruck, dass der ***XY OG*** keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukam und sie lediglich Verrechnungs- und Zahlstellencharakter hatte (siehe auch den vom VwGH mit Beschluss vom 10.5.2023, 2022/15/0022 entschiedenen Fall, der – wie hier – eine zwischengeschaltete OG mit bloßer Verrechnungs- und Zahlstellenfunktion betraf und in dem sich die beteiligten natürlichen Personen ebenfalls dafür entschieden hatten, die OG nicht mit eigenem Betriebsvermögen auszustatten, sondern sämtliche Betriebsmittel im Sonderbetriebsvermögen zu halten).

Dafür spricht auch Folgendes: Am ***tt.mm.2018*** wurde die ***XY OG*** aufgrund eines von ***DI X*** und ***DI Y*** gefassten Auflösungsbeschlusses im Firmenbuch gelöscht. Die Bf, mit ***DI X*** und ***DI Y*** als Gesellschafter-Geschäftsführern, bestand unverändert fort. Befragt danach, was sich infolge der Auflösung der ***XY OG*** in den Abläufen geändert habe, gab der steuerliche Vertreter im Zuge des am 22.5.2023 abgehaltenen Erörterungstermines lediglich zu Protokoll, die ***XY OG*** sei aufgelöst worden, „um die Komplexität in administrativer Hinsicht im Hinblick auf die reduzierte gemeinschaftliche

Tätigkeit zu verringern (bis dahin gab es ja getrennte Rechnungswesen auf Ebene der Bf, der OG und der beiden Einzelunternehmer).“

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass sich die Einbindung der ***XY OG*** in die Verhältnisse zwischen der Bf und ***DI X*** (bzw. ***DI Y*** in der Funktion einer bloßen Verrechnungs- und Zahlstelle erschöpfte.

Es sind daher die Leistungsvergütungen der Bf an die ***XY OG*** unmittelbar den die Leistungen an die Bf erbringenden Gesellschafter-Geschäftsführern ***DI X*** und ***DI Y*** zuzurechnen.

Da sich die Zurechnung bereits aus der bloßen Verrechnungs- und Zahlstellenfunktion der ***XY OG*** ergibt, erübrigt sich eine Missbrauchsprüfung iSd § 22 BAO (so auch VwGH 10.5.2023, Ra 2022/15/0022).

Zum Tatbestand des § 41 Abs 2 FLAG 1967 iVm § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988:

Im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018 führte der VwGH zur Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 aus, werde die gesonderte Prüfung des in § 47 Abs 2 EStG 1988 normierten Tatbestandselements der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck „sonst“ in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt, dann könne sich der Ausdruck „alle“ in derselben – auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs 2 EStG 1988 verweisenden – Vorschrift nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie dem Fehlen eines Unternehmerrisikos und einer als „laufend“ zu erkennenden Lohnzahlung, könne – in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung – Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre (vgl. seitdem in ständiger Rechtsprechung zB VwGH 22.12.2004, 2003/15/0056; VwGH 26.7.2007, 2007/15/0095; VwGH 23.1.2013, 2010/15/0187; VwGH 29.5.2018, Ra 2017/15/0108; VwGH 4.6.2020, Ra 2020/15/0002).

Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird (vgl. etwa VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; VwGH 15.12.2004, 2003/13/0067; VwGH 1.6.2006, 2006/15/0029; VwGH 21.9.2006, 2006/15/0233; VwGH 19.3.2008, 2008/15/0083; VwGH 4.6.2020, Ra 2020/15/0002).

DI X und ***DI Y*** waren mit jeweils 50% und somit wesentlich iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 am Stammkapital der Bf beteiligt.

Indem ***DI X*** und ***DI Y*** mit der Geschäftsführung der Bf befasst waren und überdies laufend ua technische Beratungsleistungen für die Bf erbrachten, entfalteten sie eine nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit, mit welcher der Unternehmenszweck der Bf verwirklicht wurde.

Damit ist eine Eingliederung von ***DI X*** und ***DI Y*** in den Organismus des Betriebes der Bf iSd oben referierten Rechtsprechung des VwGH gegeben.

In der Beschwerde wird eingewendet, eine Eingliederung sei undenkbar, weil ***DI X*** und ***DI Y*** die Betriebe ihrer Einzelunternehmen nicht in die Bf eingebracht hätten und die Bf folglich über keine eigene betriebliche Infrastruktur verfügt habe (Beschwerdeschreiben Seite 13). Diesbezüglich genügt der Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH, wonach auch dann von Vergütungen iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auszugehen sei, wenn der wesentlich Beteiligte seine Tätigkeit „im Rahmen des Einzelunternehmens“ ausübe und die Aufträge nur aus Haftungsgründen über die GmbH abgewickelt würden (vgl VwGH 1.6.2016, 2013/13/0061, unter Hinweis auf Vorjudikatur).

§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 stellt, worauf bereits oben hingewiesen wurde, nicht auf die Art der Tätigkeit ab, regelt aber einen Fall der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und somit grundsätzlich persönlicher Arbeitsleistung. Auch der Ausdruck „Beschäftigung“ in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 deutet in diese Richtung (vgl VwGH 1.6.2016, 2013/13/0061). Im vorliegenden Fall wurden – wie den Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes unter Punkt II. 1. (Festgestellter Sachverhalt) und Punkt II. 2. (Beweiswürdigung) des gegenständlichen Erkenntnisses zu entnehmen ist – sämtliche von der ***XY OG*** an die Bf verrechneten (und von der Bf an die ***XY OG*** bezahlten) Leistungen von ***DI X*** und ***DI Y*** persönlich erbracht, sodass das im Zusammenhang mit dem Tatbestand des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu berücksichtigende Kriterium der persönlichen Arbeitsleistung erfüllt ist.

