

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter \*\*\*Ri\*\*\* in der Angelegenheit der Parteien B & F GmbH (Beschwerdeführerin), vertreten durch Herrn Mag. VN1 B, Steuerberater in Stadt1, und Finanzamt Österreich als Gesamtrechtsnachfolger des Finanzamtes Stadt1 über die Beschwerde mit Einlaufstempel vom 26.11.2018

gegen die Bescheide des Finanzamtes Stadt1 vom 10.10.2018 betreffend  
Dienstgeberbeitrag 2014-2016

zu Recht erkannt:

### **1.) Dienstgeberbeitrag 2014**

Der Bescheid wird abgeändert. Der Dienstgeberbeitrag 2014 wird in Höhe von 649,66 € festgesetzt.

### **2.) Dienstgeberbeitrag 2015**

Der Bescheid wird aufgehoben.

### **3) Dienstgeberbeitrag 2016**

Der Bescheid wird abgeändert. Der Dienstgeberbeitrag 2016 wird in Höhe von 800 € festgesetzt.

### **Ad Spruchpunkt 1 und 3 :**

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art 133 Abs 4 B-VG gegen dieses Erkenntnis ist nicht zulässig (§ 25 a Abs 1 VwGG).

### **Ad Spruchpunkt 2:**

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art 133 Abs 4 B-VG gegen dieses Erkenntnis ist zulässig (§ 25 a Abs 1 VwGG).

## Entscheidungsgründe

### Ablauf des Verfahrens

**BP-Bericht vom 10.10.2018** betreffend die beschwerdeführende (bf) B & F GmbH: Die zu je 50% wesentlich beteiligten Geschäftsführer (GF) der bf GmbH stellten freiberufliche Leistungen an die bf GmbH in Rechnung. Teilweise sei die Abrechnung der Leistungen ohne Angabe erfolgt, welche Aufträge für die Beschwerdeführerin (Bf) erledigt worden seien.

Diese Vergütungen seien Einkünfte gem. § 22 Z 2 EStG 1988 sowie DB und DZ - pflichtig.

Im Zeitraum 2014 bis 2016 seien 141.690,66 € den Geschäftsführern (GF) bezahlt worden. Daraus ergebe sich für diesen gesamten Zeitraum ein DB von 6.376,08 €. Daher entfalle auf die Jahre des Streitzeitraums 2014-2016 ein Dienstgeberbeitrag (DB) von 2.125,36 € pro Jahr.

Zudem setzte das Finanzamt (FA) einen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) von 580,95 € an (0,41% der vom FA angenommenen Zahlungen). Dies ergab für die Jahre des Streitzeitraums 2014-2016 einen DZ von 193,65 € pro Jahr.

In einer Beilage des BP-Berichtes ist eine Aufstellung mit der Überschrift "Fremdleistung" enthalten. Dieser ist zu entnehmen:

20.833,33 € + 20% USt ....Rechnung erster (älterer) Gesellschafter, bezahlt am 23.5.2014
20.833,53 € + 20% USt.....Rechnung zweiter (jüngerer) Gesellschafter, bezahlt am 23.5.2014
33.333,33 € + 20% USt.....Kostenverrechnung älterer Gesellschafter, bezahlt am 28.12.2015
33.333,33 € + 20% USt.....Kostenverrechnung jüngerer Gesellschafter, bezahlt am 15.1.2016
20.000 € + 20% USt.....jüngerer Gesellschafter Leistung bezahlt am 20.5.2016
<b>128.333,32 € .....Summe</b>

30.000 + 20% USt..... "älterer Gesellschafter Leistung ? bezahlt".

Mit Bescheiden vom 10.10.2018 setzte das FA DB und DZ 2014-2016 fest. In Bezug auf die strittigen Tätigkeiten wurde ein DB von 2.125,36 € pro Jahr (2014-2016) und ein DZ von 193,65 € pro Jahr (2014-2016) festgesetzt.

In Bezug auf die Streitjahre 2014 bis 2016 hatte die Bf vor der BP einen DB von 24,66 € (2014) und 18,02 € (2015) und einen DZ von 2,25 € (2014) und 1,64 € (2015) erklärt ( bekämpfte Bescheide vom 10.10.2018 betreffend die Jahre 2014-2016).

