

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Anna Radschek und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Elfriede Murtinger, Gregor Ableidinger und Ing. KomzIR. Hans Eisenkölbl im Beisein der Schriftführerin Andrea Newrkla in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch taxsolution steuerberatungs gmbh, Mariahilfer Straße 103/2/45b, 1060 Wien, über die Beschwerden vom 02.03.2016 und vom 10.07.2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 27.01.2016 betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2013 sowie vom 02.07.2018 betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2014 bis 2016 in der Sitzung am 22.10.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben - Dienstgeberbeitrag (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) - betragen:

Jahr	BMG	DB	DZ
2013	586.555,16 €	26.394,98 €	2.346,22 €
2014	697.307,22 €	30.568,82 €	2.717,23 €
2015	663.002,44 €	29.835,11 €	2.652,01 €
2016	568.536,22 €	25.584,13 €	2.274,14 €

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

Entscheidungsgründe

Gegenstand des Unternehmens der beschwerdeführenden Gesellschaft mit beschränkter Haftung bilden laut Gesellschaftsvertrag die Erwachsenenbildung im Wirtschaftsbereich,

Managementberatung im Personalbereich, Seminartätigkeit, Coaching, Supervision, Zurverfügungstellung von Arbeitskräften im Personalbereich, Personalaus- und Weiterbildung, Erstellung von Bildungsbedarfs- und anderen Studien und der Handel mit Waren aller Art.

An der beschwerdeführenden Gesellschaft sind beteiligt:

- Herr [Gf1] mit einer Stammeinlage von 150.000,00 ATS,
- Herr [Gf2] mit einer Stammeinlage von 150.000,00 ATS,
- Frau [Gf3] mit einer Stammeinlage von 100.000,00 ATS und
- Herr [Gf4] mit einer Stammeinlage von 100.000,00 ATS.

Im Rahmen von die Jahre 2009 bis 2013 und die Jahre 2014 bis 2016 umfassenden gemeinsamen Prüfungen lohnabhängiger Abgaben (GLPA) wurden im wesentlichen folgende gleichlautende Feststellungen getroffen:

Die Geschäftsführung der beschwerdeführenden Gesellschaft werde von den oben angeführten Gesellschaftern wahrgenommen. Die Geschäftsführungstätigkeit sei laut den ursprünglichen Geschäftsführerverträgen unentgeltlich ausgeübt worden. Aufgrund einer Adaptierung der Geschäftsführerverträge stehe ab dem Jahr 2016 sowohl Herrn [Gf1] als auch Herrn [Gf2] ein monatliches Entgelt von 500,00 Euro für die Geschäftsführung zu. Sie hätten daher im Jahr 2016 insgesamt 12.000,00 Euro an Geschäftsführerentgelt erhalten, während in den Zeiträumen davor kein Geschäftsführerentgelt ausbezahlt worden sei.

Die genannten Gesellschafter-Geschäftsführer hätten eigene Gesellschaften gegründet und ihre Leistungen über diese Firmen abgerechnet.

Folgende Firmen seien gegründet worden, die nunmehr mit folgendem Firmenwortlaut im Firmenbuch eingetragen seien :

- [Gf2] Beratungs- und Dienstleistungs-KG
- [Gf3Gf4] Beratungs- und Dienstleistungs-KG
- [Gf1] KG

In den Kommanditgesellschaften seien de facto keine Personen tätig, die nicht auch an der beschwerdeführenden Gesellschaft beteiligt seien. Außerdem habe nicht nachgewiesen werden können, dass auch Leistungen der Kommanditgesellschaften gegenüber anderen Auftraggebern in einem wesentlichen Ausmaß erbracht würden. Es sei auch nicht nachvollziehbar, wie die von den Gesellschaftern mit deren Angehörigen gegründeten Kommanditgesellschaften am Markt in Erscheinung getreten seien. Jedenfalls sei eine Kontaktaufnahme über das Internet auszuschließen, da keine der Kommanditgesellschaften über eine Homepage verfüge. Dieser Umstand sei - vor dem Hintergrund der Tätigkeit als solche - in der heutigen Zeit jedenfalls unüblich. Ebenso scheine es keine eigenen Telefonnummern zu geben.

Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass Personengesellschaften gegründet würden, die Geschäftspartner jeweils an der anderen Personengesellschaft als

unbeschränkt haftender Gesellschafter beteiligten würden ([Gf1] KG und [Gf3Gf4] KG), die persönlich erbrachten Leistungen von diesen Personengesellschaften in Rechnung gestellt würden und in Folge dessen der persönlich erwirtschaftete Gewinn mit dem Geschäftspartner geteilt werde. Die entsprechende Zuordnung der jeweils in Rechnung gestellten, persönlich erbrachten Leistungen der Gesellschafter-Geschäftsführer werde über die Gewinnverteilung in den Kommanditgesellschaften offenbar wieder hergestellt. In diesem Zusammenhang sei es nicht nachvollziehbar und nicht fremdüblich, dass unbeschränkt haftende Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft (Komplementär) einen wesentlich geringeren Gewinnanteil an der Gesellschaft zugesprochen erhalten würden als der beschränkt haftende Gesellschafter (Kommanditist).

Als Grundlage für die Verrechnungen der von den Gesellschaftern jeweils persönlich erbrachten Leistungen diene jeweils eine Kooperationsvereinbarung vom 22.12.1996, die für alle drei Kommanditgesellschaften gleichlautend seien. Anzumerken sei, dass die drei Personengesellschaften etwa im gleichen Zeitraum gegründet und im Firmenbuch eingetragen worden seien:

- [Gf1] KG am 11.02.1997 im Firmenbuch eingetragen
- [Gf2] Beratungs- und Dienstleistungs-KG am 21.12.1996 im Firmenbuch eingetragen, sowie
- [Gf3Gf4] Beratungs- und Dienstleistungs- KG am 15.02.1997 im Firmenbuch eingetragen

Dies erhöhe den Verdacht, dass diese Gesellschaften lediglich als Verrechnungsstelle genutzt würden.

Die beschwerdeführende Gesellschaft sei laut Firmenbuch im Geschäftszweig Unternehmensberatung (Coaching, Personalentwicklung) tätig. Laut Homepage fördere sie nachhaltig den Unternehmenserfolg ihrer Kunden mit individuellen, flexiblen Konzepten und umfasse das Methodenspektrum Consulting, Training, Coaching, Research & Assessment.

Herr [Gf2] sei sowohl gewerberechtlicher als auch handelsrechtlicher Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft und zu 30% an dieser beteiligt. Laut den Ausführungen auf der Homepage sei Herr [Gf2] neben der Geschäftsführung auch für Sales, Training, Consulting und Coaching zuständig. Für seine Leistungen (Projekttag, Coaching, Konzepte) lege er regelmäßig Rechnungen über die [Gf2] Beratungs- und Dienstleistungs-KG, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter er sei. Die von Herrn [Gf2] betriebene KG verfüge den Ermittlungsergebnissen der GPLA zu Folge über keinen sich von der natürlichen Person abhebenden wesentlichen Geschäftsbetrieb. Der Sitz der [Gf2] Beratungs- und Dienstleistungs-KG befinde sich an der Wohnadresse des [Gf2] .

Herr [Gf1] sei handelsrechtlicher Gesellschafter der beschwerdeführenden Gesellschaft und zu 30% an dieser beteiligt. Laut den Ausführungen auf der Homepage sei Herr [Gf1] neben der Geschäftsführung auch für Finanz, Consulting, Training und Coaching zuständig. Für seine Leistungen (Seminar-Beratungstage, Coaching,

Stunden für Konzepte) lege er regelmäßig Rechnungen über die [Gf1] KG, deren unbeschränkt haftende Gesellschafter Frau [Gf3] und Herr [Gf4] seien. Herr [Gf1] selbst sei als Kommanditist der KG eingetragen, begründe aber offensichtlich keine ASVG-Versicherung, da keine derartige Speicherung vorliege. Die [Gf1] KG verfüge den Ermittlungsergebnissen der GPLA zu Folge über keinen sich von der natürlichen Person des [Gf1] abhebenden wesentlichen Geschäftsbetrieb. Der Sitz der Kommanditgesellschaft befinde sich an der Wohnadresse von Frau [Gf1Frau].

