

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Elfriede Murtinger in der Beschwerdesache Name-Beschwerdeführerin Adresse-Beschwerdeführerin, vertreten durch WITAGO Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, Friedlgasse 25 Tür 17, 1190 Wien, über die Beschwerde vom 6. Dezember 2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 7. Oktober 2013, betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008 bis 2012 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.**
- II. 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) gegen die im Spruch angeführten Abgabenbescheide dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob es sich bei den von der Bf an die KG bezahlten Honoraren für Fremdleistungen um Vergütungen für Geschäftsführung an Gesellschafter-Geschäftsführer im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG gehandelt hat und diese daher in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Die Bf ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und im Baumeistergewerbe tätig. Die Gesellschaft wurde im Jahr 1980 gegründet. Als Gesellschafter waren ab dem Jahr 2006 Gesellschafter-Geschäftsführer und Ehegattin zu jeweils 50 Prozent beteiligt. Ab Dezember 2009 war Gesellschafter-Geschäftsführer Alleingesellschafter der Bf. Laut Generalversammlungsbeschluss vom 16. März 2016 befindet sich die Bf in Liquidation. Gesellschafter-Geschäftsführer war ab 1994 bis dato Geschäftsführer der Gesellschaft.

Im Jahr 2006 wurde die KG gegründet, an der Gesellschafter-Geschäftsführer als persönlich haftender Gesellschafter beteiligt ist. Ehegattin ist Kommanditistin dieser Gesellschaft.

Im Zuge einer Prüfung der lohnabhängigen Abgaben wurde festgestellt, dass die Bf direkt an ihren Geschäftsführer keine Geschäftsführerbezüge ausbezahlt hat. Hingegen wurden von der Bf laut Konto Fremdleistungen monatlich Honorare für Baumanagement an die KG bezahlt. Die Zahlungen erfolgten bis auf die jährlichen Erhöhungen in gleich bleibender Höhe. Die von der Bf bezahlten Honorare waren die einzigen Einnahmen der KG im Prüfungszeitraum. Eine weitere wirtschaftliche Tätigkeit war bei der KG nicht erkennbar. Die KG verfügte laut Gewerberegister über keine Gewerbeberechtigung. Es existierte auch keine Beitragskontonummer bei der Gebietskrankenkasse. Die KG hatte somit keine Dienstnehmer.

Da die Gründung der KG ziemlich zeitgleich mit der Übernahme der Mehrheitsanteile an der Bf durch Gesellschafter-Geschäftsführer erfolgte, schloss die Außenprüfung, dass die KG nur gegründet worden sei, um die Geschäftsführerbezüge der Bf abgabenschonend auszuzahlen. Die Bezeichnung dieser Bezüge als Honorare für Baumanagement anstatt für Geschäftsführungstätigkeit sei nicht von Belang.

In der Folge wurden diese Honorare als Geschäftsführerbezüge gewertet und in die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen und die Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag von der Abgabenbehörde mittels Bescheiden vom 7. Oktober 2013 diesen Feststellungen entsprechend festgesetzt.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung erhoben. Die Bf brachte darin vor:

Die Bf habe mittels Werkvertrag verschiedene operative Tätigkeiten des Bauwesens an die Firma KG ausgelagert. Welche Tätigkeiten genau ausgelagert worden seien, könne dem beiliegenden Werkvertrag entnommen werden. Dabei handle es sich nicht um Vorbehaltsaufgaben des Geschäftsführers, sondern um Aufgaben, die von jeder Person durchgeführt werden könnten und daher keine explizite persönliche Leistung des Geschäftsführers erforderten.

Als Dienstnehmer oder dienstnehmerähnliche Personen kämen nur natürliche Personen in Betracht. Nachdem es sich bei der KG um eine Gesellschaft handle, sei schon alleine aus diesem Grunde eine dienstnehmerähnliche Leistungserbringung nicht möglich. Sämtliche Gesellschafter der KG übten eine aktive Tätigkeit aus und würden auch Sozialversicherung bezahlen. Dies bedeute, dass auch die Kommanditisten ihre Manpower zur Verfügung stellten, mit deren Hilfe die Dienstleistungen erbracht würden. Dieser Umstand sei vom Prüfer weder ermittelt noch gewürdigt worden.

