

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Anna Radschek und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Anna Mechtler-Höger, Hermann Greylinger und DI Wolfgang Weichselbraun, in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, vertreten durch klarkurs steuerberatung gmbh, Peter Floridangasse 4, 7100 Neusiedl am See, über die Beschwerde vom 09.03.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 10.02.2017, betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2011 bis 2014 in der Sitzung am 08.05.2019 im Beisein der Schriftführerin FOI<sup>in</sup> Andrea Newrkla nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen (BMG) und die Höhe des Dienstgeberbeitras (DB) und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag (DZ) betragen:

	BMG	DB	DZ
2011	285.984,88 €	12.869,32 €	1.143,94 €
2012	374.442,66 €	16.849,92 €	1.497,77 €
2013	407.467,77 €	18.336,05 €	1.629,87 €
2014	383.664,22 €	17.264,89 €	1.534,66 €

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

## Entscheidungsgründe

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde der Beschwerdeführerin (Bf) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Dem gleichzeitig elektronisch übermittelten Beschwerdeakt der belangten Behörde ist Folgendes zu entnehmen:

Im Zuge einer GPLA-Prüfung wurde folgende nunmehr streitgegenständliche Feststellung getroffen:

Herr X. sei zu 100% an der Bf beteiligt und gewerberechtlicher Geschäftsführer. Im Jahr 2009 sei ein Beratungs- und Managementvertrag zwischen der Bf und der Fa. U-KG (im Folgenden kurz: KG) abgeschlossen worden. Die KG habe der Bf für die vom Komplementär erbrachten Geschäftsführertätigkeiten Honorare in folgender Höhe in Rechnung gestellt:

2011	2012	2013	2014
67.800,00 €	60.000,00 €	60.000,00 €	66.000,00 €

Der Gesellschafter-Geschäftsführer sei zweifelsfrei mit der Führung der Geschäfte betraut und in den betrieblichen Organismus der Bf eingegliedert.

Die Vorgangsweise, dass der Geschäftsführer von der Bf keine Entlohnung erhalte, sondern von der KG entsprechende Bezüge in Rechnung gestellt würden, sei keineswegs fremdüblich und lege die Vermutung nahe, dass diese Art der Verrechnung nur gewählt worden sei, um eine Qualifikation dieser Beträge als Geschäftsführervergütungen zu vermeiden und Abgaben zu sparen. Die monatlichen Rechnungen der KG an die Bf würden pauschal auf 5.000,00 Euro lauten. Im Managementvertrag seien im Leistungsumfang einzelne Punkte im kaufmännischen/organisatorischen Bereich und im strategisch/operativen Bereich angeführt. Aus den Abrechnungen seien außer den Managementleistungen keine weiteren Leistungen der KG erkennbar. Mangels einer differenzierten Abrechnung von anderen Leistungen als den pauschal abgegoltenen seien die Honorare Herrn X. als Geschäftsführerbezüge zuzurechnen und in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ einzubeziehen.

Das Finanzamt erließ dieser Feststellung Rechnung tragende Bescheide, mit denen DB und DZ für die von der KG der Bf in Rechnung gestellten Beträge vorgeschrieben wurden.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Beschwerde führte der steuerliche Vertreter der Bf aus, bei den von der KG in Rechnung gestellten Beträgen handle es sich nicht um Honorare für erbrachte Geschäftsführertätigkeiten, sondern vielmehr um Honorare für verschiedenste EDV- und Verwaltungsdienstleistungen.

Ergänzend sei auch anzumerken, dass an der KG nicht nur Herr X., sondern auch dessen Gattin, Frau Y. beteiligt sei. Frau Y. sei als Kommanditistin der KG Prokura erteilt worden. Sie könne die Gesellschaft ebenfalls selbstständig vertreten.

Die entsprechenden Leistungen seien auf Grundlage eines schriftlich abgeschlossenen Vertrages durch die KG erbracht worden, an der Herr X. und Frau Y. zu jeweils 50% beteiligt seien. Auch Frau Y. habe in gleichem zeitlichem Ausmaß Leistungen auf Basis der vertraglichen Grundlage erbracht. Bei der Kommanditistin handle es sich um eine mittätige Kommanditistin, die aus dieser Tätigkeit auch nach § 2 GSVG sozialversichert sei.