Frau [Gf3] und Herr [Gf4] seien handelsrechtliche Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft und zu jeweils 20% an dieser beteiligt. Laut den Ausführungen auf der Homepage seien sie neben der Geschäftsführung auch für Consulting, Training und Coaching (Frau [Gf3] darüber hinaus noch für Marketing und Research und Herr [Gf4] für Sales) zuständig. Für ihre Leistungen (Seminartage, Coaching, Konzepte) legten sie regelmäßig Rechnungen über die [Gf3Gf4] Beratungs- und Dienstleistungs-KG, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter Herr [Gf1] sei. Frau und Herr [Gf3Gf4] seien als Kommanditisten der KG eingetragen, begründeten aber offensichtlich keine ASVG-Versicherung, da keine derartigen Speicherungen vorlägen. Die [Gf3Gf4] Beratungs- und Dienstleistungs-KG verfüge den Ermittlungsergebnissen der GPLA zufolge über keinen sich von den natürlichen Personen [Gf3] und [Gf4] abhebenden wesentlichen Geschäftsbetrieb. Der Sitz der Kommanditgesellschaft befinde sich an der Wohnadresse von Frau [Gf3] (lt. Firmenbuch) bzw. von Herrn [Gf4] (lt. Rechnungen).

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. März 2012, 2009/08/0010, sei entnehmbar, dass es bei Vereinbarungen über die Leistungserbringung mit einer Personengesellschaft wie bei Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft zur Zurechnung des vereinbarten Entgelts an die die Leistung unmittelbar erbringende natürliche Person kommen könne. Einkünfte seien direkt der leistungserbringenden natürlichen Person zuzurechnen, wenn die Leistungen nicht von einer "zwischenengeschalteten" Personengesellschaft geschuldet würden, sondern lediglich eine Verrechnung über diese Personengesellschaft als "Zahlstelle" statfinde und somit ohne entsprechende rechtsgeschäftliche Grundlage (vgl. zuletzt VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092).

Im gegenständlichen Fall seien die Leistungen von den Gesellschafter-Geschäftsführern persönlich erbracht worden, die zwischenengeschalteten Gesellschaften verfügten über keine eigenen Dienstnehmer, die die Tätigkeiten hätten ausüben können. Darüber hinaus seien im Prüfungsverfahren weder außersteuerliche noch wirtschaftliche Gründe in ausreichendem Ausmaß vorgebracht worden, die die Übernahme einer leitenden Funktion durch Zwischenschaltung einer Kommanditgesellschaft rechtfertigen würden. Aus Sicht der GPLA diene die Gestaltung nur zur Umgehung der sonst anfallenden lohnabhängigen Abgaben.

Gehälter und sonstigen Vergütungen aller Art, die der Gesellschafter für seine Tätigkeiten im Dienste der Gesellschaft von der Gesellschaft bezogen habe - auch

wenn sie formal über Honorarnoten (oder wie hier über Rechnungen) abgerechnet worden seien - stellten Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 dar und seien deshalb in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

§ 22 BAO bestimme, dass durch einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht weder umgangen noch gemindert werden könne. Liege ein Missbrauch vor, so seien die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Die Vertragsgestaltung sei im vorliegenden Fall nur zur Umgehung bzw. Vermeidung von Lohnabgaben gewählt worden und gebe den wahren wirtschaftlichen Gehalt nicht wieder. Die zwischengeschalteten Kommanditgesellschaften seien aus Sicht der GPLA nur als "Zahlstelle" verwendet worden.

Aus diesem Grund seien die über die Kommanditgesellschaften in Rechnung gestellten Leistungen den leistungserbringenden natürlichen Personen zuzurechnen und für die dafür bezahlten Honorare Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorzuschreiben.

Das Finanzamt setzte in der Folge unter anderem mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2013 bis 2016 unter Berücksichtigung der Feststellungen der GPLA fest.

In den dagegen fristgerecht eingebrachten Beschwerden bestritt die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Gesellschaft die von der GPLA getroffenen Feststellungen mit der Begründung, es bleibe ungeklärt, welche Ermittlungen das Finanzamt angestellt habe und woraus sich die daraus abgeleiteten Schlussfolgerungen ableiten ließen.

Bei den Feststellungen, dass die Kommanditgesellschaften nach den Ermittlungsergebnissen der GPLA über keinen sich von der natürlichen Person abhebenden wesentlichen Geschäftsbetrieb verfügten, bleibe der Umstand unberücksichtigt, dass ein nahezu ausschließlich auf die Erbringung von persönlichen Dienstleistungen spezialisiertes Unternehmen keinen besonderen „Geschäftsbetrieb“ benötige, sondern sich die betriebliche Tätigkeit auf die persönliche Leistungserbringung beschränke.