**Mit Beschwerde, datiert vom 24.9. 2017, beim FA eingelangt am 26.11.2018** brachte die Bf vor: Der Gesellschaftszweck der GmbH sei die Sanierung von Unternehmen und die Abwicklung von Insolvenzen. Die Gesellschaft sollte keine laufenden Kosten hervorrufen. Daher sei versucht worden, die Fixkosten möglichst gering zu halten. Daher sei die Verrechnung von Geschäftsführerbezügen ausgeschlossen worden. Die Gesellschafter der GmbH hätten entschieden, Leistungsverrechnungen der beiden Kanzleien an die bf Gesellschaft nur dann ergehen zu lassen, wenn von der bf Gesellschaft Leistungen verrechnet worden seien.

Die Gesellschafter – GF seien zu je 50% an der bf GmbH beteiligt. In diesem Ausmaß sei auch der Arbeitsaufwand der Kanzleien angenommen und vereinbart worden. Bei der Verrechnung von Kanzleileistungen handle es sich auch um die Verrechnung von Mitarbeiterleistungen, für die bereits von den Kanzleien DB und DZ bezahlt worden seien.

Die Leistungsverrechnung der Gesellschaften richte sich nicht nach dem Arbeitsaufwand, sondern nach fix vorgegebenen Prozentsätzen, wie viel für die Masse durch die Tätigkeiten der Insolvenzverwaltung erzielt habe werden können. Zu einer Leistungsverrechnung sei es nur gekommen, wenn es die Liquidität der GmbH zugelassen habe.

Es seien durch die Kanzleien auch keine konkreten Arbeitsstunden in der Leistungsverrechnung angeführt worden. Für den Fall, dass in der Gesellschaft Kosten angefallen seien, die durch die vorhandene Liquidität in der GmbH nicht abgedeckt worden seien, hätten diese Kosten durch die Gesellschafter persönlich getragen werden müssen.

Zu den Beschwerdepunkten:

Lt BP hätten die Geschäftsführer freiberufliche Leistungen mittels Honorarnoten an die bf GmbH verrechnet. Dies sei unrichtig. Tatsächlich hätten die Kanzleien Leistungen in Rechnung gestellt. Die in Rechnung gestellten Tätigkeiten seien auch nicht als gesonderte Einnahmen aus selbstständiger Tätigkeit in den Einkommensteuererklärungen der Gesellschafter erfasst worden. Die Verrechnung sei nicht durch die Gesellschafter in deren Namen, sondern auf dem Kanzleipapier für die jeweilige Kanzlei erfolgt. Daher könnten auch keine sonstigen Vergütungen an die Gesellschafter vorliegen.

Es komme auf drei Merkmale an: Eingliederung, regelmäßige Gehaltsauszahlung und Fehlen eines Unternehmerrisikos.

Die Zahlungen seien nicht an den jeweiligen Gesellschafter erfolgt; sie seien durch die beiden Kanzleien verursacht worden.

Die Gesellschafter-Geschäftsführer trügen ein Unternehmerrisiko, da sie für die Kosten, die der bf GmbH entstanden seien, aufzukommen hätten, sofern die Gesellschaft liquiditätsmäßig nicht in der Lage sei, die Kosten zu begleichen. Die Verrechnung von Leistungen an die Gesellschaft seien auch unregelmäßig erfolgt, wobei 2013 überhaupt keine Leistungsverrechnung erfolgt sei. Für 2018 sei auch keine Leistungsverrechnung zu erwarten.

Feststellung der Bemessungsgrundlagen:

Die Gesellschafter seien zu je 50% beteiligt, daher müsse die Zurechnung in gleicher Höhe erfolgen. Lt. BP-Bericht seien dem ersten (älteren) Gesellschafter-GF für den Streitzeitraum Beträge in Höhe von 70.833,33 € und dem zweiten (jüngeren) Gesellschafter –GF für denselben Zeitraum Beträge in Höhe von 70.857,33 € zuzurechnen. Die vorgenommene Zuordnung sei aus den Buchhaltungsunterlagen nicht nachzuvollziehen.