Die KG erziele neben den beschwerdegegenständlichen Einnahmen auch maßgebliche sonstige Einnahmen. Die Umsatzerlöse der KG beliefen sich in den Streitjahren auf

folgende Jahresbeträge, wovon die in der folgenden Tabelle dargestellten Anteile auf Tätigkeiten für die Bf entfielen:

	Umsatzerlöse KG gesamt	davon der Bf in Rechnung gestellt	
2011	187.200,00 €	67.800,00 €	36,22 %
2012	170.400,00 €	60.000,00 €	35,21 %
2013	169.600,00 €	60.000,00 €	35,38 %
2014	176.900,00 €	66.000,00 €	37,31 %

Es würden nicht nur die Geschäftsführungsleistungen von Herrn X., sondern insbesondere auch diverse Verwaltungsleistungen (Berichtswesen, Buchhaltung, Personalwesen, Versicherungswesen, Liquiditätsplanung, Kundenbetreuung, Kunden- und Lieferantenpflege) im überwiegenden Ausmaß von Frau Y. erbracht.

Bei der KG handle es sich um eine Gesellschaft, die mit dem Zweck errichtet worden sei, verschiedene kaufmännische Leistungen für eine Mehrzahl von Kunden in Österreich, aber auch im Ausland anzubieten und zu erbringen. Damit unterscheide sich der vorliegende Fall maßgeblich von den im Rahmen der Außenprüfung angeführten VwGH-Erkenntnissen, in denen jeweils ausschließlich Geschäftsführungsleistungen an die Kapitalgesellschaft erbracht und verrechnet und seitens der verrechnenden Gesellschaft keine (nennenswerten) anderen Leistungen erbracht worden seien und keine anderen Kunden vorhanden gewesen seien.

Aus der neueren VwGH-Judikatur gehe hervor, dass eine Drittanstellung von Geschäftsführern sehr wohl zulässig und auch steuerlich anzuerkennen sei. Diesbezüglich sei auf die entsprechende Entscheidungsbesprechung von Leitner "VwGH zur Einkünftezurechnung an eine Management GmbH", ÖStZ 2014, 591 ff, verwiesen, der zum Schluss komme, dass die Zurechnung von Einkünften, die aus der Gestellung eines Geschäftsführers erzielt würden, an eine Management GmbH auf Grundlage der allgemeinen Zurechnungsgrundsätze grundsätzlich anzuerkennen sei. Eine Zurechnung an die natürliche Person (den Geschäftsführer) könne nur bei Vorliegen eines Scheingeschäftes erfolgen. Leitner führe dazu weiter aus, eine ernsthaft gewollte und dementsprechend durchgeführte Drittanstellung eines Geschäftsführers sei aber grundsätzlich nicht als Scheingeschäft zu qualifizieren. Auch das BFG (RV/7102649/2013) interpretiere die Judikatur in die gleiche Richtung: "Der VwGH hat somit dargelegt, dass eine Zurechnung an den Geschäftsführer de facto nur im Fall des Vorliegens von Missbrauch oder eines Scheingeschäftes möglich ist."

Die Tätigkeit der KG erschöpfe sich nicht in der Geschäftsführertätigkeit des Herrn X., sondern es würden verschiedenste Leistungen durch mehrere Personen an verschiedene Kunden erbracht, sodass ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 22

BAO nicht vorliege, da dies nach der herrschenden Lehre und Judikatur nur dann der Fall sei, wenn keine außersteuerlichen Gründe für die gewählte Abwicklung vorlägen.