Ob ein Unternehmen nur einen Kunden oder mehrere Kunden habe, liege im Entscheidungsbereich des Unternehmens und sei - wie es eine Vielzahl von VwGH-Erkenntnissen beweise - von der Behörde nicht zu qualifizieren. Ob die KG am Markt auch für andere Kunden tätig werde, sei allein Entscheidung der KG und könne von der

Bf nicht beeinflusst werden (siehe dazu VwGH 15.5.2013, 2012/08/0163). Richtig sei, dass der Geschäftsführer der Bf im Prüfungszeitraum keine Geschäftsführungshonorare von der Bf bezogen habe. Er habe seine Geschäftsführungstätigkeit im Wege einer Nutzungseinlage erbracht. Dies sei seine persönliche Entscheidung und stehe ihm das Recht dazu auch zu. Die Gewinnausschüttungen seien mehr als ausreichend gewesen, um seine Lebenshaltungskosten zu decken.

Zusammenfassend werde daher festgehalten, dass die KG durch eigene Ressourcen Dienstleistungen erbracht habe, die nichts mit der eigentlichen Geschäftsführung zu tun hätten, sondern im operativen Bereich gelegen wären. Es werde daher die vollständige Aufhebung der Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag begehrt.

Mit Schreiben vom 19. Dezember 2013 wurde der in der Berufung angesprochene Werkvertrag vorgelegt.

Die Finanzbehörde entschied über die Berufung mit abweisender Beschwerdevorentscheidung vom 22. April 2014. In der Begründung wurde ausgeführt:
Aus der kontinuierlichen Geschäftsführertätigkeit könne das Schulden der persönlichen Arbeitskraft des Gesellschafter-Geschäftsführers abgeleitet werden. Insbesondere zeuge die Art der Tätigkeit (Management bzw. Führung der Geschäfte) von einem Dauerschuldverhältnis. Die in Rede stehenden Honorarverrechnungen ließen keine nachvollziehbare, individuell zuordenbare projekt- und leistungsbezogene Verrechnung erkennen, sondern stellten ähnlich einer zeitraumbezogenen Pauschalabrechnung lediglich eine Verrechnung von Leistungen in Rechnung. Aufgrund der regelmäßigen Rechnungslegung und der ständig gleichlautenden Beschreibung sei davon auszugehen, dass es sich bei den fakturierten Leistungen nicht um Umsätze eines dritten fremdleistenden Unternehmens sondern um Vergütungen an Gesellschafter-Geschäftsführer als Geschäftsführer gehandelt habe. Vor dem Hintergrund der Stellung als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer und der damit verbundenen Verpflichtungen komme die Behörde auf Grund der in der weiteren Begründung angeführten jüngsten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu dem Schluss, dass die von der Bf getragenen Vergütungen als Einkünfte des Geschäftsführers anzusehen seien.

Die Bf beantragte die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und führte an, dass eine genaue Begründung im Hinblick auf die Beschwerdevorentscheidung nachgereicht werde.

In dieser nachgereichten Begründung wurde ausgeführt:

Die Behörde sei in der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung nicht auf den spezifischen Fall der Bf eingegangen. Auch die Zitierung der Verwaltungsgerichtshoferkenntnisse sei keine entsprechende Begründung, weil hier immer der geschäftsführende Gesellschafter der Empfänger und Erbringer der Leistung war, was bei der Bf nicht der Fall sei. Es gehe auch nicht darum, dass der Geschäftsführer die

ihm ureigenen Aufgaben und Pflichten der Geschäftsführung, welche ihm das Gesetz auferlege, erfüllt habe.

Gesellschafter-Geschäftsführer habe im Prüfungszeitraum die von ihm wahrzunehmenden Aufgaben und Pflichten eines Geschäftsführers unentgeltlich durchgeführt. Es seien im Prüfungszeitraum keine an ihn geleisteten Zahlungen getätigt worden, die als solche hätten bezeichnet werden können.

Die Bf habe im Prüfungszeitraum verschiedene Leistungen des Baumanagements ausgelagert. Es handle sich dabei um Leistungen, die auf dem Markt erbracht würden und für die es einen Markt gäbe und daher jederzeit auch für einen anderen Auftraggeber hätten erbracht werden können. Dass sich die KG als Lieferant lediglich für die Bf entschieden habe, sei allein die Entscheidung des Lieferanten und könne daher nicht der Bf zur last gelegt werden.

Bei der KG handle es sich um eine Kommanditgesellschaft, welche im Firmenbuch eingetragen sei. Sie könne daher schon von ihrer Rechtspersönlichkeit nicht als Dienstnehmer in Frage kommen. Die Behörde habe versucht, die Rz 104 der Einkommensteuerrichtlinien umzudeuten, um diese Vorschrift auf eine Personengesellschaft anzuwenden, was nach Ansicht der Bf nicht möglich sei, weil in der Vorschrift immer von Kapitalgesellschaften die Rede sei.