Da das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Bf gegeben ist, kommt es auf weitere Kriterien, wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos, nicht an (vgl etwa VwGH 17.5.2006, 2001/14/0199; VwGH 14.12.2006, 2003/14/0019). Die in der Beschwerde zum Unternehmerrisiko vorgetragenen Argumente gehen daher mangels rechtlicher Relevanz ins Leere.

Die Leistungsvergütungen der Bf an die – nach den obigen Ausführungen außer Acht zu lassende – ***XY OG*** stellen demnach den beiden an der Bf wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern ***DI X*** und ***DI Y*** unmittelbar zuzurechnende sonstige Vergütungen iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 dar. Daran ist die Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag geknüpft.

Der steuerliche Vertreter der Bf wendet im Vorlageantrag ein, Lohnabgaben seien nur von jenen Einkünften zu bemessen, die den Dienstnehmern zufließen. Fakt sei, dass den beiden Unternehmern ***DI X*** und ***DI Y*** nur die Entgelte nach Abzug der „Firmenkosten“ der ***XY OG*** zugeflossen seien (Vorlageantragsschreiben Seite 4). Dazu ist Folgendes zu bemerken: Der die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages regelnde § 41 Abs 3 FLAG 1967 stellt auf „Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988“ ab, nicht hingegen auf den Gewinn iSd § 22 Z 2 EStG 1988 (vgl sinngemäß zur Kommunalsteuer VwGH 4.2.2009, 2008/15/0260; VwGH 19.3.2013, 2012/15/0212; VwGH 19.4.2018, Ro 2018/15/0003). Die Berechnung des Dienstgeberbeitrages erfolgt daher stets von den „Bruttobezügen“ (vgl *Kuprian in Lenneis/Wanke*, FLAG² § 43 Rz 45, 53). Vor diesem Hintergrund sind auch im vorliegenden Fall die ***DI X*** und ***DI Y*** unmittelbar zuzurechnenden Leistungsvergütungen der Bf iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ohne Abzug von „Firmenkosten“ der außer Acht zu lassenden ***XY OG*** dem Dienstgeberbeitrag (und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) zugrunde zu legen.

Zum Zufluss-Prinzip (§ 19 EStG 1988):

Gemäß § 41 Abs 3 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne (dazu zählen auch Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988) zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs 1 leg cit genannten Dienstnehmer gewährt worden sind.

Maßgeblich ist das Zuflussprinzip iSd § 19 Abs 1 EStG 1988 (vgl etwa VwGH 28.6.2006, 2002/13/0175; VwGH 25.1.2012, 2008/13/0139).

Bei Leistungsabrechnungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers gegenüber seiner Kapitalgesellschaft sind nach der Rechtsprechung des VwGH für die Frage deren Zuflusses – abgesehen von der Zuleitung des Barbetrages – insbesondere zwei mögliche zuflussbegründende Umstände zu unterscheiden, die beide für sich einen Zufluss beim Gesellschafter-Geschäftsführer bewirken können und daher getrennt zu prüfen sind, wobei der frühere Zeitpunkt den Zufluss bewirkt (vgl etwa VwGH 6.7.2020, Ra 2018/13/0074).

Zum einen ist auf den Gutschriftszeitpunkt durch die Kapitalgesellschaft abzustellen. Nimmt eine Kapitalgesellschaft eine Gutschrift zu Gunsten ihres Geschäftsführers etwa auf dem Verrechnungskonto vor, geht die Rechtsprechung des VwGH von einem Zufluss aus, wenn die GmbH zahlungsfähig ist. Der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft hat grundsätzlich die tatsächliche Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften (vgl etwa VwGH 30.10.2014, 2012/15/0143; VwGH 6.7.2020, Ra 2018/13/0074). Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Gutschrift auf einem Verrechnungskonto oder einem Kreditorenkonto verbucht wird, sondern ob der Geschäftsführer die Befugnis hat, die Auszahlung gutgeschriebener Beträge zu verfügen oder selbst durchzuführen (vgl VwGH 6.7.2020, Ra 2018/13/0074).

Der zweite zuflussbegründende Fall betrifft einen Steuerpflichtigen, der gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH ist, die sein Schuldner ist. Die Rechtsprechung des VwGH nimmt in diesem Fall einen Zufluss auch bereits an, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt die GmbH ist nicht zahlungsunfähig (vgl VwGH 28.6.2006, 2002/13/0175; VwGH 23.3.2010, 2007/13/0037; VwGH 6.7.2020, Ra 2018/13/0074). Entscheidend für die Annahme eines Zuflusses von Gesellschafter-Geschäftsführerbezügen bereits mit deren Fälligkeit ist nach der Rechtsprechung des VwGH das Vorliegen eines beherrschenden Einflusses des Gesellschafter-Geschäftsführers auf die schuldnerische Gesellschaft über deren Gesellschafterversammlung und damit ein besonderes Naheverhältnis zwischen Gläubiger und Schuldner. Aus welchen Umständen sich ein solcher beherrschender Einfluss auf die Gesellschaft ergibt, ist nicht wesentlich. Bei Fehlen einer eigenen Mehrheitsbeteiligung kann sich ein beherrschender Einfluss eines Gesellschafters und Gläubigers auch aus einem Naheverhältnis zu anderen Anteilsinhabern bzw aus einer gleich gerichteten Interessenlage mit anderen Anteilsinhabern ergeben (letzteres trifft auf den vorliegenden Fall zu, in dem ***DI X*** und ***DI Y*** zwar jeweils mit „nur“ 50% – und damit isoliert betrachtet nicht mehrheitlich – an der Bf beteiligt waren; aus der gleich gerichteten Interessenlage [gemeinsame Verrechnung von Leistungen über die ***XY OG*** an die Bf] ist jedoch unzweifelhaft ein gemeinsamer beherrschender Einfluss beider Gesellschafter abzuleiten), womit sich insgesamt ein entsprechendes Stimmgewicht in der Gesellschafterversammlung ergibt (vgl VwGH 30.10.2014, 2012/15/0143; VwGH 6.7.2020, Ra 2018/13/0074).