Die Zuordnung der festgesetzten Gesellschafterbezüge, wie in den Bescheiden über die Festsetzung des DB angeführt, könne in Bezug auf die Jahre 2014-2016 aus den Daten der Buchhaltung nicht nachvollzogen werden (6.Seite der Beschwerde, letzter Absatz).

Die Leistungen seien durch die Kanzleien für die GmbH erbracht worden; sie seien daher nicht den Gesellschaftern zuzurechnen (7.Seite der Beschwerde, erster Absatz).

Wenn ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer das 60. Lebensjahr vollendet habe, seien ab dem Folgemonat die zugeflossenen Bezüge nicht in die Beitragsgrundlage für den DB und den DZ einzubeziehen (UFS 4.7.2011, RV/0102-W/11).

Der erste (ältere) Gesellschafter-GF habe am tt.mm.2015 das 60. Lebensjahr vollendet. Die Bezüge ab Juli 2015 sollten daher nicht mehr in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden.

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:

Dieser sei von den Mitgliedern der Wirtschaftskammer zu entrichten. Die bf GmbH sei kein Mitglied der Kammer der gewerblichen Wirtschaft (8. Seite der Beschwerde).

Soweit die Beschwerde.

**Mit Ergänzungsauftrag vom 6.12.2018** wurden der Bf weitere Unterlagen abverlangt:

-vertragliche Grundlagen betreffend die Auftragsverhältnisse zwischen der GmbH und den beiden Einzelunternehmen;

-detaillierte Darstellung darüber, wie sich die von den Einzelunternehmen gestellten Honorare errechneten und aus welchen Komponenten sie sich zusammensetzten

-welche Tätigkeiten übten die Dienstnehmerinnen der Einzelunternehmen aus? Über welche berufliche Qualifikationen verfügten diese?

Die Bf beantwortete den Ergänzungsauftrag nicht.

**Allerdings hat der steuerliche Vertreter der Bf am 22.3.2018** während der Betriebsprüfung der Prüferin per E-Mail mitgeteilt: Die Honorarberechnung betreffend die Insolvenzverwaltung erfolge wie folgt:

*„Von der Verdienstsomme, die für die Masse erzielt werden:*

*Für die ersten 22.000 €.....20%*

*Für die nächsten 78.000 €....15%*

*Für weitere 400.000 €.....10%*

*Für weitere 500.000 €.....8%*

*Und danach.....6%“*

Ein Sondermassehonorar werde mit geringeren Sätzen vergüten, wobei auch die Stufen anders seien.

Soweit das E-Mail vom 22.3.2018.

**Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 22.1.2019** wurde der Beschwerde in Bezug auf den DB 2015 und 2016 teilweise Folge gegeben. Der DB 2015 wurde in Höhe von 1.593,75 € ( $2.125 \times 0,75$ ) und der DB 2016 wurde in Höhe von 1.062,50 ( $2.125 \times 0,5$ ) festgesetzt. Der DB 2014 blieb unverändert.

Die Bescheide betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2014-2016 wurden aufgehoben.

Gegenständlich gehe es gemäß § 41 Abs 2 FLAG um die Einbeziehung von Personen, die iSd § 22 Z 2 zweiter TS EStG wesentlich an einer Kapitalgesellschaft beteiligt seien und deren Beschäftigung sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweise.

Diese Vorschrift beziehe sich primär auf das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus. Diese Eingliederung werde durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte Tätigkeit erreicht, mit der der Unternehmenszweck verwirklicht werde.

Auf Grund der kontinuierlichen Besorgung der GF-Agenden für die Bf sei von deren Eingliederung in den geschäftlichen Organismus auszugehen.

Es komme nicht auf die Art der Tätigkeit an.

Grundsätzlich seien die Leistungsvergütungen 2014-2016 in die Bemessungsgrundlage des DB einzubeziehen.

Für die Zeit ab Juli 2015 sei für jene Vergütungen, die dem ersten (älteren) Gesellschafter-GF zuzurechnen seien, kein DB mehr festzusetzen (§ 41 Abs 4 lit f FLAG).

Es sei auch kein DZ festzusetzen.