In der KG sei auch die Kommanditistin Ehegattin mit tätig gewesen und habe Sozialversicherung bezahlt, weshalb klar sei, dass die Manpower der KG nicht ausschließlich aus Gesellschafter-Geschäftsführer bestanden habe. Schon alleine deshalb könnten ihm nicht alle Umsätze zugerechnet werden. Aus der Tatsache, dass die KG laufend für die Bf gearbeitet habe, könne keine dienstnehmerähnliche Eigenschaft von Gesellschafter-Geschäftsführer abgeleitet werden.

Eine umfassende Auflistung von gesetzlichen Vorschriften sei keine rechtskonforme Begründung. Die Behörde habe nur von Verdacht und Vermutung gesprochen, ohne konkret auf den Sachverhalt einzugehen. Auch der Vorwurf, dass die Honorarverrechnungen keine leistungsbezogene Verrechnung erkennen ließen, sei unrichtig, weil sämtliche Leistungen auf Basis eines Werkleistungsvertrages verrechnet worden seien.

Die Behörde habe nur behauptet, dass Fremdüblichkeit nicht gegeben sei, ohne entsprechende Recherchen durchzuführen. Sie habe die fakturierten Leistungen ausschließlich Gesellschafter-Geschäftsführer zugerechnet, obwohl die Honorare an die KG ausbezahlt worden seien.

Der FH-Campus Wien biete ein eigenes Studium "Baumanagement" an. Damit sei klar, dass es sich um eine Dienstleistung handle, die mehr denn je vom Markt verlangt werde.

Weiter werde ins Treffen geführt, dass keine Wiederaufnahmebescheide vorlägen und dass weder die Niederschrift noch die Festsetzungsbescheide eine Begründung für die

Wiederaufnahme enthielten, weshalb schon aus diesem Grunde sämtliche Bescheide aus formellen Gründen aufzuheben seien.

Über die Beschwerde wurde erwogen

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

I. Honorare für Fremdleistungen als Bemessungsgrundlage für DB und DZ:

Die Bf ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und im Baumeistergewerbe tätig. Die Gesellschaft wurde im Jahr 1980 gegründet. Gesellschafter-Geschäftsführer war ab 1994 bis dato Geschäftsführer der Gesellschaft.

Als Gesellschafter waren ab dem Jahr 2006 Gesellschafter-Geschäftsführer und Ehegattin zu jeweils 50 Prozent beteiligt.

Ab Dezember 2009 war Gesellschafter-Geschäftsführer Alleingesellschafter der Bf.

Laut Generalversammlungsbeschluss vom 16. März 2016 befindet sich die Bf in Liquidation.

Im Jahr 2006 wurde die KG gegründet, an der Gesellschafter-Geschäftsführer als persönlich haftender Gesellschafter beteiligt ist. Ehegattin ist Kommanditistin dieser Gesellschaft.

Die KG verfügte laut Gewerberegister über keine Gewerbeberechtigung. Es existierte auch keine Beitragskontonummer bei der Gebietskrankenkasse. Die KG hatte somit keine Dienstnehmer.

Die Bf und die KG residieren an der selben Adresse.

Im Prüfungszeitraum wies die Bf keine Bezüge des Geschäftsführers für seine Geschäftsführungstätigkeit aus.

Die Bf zahlte laut Konto Fremdleistungen monatliche Honorare für Baumanagement in gleichbleibender Höhe an die KG. Diese Honorare stellten die einzigen Einnahmen der KG dar.

Die Honorarnoten hatten als Leistungsbezeichnung stets "Honorar für Baumanagement" mit einer Abrechnungszeitraumangabe wie bspw "8/2010" und rechneten immer in gleichbleibender Höhe ab.

Die Bf legte im Zuge des Beschwerdeverfahrens einen Werkvertrag, abgeschlossen zwischen der Bf und der KG, vor.

In diesem wurde die KG laut Punkt 1 des Vertrages beauftragt, die Arbeiten des Baumanagements, insbesondere Bauleitung, Baukoordination, örtliche Bauaufsicht, Ausmaßermittlung und Beweissicherung im Interesse der Bf mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes auszuführen.