Diese in der Rechtsprechung des VwGH entwickelten Grundsätze sind auch im Fall einer zwischengeschalteten, die Funktion einer bloßen Verrechnungs- und Zahlstelle einnehmenden Personengesellschaft zu berücksichtigen.

Wie den unter Punkt II. 1. (Festgestellter Sachverhalt) des gegenständlichen Erkenntnisses dargestellten tabellarischen Übersichten zu entnehmen ist, fallen das jeweilige Rechnungsdatum (betreffend die von der ***XY OG*** an die Bf gelegten Rechnungen) und der dazugehörige Zahlungseingang bei der ***XY OG*** in nahezu sämtlichen Fällen in denselben Kalendermonat, sodass der Zufluss iSd § 19 Abs 1 EStG 1988 (bei den dahinterstehenden Gesellschafter-Geschäftsführern ***DI X*** und ***DI Y***) jedenfalls jeweils in eben diesem Kalendermonat anzunehmen ist.

Ausgenommen hiervon sind nur folgende Rechnungen:

Rechnungsnummer	Rechnungsdatum	Rechnungsbetrag in Euro (exkl USt)	Fälligkeit	Datum Zahlungseingang bei OG	Höhe Zahlungseingang bei OG in Euro (exkl USt)
2012-017	28.12.2012	44.800,00	7 Tage	2.1.2013	Teilzahlung 33.000,00

				14.1.2013	Teilzahlung 2.000,00
				1.2.2013	Teilzahlung 9.800,00
2013-018	27.12.2013	2.083,33	7 Tage	2.1.2014	Voller Rechnungsbetrag
2013-019	30.12.2013	103.000,00	7 Tage	2.1.2014	Teilzahlung 62.000,00
				1.4.2014	Teilzahlung 41.000,00
2014-013	30.12.2014	146.000,00	7 Tage	2.1.2015	Teilzahlung 80.000,00
				2.3.2015	Teilzahlung 50.000,00
				28.4.2015	Teilzahlung 16.000,00
2015-010	30.12.2015	180.000,00	7 Tage	4.1.2016	Teilzahlung 90.000,00
				1.2.2016	Teilzahlung 2.000,00
				1.3.2016	Teilzahlung 50.000,00
				29.4.2016	Teilzahlung 38.000,00
2016-012	30.12.2016	53.000,00	7 Tage	5.12.2016	Akontozahlung 7.500,00
				3.1.2017	Teilzahlung
				6.2.2017	Teilzahlung

In diesen Fällen, die die letzte(n) Rechnung(en) des jeweiligen Kalenderjahres betreffen, fallen das Rechnungsdatum und der Zahlungseingang bei der ***XY OG*** nicht in denselben Kalendermonat. Der Zahlungseingang bei der ***XY OG*** erfolgte jeweils – mit Ausnahme der Rechnung 2013-018 – in Form von sich über mehrere Kalendermonate erstreckenden Teilzahlungen.

Zu berücksichtigen ist jedoch, dass diese tabellarisch angeführten Rechnungsbeträge in der Buchhaltung der Bf allesamt am 31.12. des jeweiligen Jahres (somit noch vor dem jeweiligen

Fälligkeitseintritt [7 Tage ab Rechnungsdatum]) als Verbindlichkeit am Lieferantenkonto (Kreditorenkonto) 312001 „***XY OG***“ eingebucht wurden (Buchungssatz jeweils: Aufwandskonto 5710 „Fremdleistungen ***XY OG***“ / Lieferantenkonto 312001 „***XY OG***“).

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass ***DI X*** und ***DI Y*** nicht nur die einzigen Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf, sondern auch die einzigen unbeschränkt haftenden Gesellschafter der ***XY OG*** – und somit in Bezug auf beide Gesellschaften die einzigen verfügungsberechtigten Personen – waren (weder die Bf noch die ***XY OG*** beschäftigten Dienstnehmer, sodass ***DI X*** und ***DI Y*** die einzigen handelnden Personen waren), und die Bf stets zahlungsfähig war (Hinweise darauf, dass die Bf zahlungsunfähig gewesen wäre, sind dem Akt nicht zu entnehmen), ist vor dem Hintergrund der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung zum Zuflussprinzip iSd § 19 Abs 1 EStG 1988 der Zufluss dieser von der ***XY OG*** an die Bf verrechneten Beträge an ***DI X*** und ***DI Y*** bereits mit den geschilderten Buchungsvorgängen (und nicht erst mit dem späteren Fälligkeitseintritt oder der noch späteren Barzahlung) anzunehmen. Die Rechnungsbeträge gelten daher in den nachfolgend angeführten Kalendermonaten als zugeflossen (§ 19 Abs 1 EStG 1988):