**Die BF stellte einen Vorlageantrag vom 21.2.2019.**

#### **Das FA brachte im Vorlagebericht vor:**

Die bf GmbH habe zwei wesentlich beteiligte Gesellschafter-GF. Diese erhielten keine GF-Vergütungen. Diese hätten Beratungsleistungen an die Bf erbracht. Diese Honorare seien als Vergütungen gem. § 22 Z 2 EStG 1988 angesehen worden und dem Dienstgeberbeitrag unterworfen worden.

Die Gesellschafter-GF der Bf hätten neben ihrer Tätigkeit als GF im Streitzeitraum für die Bf Beratungsleistungen im Bereich Unternehmenssanierung und Insolvenzabwicklung erbracht. Diese seien der Bf in Rechnung gestellt worden.

Die beiden Gesellschafter-GF seien seit Gründung der bf GmbH als GF tätig (VwGH vom 22.12.2004, 2004/15/0082; 4.2.2009, 2008/15/0260). Zudem hätten beide Gesellschafter-GF Tätigkeiten im operativen Bereich der Kapitalgesellschaft (Beratungsleistungen) ausgeübt. Von einer Eingliederung der beiden GF in den geschäftlichen Organismus der Bf sei auszugehen.

Das FA beantragte, über die Beschwerde im Sinne der BVE zu entscheiden.

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

**1.)Leistungen der bf GmbH**

Die bf GmbH ist kein Mitglied der Wirtschaftskammer (Beschwerde, S. 7 und 8; BVE, Pkt 2), und erbringt seit 2009 Leistungen für Schuldner, die in der wirtschaftlichen Reorganisation der Schuldner, der Beratung bezüglich Unternehmenssanierung und der Abwicklung von Insolvenzverfahren der Schuldner (Vertretung in Insolvenzverfahren, Masseverwaltungsstätigkeiten) bestehen (Gesellschafterbeschlüsse vom 21.1.2009; Pkt Drittens). In diesem Zusammenhang erwirtschaftete die GmbH u.a. die folgenden Umsätze:

63.591,55 €...2014 (Erläuterungen G+V-Rechnung 2014)

76.120,84 €....2015 (Erläuterungen G+V-Rechnung 2015)

94.157,48 €....2016 (zusammenfassende Darstellung der steuerbaren Umsätze der GmbH 2012-2016; Zusammenfassung „Betriebseinnahmen – Erlöse 2014-2016“).

Dieser Sachverhalt wurde dem FA nach Durchführung der Selbstberechnung durch die bf GmbH (1.9.2016) betreffend den DB 2014 und 2015 zwischen dem Einlangen des Wiederaufnahmeantrages vom 27.3.2018 des älteren Gesellschafters beim FA und dem Abschluss der Außenprüfung bei der bf GmbH betreffend L, DB und DZ 2014-2016, die im Jahr 2018 stattfand, bekannt.

**2.)An der bf GmbH beteiligte Personen, im Namen der bf GmbH handelnde Personen i S des § 22 Z 2 EStG 1988 (§ 41 Abs 2 FLAG)**

Die beiden Gesellschafter-GF der bf GmbH sind seit Jänner 2009 als deren Geschäftsführer tätig und seit damals zu je 50% an der Bf beteiligt. Der ältere Gesellschafter – GF ist am tt.mm.1955 geboren, dh, er vollendete am tt.mm.2015 das 60. Lebensjahr (FN FB1 a; Gesellschafterbeschlüsse vom 21.1.2009; Abtretungsvertrag vom 21.9.2009).

Die bf GmbH bezahlte ihren beiden Gesellschafter-GF keine Geschäftsführungsentgelte (vgl. Umlaufbeschlüsse der Gesellschafter betreffend die Jahre 2014-2016 vom 28.5.2015, 4.5.2016 und 30.8.2017).

Allerdings bezahlte die bf GmbH auch in den Jahren 2014-2016 ihre beiden Gesellschafter-GF im ursächlichen Zusammenhang mit deren operativen Tätigkeiten für Schuldner, die die

Gesellschafter – GF im Namen der bf GmbH durchgeführt hatten (Aufstellung „Fremdleistung“ mit der Darstellung der Zahlungen der bf GmbH an ihre Gesellschafter-GF in den Jahren 2014-2016; vgl. Honorarnote vom 15.5.2014 des älteren Gesellschafters an die GmbH: „Leistungen der Kanzlei im Zusammenhang mit diversen Insolvenzverfahren“; ).