Die KG als Auftragnehmerin rechnete laut Punkt 5 des Vertrages die erbrachten Leistungen nach einer einvernehmlich festgesetzten Pauschale von 82.000 Euro zuzüglich 20 Prozent USt ab. Es bestand nach dem Vertrag kein Anspruch auf Sonderzahlungen. Die KG war berechtigt, in Teilbeträgen abzurechnen.

II. Festsetzung mittels Bescheid gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO:

Mit Bescheiden vom 7. Oktober 2013 setzte das Finanzamt den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008 bis 2012 abweichend von der von der Bf bekannt gegebenen Selbstberechnung fest.

In den Bescheiden wurde in der Begründung auf den Bericht vom 7. Oktober 2013 verwiesen.

In dem Bericht wurde unter der Sachverhaltsdarstellung betreffend DB und DZ der von der Außenprüfung erhobene Sachverhalt betreffend die Honorare für Fremdleistungen angeführt, welche zu der streitgegenständlichen Abgabenfestsetzung führten.

Bei dieser Feststellung handelte es sich um die einzige Feststellung im Rahmen der Prüfung von DB und DZ.

Diese Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

Nach Feststellung des Sachverhaltes hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

I. Honorare für Fremdleistungen als Bemessungsgrundlage für DB und DZ:

Streitgegenständlich ist im vorliegenden Fall lediglich die Frage, ob die von der Bf an die KG gezahlten Honorare für Fremdleistungen Bezüge des Hälfte- bzw Alleingesellschafters und Geschäftsführers der Bf darstellen und daher in die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag und für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Eine allfällige Dienstnehmerstellung des Geschäftsführers und Gesellschafters mit 50 prozentiger Beteiligung und ab 2009 Alleingesellschafters wird vom Bundesfinanzgericht vor dem Hintergrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Mai 1990, Zi. 86/13/0046 beurteilt:

In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung einer Vorgangsweise, bei der Aufgaben einer Gesellschaft 1 (hier die Bf) auf Dritte, eine Gesellschaft 2 (hier die KG) übertragen werden, sei, dass die übertragenen Aufgaben tatsächlich von dritter Seite erbracht werden

bzw zu erbringen seien. Würden hingegen bei der Gesellschaft 2 wiederum nur jene Personen tätig, die zur Wahrnehmung der genannten Aufgaben schon bei der Gesellschaft 1 berufen seien, so sei in der "Zwischenschaltung" der Gesellschaft 2 eine rechtliche Konstruktion zu erblicken, die einerseits von der üblichen Gestaltung abweiche - dies wäre im Hinblick auf den im Abgabenrecht geltenden Grundsatz der Gestaltungsfreiheit für sich allein noch kein Grund für die Annahme eines Mißbrauchstatbestandes -, andererseits aber das wirtschaftliche Geschehen insofern unberührt lasse, als sie weder bezüglich des Inhaltes und des Umfanges der tatsächlich erbrachten Leistung noch bezüglich der natürlichen Personen, die tatsächlich die Leistung erbringen, noch bezüglich der tatsächlichen Umstände, unter denen diese Personen tätig werden, eine Änderung bewirke. Mit anderen Worten, der von der üblichen Gestaltung abweichende Weg trete nur in einer abweichenden rechtlichen Konstruktion, nicht aber in einem abweichenden Geschehnisablauf zur Erreichung desselben wirtschaftlichen Ziels in Erscheinung. Es erübrige sich daher in solchen Fällen die Prüfung der Frage, ob ein von der üblichen Vorgangsweise abweichendes wirtschaftliches Geschehen einzig und allein mit Rücksicht auf steuerliche Erwägungen verwirklicht wurde (und deswegen einen Mißbrauchstatbestand darstelle), weil in Wirklichkeit kein vom üblichen abweichender Geschehnisablauf beschritten worden sei. Zu prüfen wäre vielmehr nur, ob für den unverändert gebliebenen Geschehnisablauf eine angemessene rechtliche Gestaltung gewählt wurde.

Dies bedeutet im gegenständlichen Fall:

Die Bf ist im Baugewerbe tätig. Die gleichen Aufgaben des Baumanagements, die auch schon die Bf ausführte, werden nun durch den Werkvertrag von der KG ausgeführt, wobei die ausführende natürliche Person die gleiche Person ist, die diese Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen der Geschäftsführung schon bei der Bf ausführte.