Unrichtig sei ferner die Behauptung, dass im Prüfungsverfahren außersteuerliche oder wirtschaftliche Gründe nicht in ausreichendem Ausmaß dargestellt worden seien, die die Übernahme einer leitenden Funktion durch Zwischenschaltung einer Kommanditgesellschaft rechtfertigen würden. Sowohl im laufenden Verfahren als in der Schlussbesprechung sei darauf hingewiesen worden, dass im Rahmen der Kommanditgesellschaften auch nicht an der beschwerdeführenden Gesellschaft beteiligte Personen tätig würden, und Leistungen der Kommanditgesellschaften auch gegenüber sonstigen Auftraggebern erbracht würden. In diesen Fällen trete die beschwerdeführende Gesellschaft nicht in Erscheinung. Ein gemeinsames Auftreten

dieser Beratungsunternehmen mit der beschwerenden Gesellschaft sei nicht zielführend. Außerdem würden von den Kommanditgesellschaften auch Leistungen an Privatpersonen erbracht. In diesen Fällen seien die Tag- bzw. Stundensätze der beschwerdeführenden Gesellschaft nicht realisierbar, weshalb diese Leistungen zu einem geringeren Tagsatz über die Kommanditgesellschaften verrechnet würden.

Die Vermutung, die gegenständliche Gestaltung sei nur zur Umgehung von sonst anfallenden lohnabhängigen Abgaben gewählt worden, werde schon dadurch widerlegt, dass die Gründung der Kommanditgesellschaften zu einer Zeit erfolgt sei, als derartige Rahmenbedingungen noch nicht in Geltung gewesen seien.

Die Relevanz der Aussage hinsichtlich der fehlenden ASVG-Versicherung einzelner Gesellschafter sei nicht zu erkennen.

Dass die beschwerdeführende Gesellschaft in umfangreichem Ausmaß Leistungen von externen Beratern zugekauft habe (siehe Aufwand Fremdleistungen), die in keinem Gesellschaftsverhältnis stünden oder eine Organfunktion ausübten, sei unbestritten. Die von den Gesellschaftern erbrachten Leistungen würden sich in keiner Weise von diesen Fremdleistungen unterscheiden. Neben der Qualität der Leistung sei auch die Bemessung des Entgeltes in einer branchenüblichen Höhe erfolgt, weshalb auch keine Rückschlüsse auf eine gesellschafterspezifische Vorgangsweise angebracht seien.

In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass die GPLA glaube, in den von den Kommanditgesellschaften erbrachten Leistungen sei eine „versteckte“ Entlohnung für Geschäftsführungsaktivitäten zu erkennen. Der tatsächliche Charakter einer eigenständigen Leistungserbringung, wofür der leistungsausführenden Kommanditgesellschaft auch entsprechende Verwertungsrechte zustünden, bleibe völlig unberücksichtigt.

Die vom Finanzamt herangezogenen Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes bzw. die Berufungsentscheidung des UFS Linz seien nicht geeignet, die von der GPLA getroffenen rechtlichen Schlussfolgerungen zu tragen, da einerseits unterschiedliche Sachverhalte vorlägen und andererseits genau jene Merkmale, auf die der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28. März 2012, 2009/08/0010, abstelle, nämlich die freie Wahl des Auftraggebers und die umfassende Tragung des Unternehmerrisikos, die eigenständige Betriebsführung der Kommanditgesellschaften bestätigen würden.

Nachdem die von der belangten Behörde im Rahmen des Beschwerdeverfahrens begehrten Ergänzungen zu den Ausführungen in den Beschwerden von der steuerlichen Vertretung der beschwerdeführenden Gesellschaft erbracht worden waren, wurden die Beschwerden mit Beschwerdevereitscheidungen vom 24.11.2016 und in weiterer Folge vom 17.9.2018 als unbegründet abgewiesen.