Dieser Sachverhalt (Geschäftsführertätigkeiten der zu je 50% beteiligten Gesellschafter seit Jänner 2009, vergütete operative Tätigkeiten dieser Gesellschafter GF auch im Streitzeitraum) wurde dem FA nach Durchführung der Selbstberechnung durch die bf GmbH (1.9.2016) betreffend den DB 2014 und 2015 zwischen dem Einlangen des Wiederaufnahmeantrages vom 27.3.2018 des älteren Gesellschafters beim FA und dem Abschluss der Außenprüfung bei der bf GmbH betreffend L, DB und DZ 2014-2016, die im Jahr 2018 stattfand, bekannt.

**3.) a.)** [sonstige Vergütungen jeder Art i S d § 22 Z 2 EStG 1988 (§ 41 Abs 3 FLAG)]

**Vergütungen, die von der bf GmbH in den Jahren 2014-2016 an die zu je 50% beteiligten Gesellschafter-GF im ursächlichen Zusammenhang mit deren seit 2009 und auch während des Streitzeitraums ausgeübten operativen Tätigkeiten, die der Sanierung von anderen Unternehmen oder der Abwicklung von Insolvenzen anderer Unternehmen im Namen der GmbH dienten, bezahlt wurden:**

Es gab regelmäßige Sanierungstätigkeiten der Gesellschafter-GF im Namen der bf GmbH seit 2009: Die GmbH erbrachte seit 2009 für Schuldner Leistungen, die der wirtschaftlichen Reorganisation der Schuldner und/oder der Abwicklung von Insolvenzverfahren der Schuldner (Vertretung in Insolvenzverfahren dieser Schuldner, Tätigkeiten der Masseverwaltung) dienten. Diese operativen Tätigkeiten wurden seit 2009 und auch während des Streitzeitraums durch die beiden Gesellschafter-GF der bf GmbH im Namen der GmbH zu Gunsten der Schuldner geleistet, die von der GmbH betreut wurden; dabei wurden die Gesellschafter-GF durch je zwei Sekretärinnen unterstützt, die durch die Gesellschafter-GF beschäftigt wurden (vgl. zweite und dritte Seite der Beschwerde; Ergänzungsauftrag vom 6.12.2018 mit dem Hinweis auf je zwei Sekretärinnen).

Die GmbH bezahlte ihre beiden Gesellschafter-GF im ursächlichen Zusammenhang mit diesen operativen Sanierungstätigkeiten und operativen Tätigkeiten im Rahmen von Insolvenzverfahren der Schuldner, die die GmbH betreute, im Streitzeitraum 2014-2016 nach Maßgabe der von ihr lukrierten finanziellen Mittel. Dh, Zahlungen der GmbH an ihre Gesellschafter-GF wurden ebenso wie bei typischen Provisionszahlungen nur geleistet, wenn und soweit es auch zu Einnahmen der GmbH im Zusammenhang mit der Schuldnerbetreuung oder den Masseverwaltungen gekommen war (vgl. Beschwerde, dritte Seite). Diese Zahlungen der bf GmbH an deren Gesellschafter-GF wurde durch die GmbH in ihren Gewinnermittlungen



als „bezogene Leistungen“ (Fremdarbeit) bezeichnet und jeweils auf dem Aufwandskonto 5700 erfasst (G+V-Rechnungen 2014, 2015; Zusammenfassung G+V-Rechnung 2014-2016).

Dieser Sachverhalt (Vergütung operativer Tätigkeiten an die zu je 50% beteiligten Gesellschafter im Streitzeitraum) wurde dem FA nach Durchführung der Selbstberechnung durch die bf GmbH (1.9.2016) betreffend den DB 2014 und 2015 zwischen dem Einlangen des Wiederaufnahmeantrages vom 27.3.2018 des älteren Gesellschafters beim FA und dem Abschluss der Außenprüfung bei der bf GmbH betreffend L, DB und DZ 2014-2016, die im Jahr 2018 stattfand, bekannt.