Hinzu kommt, dass die KG im Gegensatz zur Bf nicht über die erforderliche gewerbliche Berechtigung zur Ausführung dieser Tätigkeiten verfügt, sodass auf die Berechtigung des Geschäftsführers der Bf zurückgegriffen werden muss. Da die KG im Streitzeitraum über keine weiteren Dienstnehmer verfügte, ergab sich ohne explizite diesbezügliche Forderung im Werkvertrag im Ergebnis die persönliche Leistungserbringung durch Gesellschafter-Geschäftsführer, den Geschäftsführer der Bf. Auch aus diesem Grunde wurde daher durch die Beauftragung der KG in der Gestaltung des Geschehnisablaufes keine Änderung bewirkt.

Gründe, warum die Bf diese Gestaltung gewählt hatte, hat die Bf nicht angegeben. Sie hat dazu auch in der ergänzenden Begründung keine Angaben gemacht. Aus dem vorliegenden Sachverhalt erschließen sich derartige Gründe für das Bundesfinanzgericht nicht.

Zu dem Vorbringen, dass die KG selbst die Marktchancen wahrgenommen habe, die als eigene Dienstleistung vom Markt verlangt würden:

Die Tatsache, dass bestimmte Dienstleistungen vom Markt verlangt würden, gibt keinen Aufschluss darüber, ob die KG derartige Chancen auch selbst wahrgenommen hat. Auf Grund der Tatsache, dass die KG keine eigenen Dienstnehmer beschäftigte, neben den Honorareinnahmen über keine weiteren Einnahmen verfügte und auch keine nennenswerten Ausgaben angefallen sind, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die KG selbst weder Marktchancen wahrgenommen noch über einen eigenen Geschäftsbetrieb verfügt hat. Damit wurde auch in dieser Hinsicht der Geschehnisablauf vor der Auslagerung beibehalten.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Einkommensteuerrecht (vgl. VwGH vom 28.3.2012, ZI. 2009/08/0010) ist Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Eine KG kann nur durch natürliche Personen handeln. Hierfür kommen ihre vertretungsbefugten Gesellschafter oder ihre Mitarbeiter oder sonst von ihr Beauftragte in Frage. Vor dem Hintergrund der fehlenden ausreichend qualifizierten Dienstnehmer bei der KG kommt daher auch aus diesem Blickwinkel als Erbringer der vereinbarten Dienstleistungen nur der Geschäftsführer der Bf in Frage. Dies bedeutet, dass nur der Geschäftsführer der Bf die Möglichkeit hatte, die Marktchancen zu nutzen, nicht aber die KG. Im Sinne dieser Ausführungen ist daher nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der Geschäftsführer der Bf Zurechnungssubjekt der gegenständlichen Honorare und nicht die beauftragte KG.

Die Art der Abrechnung der erbrachten Leistungen entspricht der monatlichen Abrechnung von Geschäftsführerbezügen. Dass diese Leistungen dabei als Honorare für Baumanagement bezeichnet werden, vermag an diesem Erscheinungsbild nichts zu ändern. Diese Form der Abrechnung ist daher ein weiteres Indiz, dass lediglich die Geschäftsführerbezüge als Honorare in die KG umgeleitet werden sollten. Das Vorbringen, dass der Geschäftsführer der Bf die Aufgaben der Geschäftsführung unentgeltlich erbringe und sich mit den Gewinnausschüttungen begnüge, überzeugt angesichts dieser monatlichen Gebarung daher nicht.

Das Bundesfinanzgericht gelangt daher zusammenfassend zu dem Ergebnis, dass die von der Bf mittels zwischengeschalteter KG an den Geschäftsführer ausbezahlten Honorare Honorare für Geschäftsführung darstellen und dem Geschäftsführer der Bf somit zuzurechnen sind.

Damit handelt es sich bei diesen Honoraren um Vergütungen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital mehr als 25 Prozent beträgt (§ 22 Z 2 EStG 1988). Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Dies ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes deswegen unerheblich, weil die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 an den Inhalt der Tätigkeit des an der Gesellschaft wesentlich Beteiligten und an seine handelsrechtliche Stellung nicht anknüpft. Deshalb steht der Annahme der Eingliederung in den Organismus des Betriebes auch nicht entgegen, wenn der Gesellschafter von der Tätigkeit der Geschäftsführung nur in geringem Umfang in Anspruch genommen wird (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Gemäß § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Als Dienstnehmer gelten gemäß § 41 Abs 2 FLAG 1967 alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag regelt § 122 Abs 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

Die Honorare wurden daher zu Recht in die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen.

I. Festsetzung mittels Bescheid gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO:

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs 1 BAO nach Maßgabe des Abs 2 und muss nach Maßgabe des Abs 3 der genannten Bestimmung 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 bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden.