Rechnungsnummer	Rechnungsdatum	Rechnungsbetrag in Euro (exkl USt)	Buchungsdatum im eben beschriebenen Sinn	Zufluss § 19 Abs 1 EStG 1988
2012-017	28.12.2012	44.800,00	31.12.2012	Dezember 2012
2013-018	27.12.2013	2.083,33	31.12.2013	Dezember 2013
2013-019	30.12.2013	103.000,00	31.12.2013	Dezember 2013
2014-013	30.12.2014	146.000,00	31.12.2014	Dezember 2014
2015-010	30.12.2015	180.000,00	31.12.2015	Dezember 2015
2016-012	30.12.2016	53.000,00	31.12.2016	Dezember 2016

Ausgehend von den unter Punkt II. 1. (Festgestellter Sachverhalt) des gegenständlichen Erkenntnisses dargestellten tabellarischen Übersichten stellen sich die Zuflüsse bei ***DI X*** und ***DI Y*** in den einzelnen Streitjahren wie folgt dar:

2012:

Rechnungsnummer	Rechnungsdatum	Rechnungsbetrag in Euro (exkl USt)	Fälligkeit	Datum Zahlungseingang bei OG	Höhe Zahlungseingang bei OG	Zufluss § 19 Abs 1 EStG 1988
2012-001	27.2.2012	4.000,00	7 Tage	27.2.2012	voller Rechnungsbetrag	Februar 2012

2012-002	8.3.2012	2.000,00	7 Tage	8.3.2012	voller Rechnungsbetrag	März 2012
2012-003	14.3.2012	5.000,00	7 Tage	15.3.2012	voller Rechnungsbetrag	März 2012
2012-004	16.3.2012	7.000,00	7 Tage	16.3.2012	voller Rechnungsbetrag	März 2012
2012-005	11.4.2012	14.000,00	7 Tage	11.4.2012	voller Rechnungsbetrag	April 2012
2012-006	7.5.2012	12.000,00	7 Tage	7.5.2012	voller Rechnungsbetrag	Mai 2012
2012-007	1.6.2012	20.000,00	7 Tage	1.6.2012	voller Rechnungsbetrag	Juni 2012
2012-008	14.6.2012	2.000,00	7 Tage	15.6.2012	voller Rechnungsbetrag	Juni 2012
2012-009	1.7.2012	20.000,00	7 Tage	2.7.2012	Teilzahlung 8.333,33 (exkl USt)	Juli 2012
				5.7.2012	Teilzahlung 11.666,67 (exkl USt)	
2012-010	1.8.2012	30.000,00	7 Tage	1.8.2012	voller Rechnungsbetrag	August 2012
2012-011	2.9.2012	27.000,00	7 Tage	3.9.2012	voller Rechnungsbetrag	September 2012
2012-012	1.10.2012	22.500,00	7 Tage	1.10.2012	voller Rechnungsbetrag	Oktober 2012
2012-013	2.11.2012	10.000,00	7 Tage	19.11.2012	voller Rechnungsbetrag	November 2012
2012-014	10.11.2012	5.000,00	7 Tage	19.11.2012	voller Rechnungsbetrag	November 2012
2012-015	27.11.2012	5.000,00	7 Tage	28.11.2012	voller Rechnungsbetrag	November 2012
2012-016	3.12.2012	10.000,00	7 Tage	3.12.2012	voller Rechnungsbetrag	Dezember 2012
2012-017	28.12.2012	44.800,00	7 Tage	2.1.2013	Teilzahlung 33.000,00 (exkl USt)	Dezember 2012
				14.1.2013	Teilzahlung 2.000,00 (exkl USt)	

				1.2.2013	Teilzahlung 9.800,00 (exkl USt)	
		gesamt 240.300,00				

Keinen Zufluss iSd § 19 Abs 1 EStG 1988 gab es demnach im Monat Jänner 2012.

2013:

Rechnungsnummer	Rechnungsdatum	Rechnungsbetrag in Euro (exkl USt)	Fälligkeit	Datum Zahlungseingang bei OG	Höhe Zahlungseingang bei OG	Zufluss § 19 Abs 1 EStG 1988
2013-001	1.2.2013	11.000,00	7 Tage	1.2.2013	voller Rechnungsbetrag	Februar 2013
2013-002	1.3.2013	7.000,00	7 Tage	1.3.2013	voller Rechnungsbetrag	März 2013
2013-003	17.3.2013	5.000,00	7 Tage	18.3.2013	voller Rechnungsbetrag	März 2013
2013-004	2.4.2013	6.000,00	7 Tage	3.4.2013	voller Rechnungsbetrag	April 2013
2013-005	19.4.2013	12.000,00	7 Tage	19.4.2013	voller Rechnungsbetrag	April 2013
2013-006	1.5.2013	7.000,00	7 Tage	2.5.2013	voller Rechnungsbetrag	Mai 2013
2013-007	8.5.2013	8.000,00	7 Tage	8.5.2013	voller Rechnungsbetrag	Mai 2013
2013-008	1.6.2013	10.000,00	7 Tage	3.6.2013	voller Rechnungsbetrag	Juni 2013
2013-009	2.6.2013	7.000,00	7 Tage	3.6.2013	voller Rechnungsbetrag	Juni 2013
2013-010	1.7.2013	7.500,00	7 Tage	1.7.2013	voller Rechnungsbetrag	Juli 2013
2013-011	1.7.2013	6.000,00	7 Tage	1.7.2013	voller Rechnungsbetrag	Juli 2013
2013-012	1.8.2013	16.000,00	7 Tage	1.8.2013	voller Rechnungsbetrag	August 2013
2013-013	1.9.2013	20.000,00	7 Tage	2.9.2013	voller Rechnungsbetrag	September 2013
2013-014	1.10.2013	5.000,00	7 Tage	1.10.2013	voller Rechnungsbetrag	Oktober 2013