**b.)** Höhe dieser Zahlungen der GmbH an ihre Gesellschafter-GF im ursächlichen Zusammenhang mit operativen Tätigkeiten, die die Gesellschafter-GF in den Jahren 2014-2016 im Namen der GmbH durchführten:

**Entgelte im ursächlichen Zusammenhang mit Leistungen der Gesellschafter – GF , die im Jahr 2014 erbracht wurden**

41.666,66 € ....Entgelte an die beiden Gesellschafter der GmbH im Jahr 2014, dh

20.833,33 € ....für jeden (G+V-Rechnung der GmbH 2014, Pkt 4.a.) Die GmbH leistete diese Zahlungen von je 20.833,33 € jeweils am 24.5.2014 an ihre beiden Gesellschafter-GF (Aufstellung „Fremdleistung“ betreffend die Jahre 2014-2016).

Dieser Sachverhalt wurde dem FA nach Durchführung der Selbstberechnung durch die bf GmbH (1.9.2016) betreffend den DB 2014 und 2015 zwischen dem Einlangen des Wiederaufnahmeantrages vom 27.3.2018 des älteren Gesellschafters beim FA und dem Abschluss der Außenprüfung bei der bf GmbH betreffend L, DB und DZ 2014-2016, die im Jahr 2018 stattfand, bekannt.

**Entgelte im ursächlichen Zusammenhang mit Leistungen der Gesellschafter – GF , die im Jahr 2015 erbracht wurden**

66.666,66 €....Entgelte an die beiden Gesellschafter der GmbH im ursächlichen Zusammenhang .....mit deren im Jahr 2015 erbrachten Leistungen, dh

33.333,33 € für jeden (G+V-Rechnung der GmbH 2015, Pkt 4.a.). Die GmbH leistete diese Zahlungen von je 33.333,33 € an den älteren Gesellschafter **am 28.12.2015** und an den jüngeren Gesellschafter am 15.1.**2016** (Aufstellung „Fremdleistung“ betreffend die Jahre 2014-2016).

Dieser Sachverhalt wurde dem FA nach Durchführung der Selbstberechnung durch die bf GmbH (1.9.2016) betreffend den DB 2014 und 2015 zwischen dem Einlangen des

Wiederaufnahmeantrages vom 27.3.2018 des älteren Gesellschafters beim FA und dem Abschluss der Außenprüfung bei der bf GmbH betreffend L, DB und DZ 2014-2016, die im Jahr 2018 stattfand, bekannt.

**Entgelte im ursächlichen Zusammenhang mit Leistungen der Gesellschafter – GF , die im Jahr 2016 erbracht wurden**

20.000 € an den jüngeren der beiden Gesellschafter-GF der GmbH im ursächlichen Zusammenhang mit dessen im Jahr 2016 erbrachten Leistungen. Diese Zahlung der bf GmbH an den jüngeren der beiden Gesellschafter erfolgte am 20.5.2016

(Aufstellung „Fremdleistung“ betreffend die Jahre 2014-2016; Zusammenfassung der G+V-Rechnungen 2014, 2015, 2016 mit dem Hinweis auf das Konto 5700 und „40.000.“ für 2016).

33.333,33 € für den jüngeren Gesellschafter für dessen Leistungen des Jahres 2015 (G+V-Rechnung der GmbH 2015, Pkt 4.a.). Die GmbH leistete diese Zahlung von 33.333,33 € an den jüngeren Gesellschafter am 15.1.2016 (Aufstellung „Fremdleistung“ betreffend die Jahre 2014-2016).

Der ältere der beiden Gesellschafter hat im ursächlichen Zusammenhang mit dessen Leistungen des Jahres 2016 ebenso 20.000 € + 20% USt erhalten (siehe Gesamtjournal 2017 mit Buchungen vom 13.5.2016 und vom 31.12.2016:  $36.000 - 12.000 = 24.000$  brutto inkl. 20% USt = 20.000 € netto + 20% USt ). Wie viel er davon im Jahr 2016 erhalten haben mag, ist anhand der vorliegenden Beweise nicht feststellbar (Aufstellung „Fremdleistung“ betreffend die Jahre 2014-2016).