Auch die Entwicklung im Einkommensteuerrecht spreche für diese Auslegung. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2015 sei § 2 Abs. 4a EStG eingeführt worden, wonach Einkünfte aus einer Tätigkeit als organschaftlicher Vertreter einer Körperschaft sowie aus einer höchstpersönlichen Tätigkeit der leistungserbringenden natürlichen Person zuzurechnen seien, wenn die Leistung von einer Körperschaft abgerechnet werde, die unter dem Einfluss dieser Person stehe und über keinen eigenständigen, sich von dieser Tätigkeit abhebenden Betrieb verfüge. Höchstpersönliche Tätigkeiten seien nur solche als Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragender.

Die Erläuternden Bemerkungen führten dazu aus, dass entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis nunmehr ausdrücklich geregelt werden sollte, dass bei bestimmten, taxativ aufgezählten höchstpersönlichen Tätigkeiten unter bestimmten Voraussetzungen trotz Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft die erzielten Einkünfte unmittelbar jener natürlichen Person zuzurechnen seien, die diese Leistungen erbringe. Würden Leistungen nicht von einer "zwischengeschalteten" Körperschaft geschuldet, sondern finde lediglich eine Verrechnung über diese statt, die somit als Zahlstelle fungiere, dann seien die Einkünfte schon bisher direkt der leistungserbringenden natürlichen Person zuzurechnen gewesen. Mit der Einführung der neuen gesetzlichen Bestimmung solle darüber hinausgehend auch in jenen Fällen eine direkte Zurechnung stattfinden, in denen eine "zwischengeschaltete" Körperschaft formal Vertragspartner des Leistungsempfängers sei und die Leistungen dementsprechend von dieser Körperschaft abgerechnet würden. Die Zurechnung an die leistungserbringende natürliche Person solle allerdings nur dann vorgenommen werden, wenn es sich um eine Körperschaft handle, die unter dem Einfluss der leistungserbringenden natürlichen Person stehe und über keinen eigenständigen, sich von dieser Tätigkeit abhebenden Betrieb verfüge.

Die Erläuternden Bemerkungen gingen offenbar davon aus, dass bei Vorliegen einer vertraglichen Vereinbarung bis zur Gesetzwerdung des § 2 Abs. 4a EStG eine Umqualifikation nicht möglich sein solle, ab Gesetzwerdung allerdings bei Vorliegen einer vertraglichen Grundlage eine Umqualifikation ("darüber hinausgehend") dann möglich sein solle, wenn die Gesellschaft keinen eigenen Betrieb habe.

Da im konkreten Fall auf einer vertraglichen Grundlage über die Geschäftsführungsleistungen hinausgehende Leistungen erbracht würden, wäre daher eine Umqualifikation entsprechend der Aussagen in den Erläuternden Bemerkungen grundsätzlich erst ab Gesetzwerdung des § 2 Abs. 4a EStG möglich, zumal nur für den Fall, dass die Gesellschaft nahezu ausschließlich Honorare für die Geschäftsführungstätigkeiten beziehe, was im konkreten Fall nicht zutreffe.

Selbst für den Fall, dass eine Zurechnung der an die KG bezahlten Honorare an den Geschäftsführer persönlich erfolge, sei entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht das gesamte Honorar in die Bemessungsgrundlage

für den DB und DZ einzubeziehen. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis 2013/13/0061 klargestellt, dass es darauf ankomme, inwieweit der Gesellschafter selbst bei Ausführung der von der Gesellschaft lukrierten Aufträge tätig werde. Soweit die Leistungen von der Belegschaft des Einzelunternehmens erbracht würden, käme eine Einbeziehung der in Rechnung gestellten Beträge in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ nicht in Betracht. Demnach seien auch im konkreten Fall, sofern überhaupt eine Umqualifikation denkbar sei, nur die Honoraranteile in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ einzubeziehen, die auf die durch Herrn X. selbst erbrachten Leistungen entfielen.

Der steuerliche Vertreter verzichtete auf die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung.

In ihrer Stellungnahme zur Beschwerde führte die Prüferin aus, im Zuge der Prüfung sei nicht nachgewiesen worden, wer konkret welche Leistungen erbracht habe. Es seien nur die Honorarnoten für die Dienstleistungen der KG an die Bf laut Managementvertrag vorgelegt worden. Es sei nicht fremdüblich, nachträglich die erbrachten Leistungen der Kommanditistin zuzurechnen.