2013-015	1.11.2013	9.000,00	7 Tage	4.11.2013	voller Rechnungsbetrag	November 2013
2013-016	1.11.2013	7.500,00	7 Tage	4.11.2013	voller Rechnungsbetrag	November 2013
2013-017	2.12.2013	9.000,00	7 Tage	2.12.2013	voller Rechnungsbetrag	Dezember 2013
2013-018	27.12.2013	2.083,33	7 Tage	2.1.2014	voller Rechnungsbetrag	Dezember 2013
2013-019	30.12.2013	103.000,00	7 Tage	2.1.2014	Teilzahlung 62.000,00 (exkl USt)	Dezember 2013
				1.4.2014	Teilzahlung 41.000,00 (exkl USt)	
		gesamt 258.083,33				

Keinen Zufluss iSd § 19 Abs 1 EStG 1988 gab es demnach im Monat Jänner 2013.

2014:

Rechnungsnummer	Rechnungsdatum	Rechnungsbetrag in Euro (exkl USt)	Fälligkeit	Datum Zahlungseingang bei OG	Höhe Zahlungseingang bei OG	Zufluss § 19 Abs 1 EStG 1988
2014-001	3.2.2014	8.500,00	7 Tage	3.2.2014	voller Rechnungsbetrag	Februar 2014
2014-002	3.3.2014	8.500,00	7 Tage	4.3.2014	voller Rechnungsbetrag	März 2014
2014-003	2.5.2014	5.000,00	7 Tage	2.5.2014	voller Rechnungsbetrag	Mai 2014
2014-004	3.6.2014	20.000,00	7 Tage	3.6.2014	voller Rechnungsbetrag	Juni 2014
2014-005	1.7.2014	30.000,00	7 Tage	1.7.2014	voller Rechnungsbetrag	Juli 2014
2014-006	1.8.2014	8.750,00	7 Tage	1.8.2014	voller Rechnungsbetrag	August 2014
2014-007	1.9.2014	10.000,00	7 Tage	1.9.2014	voller Rechnungsbetrag	September 2014
2014-008	2.10.2014	10.000,00	7 Tage	2.10.2014	voller Rechnungsbetrag	Oktober 2014
2014-009	3.11.2014	9.000,00	7 Tage	3.11.2014	voller Rechnungsbetrag	November 2014

2014-010	8.11.2014	3.000,00	7 Tage	10.11.2014	voller Rechnungsbetrag	November 2014
2014-011	1.12.2014	10.500,00	7 Tage	2.12.2014	voller Rechnungsbetrag	Dezember 2014
2014-012	29.12.2014	1.000,00	7 Tage	30.12.2014	voller Rechnungsbetrag	Dezember 2014
2014-013	30.12.2014	146.000,00	7 Tage	2.1.2015	Teilzahlung 80.000,00 (exkl USt)	Dezember 2014
				2.3.2015	Teilzahlung 50.000,00 (exkl USt)	
				28.4.2015	Teilzahlung 16.000,00 (exkl USt)	
		gesamt 270.250,00				

Keinen Zufluss iSd § 19 Abs 1 EStG 1988 gab es demnach in den Monaten Jänner und April 2014.

2015:

Rechnungsnummer	Rechnungsdatum	Rechnungsbetrag in Euro (exkl USt)	Fälligkeit	Datum Zahlungseingang bei OG	Höhe Zahlungseingang bei OG	Zufluss § 19 Abs 1 EStG 1988
2015-001	2.2.2015	6.000,00	7 Tage	2.2.2015	voller Rechnungsbetrag	Februar 2015
2015-002	1.6.2015	4.000,00	7 Tage	1.6.2015	voller Rechnungsbetrag	Juni 2015
2015-003	1.7.2015	15.000,00	7 Tage	1.7.2015	voller Rechnungsbetrag	Juli 2015
2015-004	2.8.2015	6.000,00	7 Tage	3.8.2015	voller Rechnungsbetrag	August 2015
2015-005	1.9.2015	9.000,00	7 Tage	1.9.2015	voller Rechnungsbetrag	September 2015
2015-006	1.10.2015	14.166,67	7 Tage	1.10.2015	voller Rechnungsbetrag	Oktober 2015
2015-007	2.11.2015	9.000,00	7 Tage	2.11.2015	voller Rechnungsbetrag	November 2015
2015-008	1.12.2015	10.000,00	7 Tage	1.12.2015	voller Rechnungsbetrag	Dezember 2015

2015-009	28.12.2015	500,00	7 Tage	28.12.2015	voller Rechnungsbetrag	Dezember 2015
2015-010	30.12.2015	180.000,00	7 Tage	4.1.2016	Teilzahlung 90.000,00 (exkl USt)	Dezember 2015
				1.2.2016	Teilzahlung 2.000,00 (exkl USt)	
				1.3.2016	Teilzahlung 50.000,00 (exkl USt)	
				29.4.2016	Teilzahlung 38.000,00 (exkl USt)	
		gesamt 253.666,67				

Keinen Zufluss iSd § 19 Abs 1 EStG 1988 gab es demnach in den Monaten Jänner, März, April und Mai 2015.