Unter Berufung auf die Feststellungen der beiden GPLA wird darin im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass es sich bei den von den Kommanditgesellschaften abgerechneten Leistungen um höchstpersönlich von den Gesellschaftern erbrachte Leistungen handle. Dass sich die Kommanditgesellschaften zur Erbringung der in Rechnung gestellten

Leistungen unternehmensfremder Personen bedient hätten, sei weder nachgewiesen worden, noch sei dargelegt worden, mit welchen Tätigkeiten diese unternehmensfremde Personen in den Kommanditgesellschaften den Unternehmensgegenstand der beschwerdeführenden Gesellschaft hätten erfüllt haben sollen.

Dazu sei auch festzuhalten, dass im Jahr 2013 die Firmen [Gf1] KG und [Gf3Gf4] Beratungs- und Dienstleistung-KG keine Dienstnehmer beschäftigt hätten, und für die Firma [Gf2] KG lediglich eine geringfügig beschäftigte Dienstnehmerin (Tochter) tätig gewesen sei. Die Umsätze der Kommanditgesellschaften würden im weitaus überwiegenden Ausmaß durch persönliche Leistungen der Gesellschafter der beschwerdeführenden Gesellschaft für diese erzielt. Die Gesellschafter-Geschäftsführer würden jedoch keine einzige Leistung direkt an die beschwerdeführende Gesellschaft verrechnen.

Bezüglich der nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer werde im Hinblick darauf, dass diese ab 2017 in einem Dienstverhältnis zur beschwerdeführenden Gesellschaft stünden und sich ihr Tätigkeitsbereich nicht ändern würde, davon ausgegangen, dass diese nicht nur organisatorisch in den Betrieb der beschwerdeführenden Gesellschaft eingegliedert, sondern auch weisungsgebunden seien.

Die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Gesellschaft beantragte fristgerecht die Vorlage der Beschwerden gegen die gegenständlichen Bescheide an das Bundesfinanzgericht sowie die Entscheidung durch einen Senat in einer mündlichen Verhandlung.

In der antragsgemäß abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter ergänzend vorgebracht, die Gesellschafter hätten im Rahmen ihrer Kommanditgesellschaften auch andere Produkte als im Rahmen der beschwerdeführenden Gesellschaft anbieten wollen und hätten alle ein Unternehmerrisiko getragen, da es zu ihren Lasten gegangen sei, wenn ein unzufriedener Kunde nicht bezahlte hätte.

Die Kommanditgesellschaften hätten keine eigenen Homepages gebraucht, weil sie ihre Umsätze über Mundpropaganda hätten akquirieren können und im Übrigen mit den Aufträgen durch die beschwerdeführende Gesellschaft im Wesentlichen ausgelastet gewesen seien. Dass sie dennoch weitere Umsätze in Höhe von rund 20.000,00 Euro erzielt hätten, spreche für deren Eigenständigkeit.

Die Auftragsvergabe sei in der Weise erfolgt, dass die Kunden an die beschwerdeführende Gesellschaft mit einem Auftrag herangetreten seien, und in der Gesellschafterversammlung dann beschlossen worden sei, wer diesen Auftrag übernehmen sollte oder ob dieser außer Haus vergeben werden sollte. Derjenige, der den Auftrag erhalten habe, habe diesen dann eigenständig durchgeführt.

Der Finanzamtsvertreter brachte nach Verweis auf das bisherige Vorbringen und insbesondere auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung ergänzend vor, dass die Umsätze der einzelnen Kommanditgesellschaften, die sie nicht als Leistungen

für die beschwerdeführende Gesellschaft erzielt hätten, im Verhältnis geringfügig seien. Darüber hinaus sei zu bedenken, dass höchstpersönliche Leistungen erbracht würden. Als einzige Dienstnehmerin der Kommanditgesellschaften scheine die geringfügig beschäftigte Tochter von Herrn [Gf2] auf.

Ergänzend gab der steuerlichen Vertreter an, dass ab 2016 von den wesentlich beteiligten Gesellschaftern für ihre Geschäftsführertätigkeit Honorarnoten gelegt worden seien, und ab 2017 die nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter mit einem Gehalt in gleicher Höhe als Geschäftsführer angestellt worden seien.

Außerdem wies er darauf hin, dass eine seit 1996 gelebte Praxis, die bis zur GPLA für die Jahre 2009 bis 2013 niemals beanstandet worden sei, nun plötzlich nicht mehr anerkannt werde. Im Hinblick auf den Ermessensspielraum werde daher auf den Vertrauensschutz verwiesen.