Sei - wie im vorliegenden Fall - der Gesellschafter-Geschäftsführer zweifelsfrei mit der Führung der Geschäfte betraut, so sei in Folge des über einen längeren Zeitraumes andauernden Tätigwerdens die Eingliederung in den betrieblichen Organismus gegeben. Dabei sei es unerheblich, ob er gegebenenfalls selber tätig werde oder dafür sorge, dass die ihn treffenden Obliegenheiten von anderen erledigt würden. In beiden Fällen sei das Tätigwerden dem Gesellschafter-Geschäftsführer zuzurechnen und könne im Hinblick auf den DB und DZ nicht umgangen werden.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass ein Durchgriff auf die zwischengeschaltete Gesellschaft zulässig sei (VwGH 28.05.2009, 2006/15/0360; VwGH 25.06.2008, 2008/15/0014). Die im vorliegenden Fall gewählte Vorgangsweise sei keineswegs fremdüblich und lege die Vermutung nahe, dass diese Art der Verrechnung durch die KG nur gewählt worden sei, um eine Subsumtion der Beträge unter § 22 Z 2 EStG 1988 zu vermeiden. In jedem Fall sei die Geschäftsführung einer GmbH gemäß § 15 GmbHG eine durch eine natürliche Person auszuführende höchstpersönliche Tätigkeit.

Über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes legte der steuerliche Vertreter neben den Buchhaltungskonten 5100 ("Leistungen Dritte"), 7500 ("Fremdleistung Verwaltung") und 7550 ("Fremdleistung Vertrieb") Rechnungen aus den Jahren 2011 bis 2014 vor, die an folgende Gesellschaften adressiert sind:

- GmbH1
- GmbH2
- GmbH3
- GmbH4

In der Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung wurde der steuerliche Vertreter ersucht, die in den Jahren 2012 bis 2014 von der U-KG gelegten Eingangsrechnungen zur mündlichen Verhandlung mitzubringen.

Im Rahmen der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung legte der steuerliche Vertreter die abverlangten Unterlagen vor und hielt fest, dass die Rechnungen der Jahre 2012 bis 2014 jenen des Jahres 2011 entsprechen würden.

Der steuerliche Vertreter brachte vor, es seien Gesellschaftsanteile verschiedener Gesellschaften, an denen Herr X. zunächst beteiligt gewesen sei, wieder verkauft worden, wobei dann auch die Geschäftsführung durch ihn beendet worden sei. Die Finanzbuchhaltungen seien aber teilweise weitergeführt worden.

Frau Y. sei bis zur Gründung der KG bei der Bf als Angestellte beschäftigt gewesen. Sie habe ihre Agenden im Rahmen der KG für die Bf und die weiteren Gesellschaften fortgeführt. Insbesondere werde von ihr die gesamte Finanzbuchhaltung, das Personalwesen sowie teilweise auch die Beratung von Kunden im Hinblick auf das Anlagen- und Finanzbuchhaltungsprogramm übernommen. Die Kunden würden Frau Y. als Ansprechpartnerin bevorzugen, weil diese selbst mit dem Programm arbeite und daher am ehesten die Probleme nachvollziehen könne. Die Wünsche der Kunden gebe sie dann an einen Softwareentwickler weiter.

In der Buchhaltung seien die von der KG in Rechnung gestellten Honorare in etwa gedrittelt worden und auf die Konten "Bezogene Leistungen durch Dritte", "Verwaltungskosten" und "Vertriebskosten" aufgeteilt worden, um in der Bf die Übersicht zu behalten.

Die Aufteilung der Honorarnoten auf die einzelnen Kostenstellen sei nach Erfahrungswerten vorgenommen worden, eine konkrete Stundenaufzeichnung habe im Hinblick auf die Anzahl der zu betreuenden Firmen und auf das Tätigkeitsfeld aus Kostengründen nicht vorgenommen werden können.