2016:

Rechnungsnummer	Rechnungsdatum	Rechnungsbetrag in Euro (exkl USt)	Fälligkeit	Datum Zahlungseingang bei OG	Höhe Zahlungseingang bei OG	Zufluss § 19 Abs 1 EStG 1988
2016-001	1.7.2016	30.000,00	7 Tage	1.7.2016	voller Rechnungsbetrag	Juli 2016
2016-002	2.8.2016	6.000,00	7 Tage	2.8.2016	voller Rechnungsbetrag	August 2016
2016-003	1.9.2016	10.000,00	7 Tage	1.9.2016	voller Rechnungsbetrag	September 2016
2016-004	27.9.2016	31.000,00	7 Tage	28.9.2016	voller Rechnungsbetrag	September 2016
2016-005	4.10.2015 (gemeint offenbar 4.10.2016)	5.866,03	7 Tage	4.10.2016	voller Rechnungsbetrag	Oktober 2016
2016-006	17.10.2015 (gemeint offenbar 17.10.2016)	2.029,69	7 Tage	17.10.2016	voller Rechnungsbetrag	Oktober 2016
2016-010	28.10.2016	33.000,00	7 Tage	28.10.2016	voller Rechnungsbetrag	Oktober 2016
2016-011	29.11.2016	48.000,00	7 Tage	2.11.2016	Akontozahlung 6.000,00 (exkl USt)	November 2016

				16.11.2016	Akontozahlung 5.500,00 (exkl USt)	
				29.11.2016	Restzahlung 36.500,00 (exkl USt)	
2016-012	30.12.2016	53.000,00	7 Tage	5.12.2016	Akontozahlung 7.500,00 (exkl USt)	Dezember 2016
				3.1.2017	Teilzahlung	
				6.2.2017	Teilzahlung	
		gesamt 218.895,72				

Keinen Zufluss iSd § 19 Abs 1 EStG 1988 gab es demnach in den Monaten Jänner bis Juni 2016.

Zusammengefasst stellen sich die Zuflüsse iSd § 19 Abs 1 EStG 1988 daher wie folgt dar.

Jahr	Monate, in denen entsprechend den obigen tabellarischen Aufstellungen Zuflüsse iSd § 19 Abs 1 EStG 1988 erfolgten	Summe der entsprechend den obigen tabellarischen Aufstellungen erfolgten Zuflüsse iSd § 19 Abs 1 EStG 1988
2012	Februar bis Dezember	240.300,00 Euro
2013	Februar bis Dezember	258.083,33 Euro
2014	Februar, März sowie Mai bis Dezember	270.250,00 Euro
2015	Februar sowie Juni bis Dezember	253.666,67 Euro
2016	Juli bis Dezember	218.895,72 Euro

Aus diesen Beträgen sind jene Beträge auszuscheiden, die das Dienstverhältnis von ***DI Y*** zur ***Z GmbH*** betreffen. Wie den Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes unter Punkt II. 1. (Festgestellter Sachverhalt) des gegenständlichen Erkenntnisses zu entnehmen ist, wurde zwischen der ***Z GmbH*** und ***DI Y*** die (mündliche) Vereinbarung getroffen, im Dienstverhältnis von ***DI Y*** zur ***Z GmbH*** wurzelnde Mehrleistungen, Bonus- und Sonderzahlungen über die ***XY OG*** bzw die Bf mit der ***Z GmbH*** abzurechnen. Die Verrechnungspraxis sah so aus, dass die entsprechenden Beträge von ***DI Y*** an die ***XY OG*** verrechnet und von letzterer an die Bf weiterverrechnet wurden. Die Bf verrechnete die Beträge schließlich an die ***Z GmbH*** weiter.

Die Einbindung der Bf und der ***XY OG*** in die Verhältnisse zwischen der ***Z GmbH*** und ***DI Y*** erschöpfte sich vor diesem Hintergrund in der Funktion bloßer Verrechnungs- und Zahlstellen (zur diesbezüglichen höchstgerichtlichen Rechtsprechung siehe bereits oben).

Die unter Punkt II. 1. (Festgestellter Sachverhalt) des gegenständlichen Erkenntnisses angeführten, von der ***XY OG*** an die Bf und von dieser an die ***Z GmbH*** verrechneten Beträge (2013: 41.450,00 Euro; 2014: 37.589,13 Euro; 2015: 34.399,97 Euro; 2016: 41.525,33 Euro), die im Dienstverhältnis (§ 47 Abs 2 EStG 1988) von ***DI Y*** zur ***Z GmbH*** wurzeln, begründen als Bezüge von ***DI Y*** gemäß § 41 Abs 3 FLAG 1967 iVm § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 die Verpflichtung der ***Z GmbH*** zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag.

Dementsprechend wurden diese Beträge bei der ***Z GmbH*** im Gefolge einer dort durchgeführten GPLA dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen. Sie sind daher (unstrittig) aus der hier gegenständlichen Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wie folgt auszuschneiden:

Jahr	Monate, in denen entsprechend den obigen tabellarischen Aufstellungen Zuflüsse iSd § 19 Abs 1 EStG 1988 erfolgten	Summe der entsprechend den obigen tabellarischen Aufstellungen erfolgten Zuflüsse iSd § 19 Abs 1 EStG 1988	Abzüglich auf das Dienstverhältnis von ***DI Y*** zur ***Z GmbH*** entfallende Beträge (auszuscheidende Beträge)	Verbleibende Beträge
2012	Februar bis Dezember	240.300,00 Euro	-	240.300,00 Euro
2013	Februar bis Dezember	258.083,33 Euro	- 41.450,00 Euro	216.633,33 Euro
2014	Februar, März sowie Mai bis Dezember	270.250,00 Euro	- 37.589,13 Euro	232.660,87 Euro
2015	Februar sowie Juni bis Dezember	253.666,67 Euro	- 34.399,97 Euro	219.266,70 Euro
2016	Juli bis Dezember	218.895,72 Euro	- 41.525,33 Euro	177.370,39 Euro

Zur Abgabefestsetzung gemäß § 201 BAO:

Der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sind Selbstberechnungsabgaben. Für sie gilt § 201 BAO (vgl etwa VwGH 16.12.2009, 2009/15/0081).