Der Finanzamtsvertreter entgegnete darauf, dass offenbar dieses Thema in den vorhergehenden GPLAs niemals zum Thema gemacht worden sei, sich daraus aber kein Vertrauensschutz ableiten ließe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird Entscheidung zugrundegelegt:

An der beschwerdeführenden Gesellschaft sind folgende Gesellschafter beteiligt:

- Herr [Gf1] mit einer Stammeinlage von 150.000,00 ATS (entspricht rund 10.900,00 Euro),
- Herr [Gf2] mit einer Stammeinlage von 150.000,00 ATS (entspricht rund 10.900,00 Euro),
- Frau [Gf3] mit einer Stammeinlage von 100.000,00 ATS (entspricht rund 7.267,00 Euro) und
- Herr [Gf4] mit einer Stammeinlage von 100.000,00 ATS (entspricht rund 7.267,00 Euro).

Die beschwerdeführende Gesellschaft hat im Streitzeitraum im wesentlichen Leistungen im Geschäftszweig Unternehmensberatung - wie insbesondere Consulting, Training, Coaching, Research und Assessment - angeboten. Diese Leistungen wurden einerseits von den Gesellschaftern persönlich und andererseits von mit der beschwerdeführenden Gesellschaft aufgrund von Kooperationsverträgen verbundenen Unternehmen erbracht. Die Gesellschafter rechneten die von ihnen persönlich erbrachten Leistungen über gleichnamige Kommanditgesellschaften, an denen sie beteiligt sind, ab.

Die Beteiligungsverhältnisse an den einzelnen Kommanditgesellschaften ergeben folgendes Bild:

- An der [Gf2] Beratungs- und Dienstleistung-KG sind als unbeschränkt haftender Gesellschafter Herr [Gf2] und als Kommanditistin seine Ehefrau beteiligt.

- An der [Gf1] KG sind als unbeschränkt haftende Gesellschafter Frau [Gf3] und Herr [Gf4], sowie als Kommanditisten Herr [Gf1] und seine Ehefrau beteiligt.
- An der [Gf3Gf4] Beratungs- und Dienstleistungs-KG sind als unbeschränkt haftender Gesellschafter Herr [Gf1] und als Kommanditisten Frau [Gf3] und Herr [Gf4] beteiligt.

Alle Gesellschafter sind bei der Erbringung ihrer Leistungen in das Unternehmen der beschwerdeführenden Gesellschaft organisatorisch eingebunden; sie erbringen ihre Leistungen eigenverantwortlich und unterliegen keinen Weisungen.

Für den Umstand, dass die persönlichen Leistungen der Gesellschafter mithilfe von Rechnungen, die von den genannten Kommanditgesellschaften erstellt werden, abgerechnet werden, sind keine außersteuerlichen Gründe erkennbar.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen, den Ausführungen beider Parteien und - soweit strittig - aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Im gegenständlichen Fall ist zunächst strittig, ob außersteuerlichen Gründe für die Verrechnung der von den Gesellschaftern der beschwerdeführenden Gesellschaft persönlich erbrachten Leistungen durch eigene, nicht an der beschwerdeführenden Gesellschaft beteiligte Kommanditgesellschaften vorliegen. Die dafür vorgebrachten Argumente vermögen schon deswegen nicht zu überzeugen, weil der Umstand, dass auch mit weiteren Unternehmen Kooperationsverträgen abgeschlossen wurden, nichts über die Notwendigkeit des Abschlusses von Kooperationsverträgen mit den von den Gesellschaftern gegründeten Kommanditgesellschaften aussagt. Dass Aufträge an weitere Unternehmen weitergegeben wurden, ändert nichts daran, dass jene Leistungen, die von den genannten Kommanditgesellschaften verrechnet wurden, von den Gesellschaftern persönlich erbracht wurden.

Welchen außersteuerlichen Zweck die Zwischenschaltung der genannten Kommanditgesellschaften haben soll, kann den Ausführungen der steuerlichen Vertretung der beschwerdeführenden Gesellschaft nicht entnommen werden: Denn auch das Argument, dass von den Kommanditgesellschaften auch eigene Aufträge abgewickelt würden, lässt nicht erkennen, inwiefern dieser Umstand es notwendig macht, dass die tatsächlich von den Gesellschaftern für die beschwerdeführende Gesellschaft abgewickelten Aufträge von den Kommanditgesellschaften in Rechnung gestellt werden müssen.