Die Beteiligungen an den weiteren GmbH's habe sich dadurch ergeben, dass Mitarbeiter von Kunden Gesellschaften gegründet hätten, um dort für neue Kunden vergleichbare Dienstleistungen anzubieten. In weiterer Folge seien sie an Herrn X. mit dem Ersuchen herangetreten, in den jeweiligen Unternehmen mitzuwirken. Die dort erbrachten Leistungen seien bis 2009 nicht honoriert worden, sondern maximal über ausgeschüttete Dividenden vergolten worden. Auch um diesen Zustand zu beenden, sei die KG gegründet worden, damit alle von der KG betreuten GmbH's die bezogenen Leistungen entsprechend honoriert hätten.

Der Finanzamsvertreter weist darauf hin, dass bis zur Gründung der KG Geschäftsführerbezüge in Höhe von 50.000,00 Euro ausbezahlt und verbucht worden seien. Ab Gründung der KG seien jedoch bei der Bf keine Geschäftsführerbezüge mehr gebucht worden.

## **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Der Senat stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die beschwerdeführende Partei ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, an der X. zu 100 % beteiligt ist. Er ist auch deren allein vertretungsbefugter Geschäftsführer. Von der Bf erhält er für seine Geschäftsführertätigkeit keine Vergütung.

Datiert mit 07.01.2009 schloss die Bf mit der U-KG (im Folgenden kurz: KG) einen Beratungs- und Managementvertrag. Die wesentlichen Bestimmungen dieses Vertrages lauten auszugsweise:

### **"§ 1**

#### **Leistungsumfang**

Die seitens der Auftragnehmerin an für die Auftraggeberin zu erbringenden Management- und Beratungsleistungen werden wie folgt definiert:

##### **1. KAUFMÄNNISCHER:/ORGANISATORISCHER BEREICH:**

###### **1.1. Berichtswesen**

Organisation und laufende Betreuung sowie Optimierung des internen standardisierten, monatlichen Berichtswesens inkl. Soll/Ist-Vergleichen, laufender Überwachung und regelmäßiger Berichterstattung;

###### **1.2. Versicherungswesen:**

Auswahl von Versicherungen, Verwaltung und Abwicklung des gesamten Versicherungswesens von Offerteinholung bis hin zur Schadensabwicklung.

###### **1.3 EDV:**

Laufende Beratung und Optimierung im EDV-Bereich, sowohl betreffend Hard- als auch Software-Strategien, insbesondere im Bereich der kaufmännischen Anwendungen.

###### **1.4. Personal:**

Personalberatung, Personalentwicklung, Erstellung von Personalsollstellenplänen, Personalbeschaffung, insbesondere von Führungskräften, Managementberatung über den hierarchischen Personalaufbau.

###### **1.5. Finanzen:**

Finanzberatung für kurzfristige, mittel- und langfristige Kapitalbeschaffungen bzw. Kapitalanlagen im In- und Ausland einschließlich Leasingfinanzierungen. Weiters Vereinbarung mit Banken, laufende Liquiditätskontrolle und Zahlungsoptimierung sowie

###### **1.6. Beratung in allen kaufmännischen und finanziellen Belangen.**

##### **2. STRATEGISCH/OPERATIVER BEREICH:**

Unterstützung bei der Pflege von Lieferanten- und Kundenbeziehungen sowie fachgerechte Betreuung der wichtigsten Lieferanten und Kunden.

Laufende Optimierung des Produkt- und Dienstleistungsangebotes.

Beratung in den Bereichen Unternehmensstrategie sowie Strategieentwicklung, insbesondere betreffend möglicher neuer Geschäftsfelder sowie neuer Märkte.

Bei der Erbringung dieser Leistungen hat die Auftragnehmerin die Interessen der Auftraggeberin zu wahren.