§ 201 BAO in der für den Beschwerdefall maßgeblichen Fassung lautet:

„(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder 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.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,
2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,
3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,

(Anm.: Z 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.“

Gemäß § 41 Abs 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs 1 leg cit genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind ua Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Unter einem Sammelbescheid ist die formularmäßige Zusammenfassung mehrerer (isoliert rechtskraftfähiger) Bescheide zu verstehen (vgl etwa VwGH 19.12.2013, 2012/15/0039; siehe auch *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 198 Rz 8, mit weiteren Judikaturnachweisen). Die essenziellen Spruchbestandteile sind für sich gesondert anzuführen, da jede der kombiniert vorgenommenen Festsetzungen für sich anfechtbar ist (vgl etwa VwGH 9.8.2001, 2001/16/0243; siehe auch *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 198 Rz 8, mit weiteren Judikaturnachweisen).

Davon zu unterscheiden ist die in § 201 Abs 4 BAO für Selbstberechnungsabgaben vorgesehene zusammengefasste Festsetzung. Diese Bestimmung erlaubt die Festsetzung mehrerer Selbstberechnungsabgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) innerhalb derselben Abgabenart (also etwa Dienstgeberbeitrag für mehrere Monate desselben Jahres) in einem

Bescheid. Die zusammengefasste Festsetzung nach § 201 Abs 4 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl etwa *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 201 Rz 45).

Im vorliegenden Fall erließ das Finanzamt für jedes Streitjahr einen Sammelbescheid, der – jeweils unter gesondertem Ausweis der Bemessungsgrundlage und des Abgabebetrag – die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das jeweilige Streitjahr (dabei handelt es sich um einen isoliert rechtskraftfähigen Bescheid) und die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das jeweilige Streitjahr (dabei handelt es sich um einen isoliert rechtskraftfähigen Bescheid) sowie darüber hinaus einen Säumniszuschlag betreffend den Dienstgeberbeitrag für das jeweilige Streitjahr (dabei handelt es sich um einen isoliert rechtskraftfähigen Bescheid) umfasst.

Bei der Festsetzung des Dienstgeberbeitrages wurde vom Finanzamt für jedes Streitjahr von der Möglichkeit einer zusammengefassten Festsetzung gemäß § 201 Abs 4 BAO Gebrauch gemacht, die – wie auch dem die Bescheidbegründung bildenden Außenprüfungsbericht vom 13.11.2018 zu entnehmen ist – die Monate Jänner bis Dezember des jeweiligen Streitjahres umfasst.

Bei der Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag wurde vom Finanzamt ebenfalls für jedes Streitjahr von der Möglichkeit einer zusammengefassten Festsetzung gemäß § 201 Abs 4 BAO Gebrauch gemacht, die – wie auch dem die Bescheidbegründung bildenden Außenprüfungsbericht vom 13.11.2018 zu entnehmen ist – die Monate Jänner bis Dezember des jeweiligen Streitjahres umfasst.

Der steuerliche Vertreter der Bf wendet unter Hinweis darauf, dass der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag Monatsabgaben seien, ein, weder aus den angefochtenen Bescheiden noch aus dem Außenprüfungsbericht noch aus der Niederschrift zur Schlussbesprechung gingen die Bemessungsgrundlagen und die Abgaben für die einzelnen Monate sowie die diesbezüglichen Fälligkeiten hervor. Die Höhe der Monatsabgaben und deren Fälligkeiten seien zwingender Teil des Bescheidspruches (siehe das Protokoll zur mündlichen Verhandlung vom 5.6.2023).

Diese Ansicht teilt das Bundesfinanzgericht vor dem Hintergrund der höchstgerichtlichen Rechtsprechung nicht. § 201 Abs 4 BAO ermöglicht die zusammengefasste Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen (bzw von Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag) für mehrere oder alle Monate eines Kalenderjahres, ohne dass die monatlich geschuldeten Abgabebeträge im Bescheid gesondert angeführt werden müssten (vgl – sinngemäß zur Kommunalsteuer – VwGH 2.2.2023, Ra 2020/13/0012). Wenn der steuerliche Vertreter der Bf überdies ins Treffen führt, eine monatliche Aufsplittung des Dienstgeberbeitrages sei für die Berechnung des Säumniszuschlages und die dort vorgesehene Freigrenze erforderlich (siehe das Protokoll zur mündlichen Verhandlung vom 5.6.2023), so ist auf § 217 Abs 10 BAO zu verweisen, der zunächst anordnet, dass Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, nicht

festzusetzen sind, und überdies Folgendes vorsieht: *„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.“* Bei in einem Bescheid zusammengefasst festgesetzten Selbstberechnungsabgaben (§ 201 Abs 4 BAO) sind daher die Säumniszuschläge für die Anwendbarkeit der Bagatellgrenze zusammenzurechnen (vgl VwGH 2.2.2023, Ra 2020/13/0012).