Bezogen auf den Neuerungstatbestand des § 303 Abs 4 BAO ist es somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen - etwa im Zuge einer Außenprüfung (vgl. Ritz, BAO⁵, § 201, Tz 37).

Entscheidend ist im Fall der amtswegigen Festsetzung nach § 201 Abs 2 Z 3 zweiter Fall BAO, ob und gegebenenfalls welche für das Finanzamt bei der Selbstbemessung neu

hervorgekommenen Umstände seitens des Finanzamtes herangezogen wurden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind.

In den Bescheiden betreffend die Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag vom 7. Oktober 2013 wird zur Begründung auf den Bericht über das Ergebnis der durchgeführten Prüfung vom selben Tag verwiesen. Dass ein solcher Verweis grundsätzlich zulässig ist, entspricht ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 29. März 2017, Ro 2015/15/0030).

Im verwiesenen Bericht gibt es als einzige Feststellung hinsichtlich DB und DZ die Sachverhaltsdarstellung betreffend die Honorare für Fremdleistungen, welche als Entgelte für Geschäftsführung gewertet worden waren. Vor diesem Hintergrund der unmittelbar vor Bescheiderlassung durchgeführten Außenprüfung mit einer einzigen Feststellung betreffend DB und DZ bringt die Begründung des Bescheides mit dem Hinweis auf den Bericht der Außenprüfung mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck, dass es sich bei der betreffenden Feststellung um jenen vom Finanzamt herangezogenen Tatsachenkomplex handelt, der als Wiederaufnahmegrund zur Bescheiderlassung herangezogen wurde (vgl. VwGH vom 29. März 2017, Ro 2015/15/0030, Rz 16).

Da die neu hervorgekommenen Tatsachen gegenüber der Selbstberechnung zu abweichenden Bemessungsgrundlagen führten, war die Festsetzung der Abgaben mittels Bescheid begründet. Sie steht im Ermessen der Abgabenbehörde.

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich § 20 BAO zufolge in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Unter "Billigkeit" versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das "Öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" (vgl. Ritz, BAO⁵, § 20, Tz 7).

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. Im gegebenen Zusammenhang wird daher primär der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sein. Lediglich geringfügig sich auswirkende Feststellungen werden in der Regel zu unterlassen sein (vgl. Ritz, BAO⁵, § 201, Tz 30).

Da sich einerseits die aus den Festsetzungsbescheiden ergebenden Nachforderungen an DB und DZ weder absolut noch in Relation zu den bisherigen Selbstberechnungen als geringfügig darstellen, erweisen sich die im Rahmen der Abgabenfestsetzungen getroffenen Maßnahmen, die einer Richtigstellung der Bemessungsgrundlagen und der darauf entfallenden Abgaben dienen, als dem Sinn der anzuwendenden Norm des § 201 BAO entsprechend und damit weder unzweckmäßig noch unbillig.

Damit erfolgten die Abgabenfestsetzungen für 2008 bis 2012 zu Recht.

§ 201 Abs 2 Z 3 BAO ordnet nicht die sinngemäße Anwendung aller für die Wiederaufnahme geltenden Bestimmungen an. Daher ist beispielsweise § 307 Abs 1 BAO, wonach ein die Wiederaufnahme bewilligender oder verfügbarer Bescheid zu erlassen ist, nicht anzuwenden. Die Festsetzung hat mit Abgabenbescheid zu erfolgen. Im Unterschied zu § 307 Abs 1 BAO ergehen somit nicht zwei Bescheide (Verfügung bzw Bewilligung der Wiederaufnahme und neuer Sachbescheid, vgl. Ritz. BAO⁵, § 201, Tz 39).

Das Bundesfinanzgericht teilt somit nicht die Ansicht der Bf, dass die Bescheide mangels eigener Wiederaufnahmbescheide und mangels eines dezidiert angeführten Wiederaufnahmegrundes im Abgabenbescheid aus formellen Gründen aufzuheben sind.

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 das Bundesfinanzgericht hinsichtlich Beurteilung der Zwischenschaltung einer Gesellschaft (VwGH vom 30.5.1990, ZI. 86/13/0046 und VwGH vom 28.3.2012, ZI. 2009/08/0010) und hinsichtlich Begründung der Bescheiderlassung nach § 201 Abs 2 Z 3 BAO (VwGH vom 29.3.2017, Ro 2015/15/0030) der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt ist, war die Revision für unzulässig zu erklären.

Wien, am 8. Juni 2017