Während der Vertragsdauer steht die Auftragnehmerin der Auftraggeberin in freier Zeiteinteilung, jedoch im Ausmaß von rd. 115 Arbeitstagen p.a. zur Erfüllung der unter Punkt I. genannten Aufgaben zur Verfügung, wobei eine Verteilung der Arbeitstage möglichst gleichmäßig über das gesamte Jahr zu erfolgen hat. Es liegt im Ermessen der Auftragnehmerin, von welchem Ort ihre Dienstleistungen für die Auftraggeberin erfüllt und welcher und wie vieler Fach-/Führungskräfte sie sich dazu bedient. Einmal bereitgestellte Fach-/Führungskräfte sind jederzeit durch geeignete andere ersetzbar.

.....

## § 2

### ENTGELT

1. Die Auftragnehmerin erhält zur Abgeltung ihrer Leistungen aus diesem Vertrag ein monatliches Pauschalhonorar von € 5.000,00 (EURO fünftausend) zuzüglich 20 % Umsatzsteuer. Dieses Pauschalhonorar unterliegt jährlich einer Anpassung an geänderte Marktverhältnisse, wobei allfällige Änderungen des für die Folgejahre zur Verrechnung gelangenden Pauschalhonorars jeweils im ersten Quartal des entsprechenden Jahres schriftlich zu vereinbaren sind. Mangels diesbezüglicher Einigung bleibt das Pauschalhonorar in der bisherigen Höhe aufrecht.

.....

## § 3

1. Der Vertrag beginnt mit 1. Jänner 2009.

....."

Die KG legte monatliche Honorarnoten, in denen sie für erbrachte Dienstleistungen pauschal ein Nettohonorar in Höhe von 5.000,00 Euro in Rechnung stellte. In den Monaten Oktober, November und Dezember 2011 wurden zusätzlich monatlich 2.600,00 Euro in Rechnung gestellt.

An der KG sind X. als Komplementär und Y. als Kommanditistin zu je 50 % beteiligt. Frau Roser ist laut Firmenbuchauszug Prokuristin der KG.

Die KG, die in den Streitjahren keine Dienstnehmer beschäftigte, erbrachte neben den Leistungen für die Bf auch Leistungen für Gesellschaften, die im Einflussbereich des Geschäftsführers standen, weil er an deren Stammkapital beteiligt war und/oder

die Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen hat. Diese Gesellschaften wurden von Mitarbeitern von Kunden gegründet, Herr X. wirkte über deren Ersuchen in den jeweiligen Unternehmen mit. Da die dort erbrachten Leistungen jedoch nicht honoriert wurden, wurde die KG gegründet, damit alle von der KG betreuten Gesellschaften die bezogenen Leistungen auch bezahlten.

Die Leistungen, die die KG in Rechnung stellte, wurden sowohl von Herrn X. als auch von seiner Gattin erbracht, die bis zur Gründung der KG bei der Bf als Angestellte beschäftigt war. Nach Gründung der KG erledigte sie die bisher als Angestellte der Bf wahrgenommenen Aufgaben nunmehr als Kommanditistin der KG sowohl für die Bf als auch für die anderen GmbH's. Ihr Tätigkeitsbereich umfasste die gesamte Finanzbuchhaltung, das Personalwesen sowie teilweise auch die Beratung von Kunden im Hinblick auf das Anlagen- und Finanzbuchhaltungsprogramm.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die aktenkundigen Unterlagen, die im Rahmen des Ermittlungsverfahrens bzw im Zuge der mündlichen Verhandlung beigebrachten Unterlagen und auf das glaubwürdige Vorbringen von X. und Y..

Rechtliche Würdigung:

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

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBI. 1993/818 sind Dienstnehmer alle 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 idF BGBI 1998/818 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988, sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

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

Wie der VwGH in ständiger Judikatur ausführt, sind § 41 Abs. 2 und 3 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung betrifft.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 fallen (neben anderen taxativ aufgezählten Einkünften) gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht

einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für die ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes wesentlich beteiligt war.

Die Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Die Bf schloss mit der KG, deren Komplementär der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf ist, einen Beratungs- und Managementvertrag ab, auf dessen Grundlage unterschiedlichste Leistungen der beiden Gesellschafter der KG im kaufmännisch/organisatorischen Bereich und im strategisch/operativen Bereich erbracht wurden.