Ungeachtet dessen erfordert die zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben iSd § 201 Abs 4 BAO aber stets, dass die in § 201 BAO genannten Festsetzungsvoraussetzungen für jede dieser Abgaben vorliegen (vgl etwa *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 201 Rz 44; *Ritz*, Festsetzung des Dienstgeberbeitrags und der Kommunalsteuer, AFS 2020, 82 [85]; weiters BMF, Richtlinien zur Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben [§ 201 BAO] und zur Haftungsinanspruchnahme nach § 202 BAO, Erlass vom 9.10.2009, BMF-010103/0138-VI/2009, AÖF 2009/278, Abschnitt 1.7.).

Daher dürfen Dienstgeberbeiträge (bzw Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag) nur für Monate, für welche die in § 201 BAO genannten Festsetzungsvoraussetzungen vorliegen, in einem Bescheid zusammengefasst festgesetzt werden (vgl etwa *Ritz*, AFS 2020, 85; siehe dazu auch das Beispiel in BMF, AÖF 2009/278, Abschnitt 1.7.: *„Die Selbstberechnung des Dienstgeberbeitrages erweist sich für März, April und Juli 2009 als rechtswidrig. Die Festsetzung darf daher die Monate Mai und Juni 2009 nicht mitumfassen“*; zu einem weiteren Beispiel siehe *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 201 Rz 44).

Wie bereits oben ausgeführt wurde, machte das Finanzamt im vorliegenden Fall sowohl bei der Festsetzung des Dienstgeberbeitrages als auch bei der Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag von der Möglichkeit einer zusammengefassten Festsetzung gemäß § 201 Abs 4 BAO Gebrauch, die jeweils die Monate Jänner bis Dezember des jeweiligen Streitjahres umfasst. Die in § 201 BAO genannten Festsetzungsvoraussetzungen sind jedoch, wie auch von der Finanzamtsvertreterin in der am 5.6.2023 am Bundesfinanzgericht abgehaltenen mündlichen Verhandlung eingeräumt wurde, nicht für sämtliche Monate des Streitzeitraumes erfüllt. Wie den oben unter Punkt „Zum Zufluss-Prinzip (§ 19 EStG 1988)“ dargestellten tabellarischen Übersichten zu entnehmen ist, betrifft dies folgende Monate des Streitzeitraumes:

- 2012: Jänner
- 2013: Jänner
- 2014: Jänner, April
- 2015: Jänner, März, April, Mai
- 2016: Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni

Damit umfassen die angefochtenen Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag der Jahre 2012, 2013, 2014, 2015 und 2016 sowie betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag der Jahre 2012, 2013, 2014, 2015 und 2016 auch Monate, in denen die in § 201 BAO genannten Festsetzungsvoraussetzungen nicht erfüllt sind.

Strittig ist, ob es dem Bundesfinanzgericht, wie vom Finanzamt vertreten, im Rahmen seiner Abänderungsbefugnis iSd § 279 BAO möglich ist, die zusammengefasste Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen (bzw von Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag) innerhalb eines Kalenderjahres auf jene Monate einzuschränken, hinsichtlich derer die in § 201 BAO genannten Festsetzungsvoraussetzungen erfüllt sind, oder ob dies, wie vom steuerlichen Vertreter der Bf zum Ausdruck gebracht, ausgeschlossen ist.

Gemäß § 279 Abs 1 BAO hat das Verwaltungsgericht (außer in den Fällen des § 278 BAO) immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

„Sache“ ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl etwa VwGH 2.2.2023, Ra 2020/13/0012; siehe weiters – mit Nachweisen aus der Rechtsprechung des VwGH – *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 279 Rz 10). Mit der Sache des Verfahrens wird auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis im Rechtsmittelverfahren festgelegt (vgl etwa VwGH 2.2.2023, Ra 2020/13/0012; VwGH 26.5.2021, Ra 2020/13/0073). Im Rahmen dieser „Sache“ ist es Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes, allfällige Rechtswidrigkeiten zu prüfen und die Aussprüche gegebenenfalls abzuändern (vgl VwGH 2.2.2023, Ra 2020/13/0012). Dem Bundesfinanzgericht ist vor diesem Hintergrund die erstmalige Vorschreibung einer Abgabe in der Entscheidung über das Rechtsmittel verwehrt (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 279 Rz 10, mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung des VwGH).

Im vorliegenden Fall war Inhalt des Spruches der angefochtenen Bescheide – und somit „Sache“ des Verfahrens – die zusammengefasste Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen für die Monate Jänner bis Dezember des jeweiligen Streitjahres sowie die zusammengefasste Festsetzung von Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag für die Monate Jänner bis Dezember des jeweiligen Streitjahres. Damit ist der Rahmen für die Abänderungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes im Rechtsmittelverfahren festgelegt.

Entgegen der Rechtsansicht des steuerlichen Vertreters der Bf ist es dem Bundesfinanzgericht nicht verwehrt, die mit den angefochtenen Bescheiden jeweils für sämtliche Monate eines Kalenderjahres erfolgte zusammengefasste Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen (bzw von Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag) jeweils auf jene Monate einzuschränken, hinsichtlich derer die in § 201 BAO genannten Festsetzungsvoraussetzungen erfüllt sind. Es kommt dadurch weder zur erstmaligen Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen (und von Zuschlägen

zum Dienstgeberbeitrag) für von den angefochtenen Bescheiden nicht umfasste Zeiträume, noch wird die Sache des Verfahrens sonst überstiegen. Das Bundesfinanzgericht bewegt sich – iSd oben zitierten Rechtsprechung des VwGH – innerhalb des Rahmens für die Abänderungsbefugnis im Rechtsmittelverfahren.

Die angefochtenen Bescheide waren daher wie im Spruch ersichtlich abzuändern.

Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision):

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

Mit der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung liegen demnach nicht vor.

Graz, am 1. Februar 2024