Auch das Argument, dass für die Kommanditgesellschaften Nichtgesellschafter tätig würden, vermag nicht zu überzeugen, da als einzige Dienstnehmerin der Kommanditgesellschaften die geringfügig beschäftigte Tochter von Herrn [Gf2] wahrgenommen werden konnte. Im Hinblick auf die von Herrn [Gf2] höchstpersönlich erbrachten Leistungen kann auch dabei nicht erkannt werden, welche wesentlichen Aufgabenbereiche von dieser Dienstnehmerin bei der Leistungserbringung für die beschwerdeführende Gesellschaft übernommen worden sein sollen.

Für die von der beschwerdeführenden Gesellschaft und ihren Gesellschaftern vorgenommene Gestaltung der Leistungsverrechnung ist daher kein außersteuerlicher Grund erkennbar.

Was die Weisungsfreiheit der Gesellschafter bei der Erbringung ihrer Leistungen anbelangt, ist festzuhalten, dass es keinerlei Unterlagen darüber gibt, die für eine Weisungsgebundenheit sprechen würden. Im Hinblick auf die Art der erbrachten Leistungen ist davon auszugehen, dass die für das Unternehmen der beschwerdeführenden Gesellschaft übernommenen Aufträge von den einzelnen Gesellschaftern eigenverantwortlich ausgeführt wurden und Art und Umfang der jeweiligen Leistung aufgrund des von dem jeweiligen Leistungserbringer mit dem einzelnen Auftraggeber verhandelten Auftrages erbracht wurden. Der Umstand, dass ab 2017 die nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter in ihrer Geschäftsführerfunktion als Dienstnehmer angestellt wurden, ändert an dieser Beurteilung insofern nichts, als sie in den Streitjahren für die Geschäftsführung keine Entlohnung erhalten haben.

Der festgestellte Sachverhalt war folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

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 BGBl. 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 BGBl 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.

In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, durch einen verstärkten Senat für den Fall eines mehr als 50 % an der GmbH beteiligten Geschäftsführers ausgesprochen, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre. Vom Fehlen einer solchen Eingliederung ist aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen. Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird (vgl. z.B. VwGH 28.05.2008, 2006/15/0280).

Dementsprechend ist davon auszugehen, dass die beiden zu jeweils 30% an der Bf. beteiligten Geschäftsführer, die seit 07.02.1996 sowohl die beschwerdeführende Gesellschaft nach außen als deren Geschäftsführer vertreten als auch im Rahmen der von der beschwerdeführenden Gesellschaft übernommenen Aufträge tätig wurden, unzweifelhaft in den betrieblichen Organismus der GmbH eingebunden sind.

Der Umstand, dass ein Gesellschafter nicht nur Aufgaben der Geschäftsführung, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH ausübt, hindert laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nicht, dessen Bezüge insgesamt der Spezialbestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu subsumieren. Die Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 stellt nämlich auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht ab (vgl. bspw. VwGH 07.07.2011, 2010/15/0048 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Die beiden jeweils zu 30% am Stammkapital der beschwerdeführenden Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer erbringen unstrittig seit Bestehen der Gesellschaft Leistungen als deren Geschäftsführer sowie auch (operative) Leistungen für deren Kunden.

Einer Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 steht es nicht entgegen, dass die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte geböte.

Strittig ist nun, ob die Beträge, die von der beschwerdeführenden Gesellschaft an die von den Gesellschaftern gegründeten Kommanditgesellschaften für die von den Gesellschaftern persönlich erbrachten Leistungen bezahlt worden sind, den einzelnen Gesellschafter-Geschäftsführern oder den von ihnen gegründeten Kommanditgesellschaften 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 tretende Gestaltung der Dinge. Dabei ist eine rechtliche Gestaltung 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 Gesellschafter-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.