Der Streit geht darüber, ob die Beträge, die von der Bf an die KG für die im Vertrag angeführten und von den Gesellschaftern erbrachten Leistungen bezahlt worden sind, dem Geschäftsführer oder der KG zuzurechnen sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist in erster Linie die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretenden Gestaltung der Dinge. Dabei ist eine rechtliche Gestaltung nur dann unmaßgebend, wenn sie dem wirtschaftlichen Gehalt nicht entspricht (VwGH 04.09.2014, 2011/15/0149). Erfolgt die Zwischenschaltung einer Personen- bzw. Kapitalgesellschaft nur zur Umgehung der sonst anfallenden Lohnabgaben, und können keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe für die ungewöhnliche Gestaltung angeführt werden, dann sind die Einkünfte nicht der Gesellschaft, sondern dem Geschäftsführer selbst zuzurechnen.

Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.09.2014, 2011/13/0092, sprach der Gerichtshof unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 04.09.2014, 2011/15/0149, aus, die Drittanstellung eines Geschäftsführers könne steuerlich wirksam sein, wenn sie ernsthaft gewollt sei und dementsprechend durchgeführt werde. In diesem Fall seien schriftliche "Consulting- und Managementverträge" vorgelegen und sei ein umfangreiches Vorbringen zu den wirtschaftlichen Hintergründen erstattet worden.

Auch im vorliegenden Fall lag ein schriftlicher Beratungs- und Managementvertrag vor, den die Bf mit der KG zu Beginn des Jahres 2009 abschloss. Auf Grund dieses Vertrages erbrachten der Gesellschafter-Geschäftsführer als Komplementär der KG, aber auch die Kommanditistin unterschiedliche Leistungen zur Verwirklichung des Unternehmenszweckes der Bf. Es ist daher davon auszugehen, dass auf Grund der

gewählten vertraglichen Gestaltung und der glaubhaften Ausführungen im Rahmen der mündlichen Verhandlung die "Drittanstellung" des Geschäftsführers ernsthaft gewollt ist.

Zu prüfen war daher in weiterer Folge, ob die Zwischenschaltung der KG nur zur Umgehung der sonst anfallenden lohnabhängigen Abgaben erfolgt ist (vgl *Leitner*, VwGH zur Einkünftezurechnung an eine "Management-GmbH", ÖStZ 2014, 591), da diesfalls eine Zurechnung an die KG nicht rechtens wäre.

Diesbezüglich ist anzumerken, dass beide Gesellschafter der KG vergleichbare Leistungen auf ebenfalls vertraglicher Grundlage auch für weitere Gesellschaften, an denen Herr X. beteiligt war und/oder in denen er die Funktion der Geschäftsführung innehatte, erbrachten. Die für diese Gesellschaften ursprünglich ohne Entlohnung verrichteten Tätigkeiten wurden durch die Gründung der KG in dieser gebündelt, von dieser in Rechnung gestellt und waren somit ab diesem Zeitpunkt auch entsprechend zu honorieren. Im vorliegenden Fall stellte X. in der mündlichen Verhandlung ausführlich und glaubhaft die Beweggründe für Gründung der KG und die Bündelung der Geschäftsführungsagenden für die Bf und andere Gesellschaften dar. Die von X. aufgezeigten Gründe erweisen sich als durchaus nachvollziehbar und gewichtig, weshalb das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung vom Senat verneint wurde.

Die von der KG in Rechnung gestellten Beträge sind daher der KG und nicht dem Geschäftsführer zuzurechnen. Der Beschwerde war daher Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide waren abzuändern.

### **Zulässigkeit einer Revision**

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

Die im gegenständlichen Fall zu klärende Rechtsfrage bestand in der Beurteilung, ob die Zwischenschaltung der KG in steuerlicher Hinsicht anzuerkennen ist. Dabei orientierte sich das Bundesfinanzgericht an der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 04.09.2014, 2011/15/0149; VwGH 24.09.2014, 2011/13/0092). Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher zu verneinen. Die Revision war dementsprechend für unzulässig zu erklären.

Wien, am 22. Mai 2019