Im gegenständlichen Fall konnte die beschwerdeführende Gesellschaft keine wirtschaftlichen Gründe für die Abrechnung der von den Gesellschaftern persönlich erbrachten Leistungen über die genannten Kommanditgesellschaften nennen. Weder das Argument, es seien auch Kooperationsverträge mit anderen Unternehmen geschlossen worden, noch der Umstand, dass diverse Aufträge nicht von der beschwerdeführenden Gesellschaft übernommen werden könnten und daher an die Kommanditgesellschaften ausgelagert würden, stellen beachtliche außersteuerliche Gründe für die ungewöhnliche Gestaltung im Hinblick auf die von Gesellschaftern persönlich für die beschwerdeführende Gesellschaft erbrachten Leistungen dar.

Entsprechend den obigen Ausführungen sind daher die Bezüge der wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer als Vergütungen iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 anzusehen und in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrags und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Was die nicht wesentlich an der beschwerdeführenden Gesellschaft beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer anbelangt, ist zwar im Sinne der obigen Ausführungen ebenfalls davon auszugehen, dass die für ihre persönlich erbrachten Leistungen an die [Gf3Gf4] Beratungs- und Dienstleistungs-KG überwiesenen Beträge den Gesellschafter-Geschäftsführern zuzurechnen sind.

Hinsichtlich der steuerlichen Einordnung ihrer Bezüge ist aber zu beachten, dass diese mangels qualifizierter Beteiligung nicht unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 subsumiert werden können und daher nur dann dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterliegen, wenn es sich um Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit. a oder b EStG 1988 handeln würde. Darunter fallen:

1.) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 sieht dies vor (25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988).

2.) Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt (25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988).

Da eine Weisungsbindung der beiden nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen ihrer Tätigkeit nicht erkennbar ist und auch der Gesellschaftsvertrag keine Sonderbestimmung enthält und in Bezug auf die operative Tätigkeit der Gesellschafter-Geschäftsführer auch keine enthalten kann, sind deren Bezüge nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Bezüglich des Argumentes, die gelebte Praxis sei jahrelang von der belangten Behörde nicht beanstandet worden, weshalb die gegenständliche Abgabenfestsetzung eine Verletzung des Vertrauensschutzes darstelle, ist festzuhalten, dass laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schützt. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zeitigt der Grundsatz von Treu und Glauben nur insoweit Auswirkungen, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt (vgl. *Zorn*, Schutz des Abgabepflichtigen durch den Grundsatz von Treu und Glauben, in *Lang/Schuch/Staringer*, Soft Law in der Praxis, Wien 2005, Seite 89, sowie VwGH 27.04.2017, Ra 2015/15/0007; VwGH 22.03.2010, 2007/15/0256, VwSlg. 8528/F, mit weiteren Nachweisen). Der Umstand, dass eine in der Vergangenheit erfolgte Überprüfung

durch die Behörde eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. VwGH 27.04.2017, Ra 2015/15/0007; VwGH 21.12.2005, 2002/14/0148, mwN). Vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Auffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen ließen, wie dies z.B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt. Der Grundsatz von Treu und Glauben ist vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften der zuständigen Abgabenbehörde zu berücksichtigen (vgl. bspw. VwGH 15.09.2016, Ra 2015/15/0076; VwGH 24.06.2009, 2007/15/0045).

Abgesehen davon, dass der vom steuerlichen Vertreter der beschwerdeführenden Gesellschaft angesprochene Vollzugs- bzw. Ermessensspielraum im gegenständlichen Beschwerdefall schon deshalb nicht besteht, weil die Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO keinen Ermessensspielraum vorsieht (vgl. § 22 Abs. 3 BAO), lag der Vorgangsweise der beschwerdeführenden Partei - auch wenn diese jahrelang nicht beanstandet wurde - keine von der zuständigen Abgabenbehörde erteilte Rechtsauskunft zugrunde.

Die Bemessungsgrundlagen sind daher folgendermaßen zu ermitteln (alle Beträge in Euro):

Jahr	2013	2014	2015	2016
BMG lt. Bescheid	758.184,66	904.722,22	872.682,44	726.626,22
Bezüge [Gf3Gf4]	171.629,50	217.205,00	218.800,00	195.890,00
BMG lt. BFG	586.555,16	687.517,22	653.882,44	530.736,22

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.

Da die Beurteilung der Rechtsfragen, wem die von den Kommanditgesellschaften der Gesellschafter für deren persönlich erbrachte Leistung in Rechnung gestellten Beträge zuzurechnen sind, und ob diese in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind, im Sinne der zitierten

Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erfolgte, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Wien, am 25. Oktober 2019