Dieser Sachverhalt wurde dem FA nach Durchführung der Selbstberechnung durch die bf GmbH (1.9.2016) betreffend den DB 2014 und 2015 zwischen dem Einlangen des Wiederaufnahmeantrages vom 27.3.2018 des älteren Gesellschafters beim FA und dem Abschluss der Außenprüfung bei der bf GmbH betreffend L, DB und DZ 2014-2016, die im Jahr 2018 stattfand, bekannt.

Es wird festgestellt, dass die durch die GmbH den beiden Gesellschafter-GF bezahlten Entgelte im ursächlichen Zusammenhang mit von der GmbH als „Fremdleistungen“ bezeichneten Leistungen zu einem Drittel durch die beiden Gesellschafter-GF einerseits und zu zwei Dritteln durch deren 4 Sekretärinnen (vgl. Ergänzungsauftrag vom 6.12.2018, S. 2: jeder Gesellschafter-GF beschäftigte zwei Sekretärinnen) andererseits verursacht wurden.

Diese Feststellung ergeht mangels genauerer Unterlagen (Ergänzungsauftrag vom 6.12.2018 und Beschwerde mit Einlaufstempel vom 26.11.2018) zu diesem Beweisthema. Die bf GmbH wurde mit Ergänzungsauftrag des FA vom 6.12.2018 gefragt, wie sich die von den Einzelunternehmen der Gesellschafter-GF begehrten Honorare errechneten und aus welchen Komponenten sie sich zusammensetzten. Die Bf beantwortete diese Frage nicht substantiiert.

Sie erstattete in diesem Zusammenhang in ihrer Beschwerde nur ein sehr vage formuliertes Vorbringen über „fix vorgegebene Prozentsätze, wie viel für die Masse durch die Tätigkeit der Insolvenzverwaltung erzielt“ worden sei, und darüber, dass die Leistungen in den und durch die Kanzleien der Gesellschafter erbracht worden seien, in denen auch „Mitarbeiter“ (richtig: „vier Mitarbeiterinnen“ lt. Ergänzungsauftrag vom 6.12.2018) tätig geworden seien (Beschwerde, zweite, dritte, vierte, fünfte, siebente Seite; Ergänzungsauftrag 6.12.2018).

Daher wird mangels genauerer Unterlagen die Wahrscheinlichkeit, dass diese strittigen Entgelte, die durch die bf GmbH den beiden Gesellschafter-GF bezahlt wurden, durch die persönlichen Tätigkeiten jedes Gesellschafters verursacht wurden, für gleich hoch erachtet, wie die Wahrscheinlichkeit, dass diese Entgelte durch die unterstützenden Tätigkeiten jeder Sekretärin (lt. Ergänzungsauftrag vom 6.12.2018, S. 2; vgl. Beschwerde, zweite-fünfte Seite und siebte Seite) verursacht wurden, die durch die beiden Gesellschafter beschäftigt wurden. Mangels genauerer Unterlagen wird der Anteil jedes Gesellschafters und jeder Sekretärin, die jedem Gesellschafter assistierte (vgl. Ergänzungsauftrag 6.12.2018 und vgl. Beschwerdevorbringen), an den strittigen, von der GmbH als „Fremdleistungen“ bezeichneten Entgelten als gleich hoch eingeschätzt. Dies ergibt eine Aufteilung der Anteile an der Verursachung dieser Entgelte von einem Drittel (zwei Gesellschafter) zu zwei Dritteln (vier Sekretärinnen).

Die Beweismittel, die diese Feststellung über die Aufteilung der Anteile an der Verursachung der strittigen Entgelte auslösten (Beschwerde mit Einlaufstempel vom 26.11.2018 und Ergänzungsauftrag vom 6.12.2018), wurden dem FA nach Durchführung der Selbstberechnung durch die bf GmbH (1.9.2016) betreffend den DB 2014 und 2015 zwischen dem Einlangen des Wiederaufnahmeantrages vom 27.3.2018 des älteren Gesellschafters beim FA und dem Verfassen des Ergänzungsauftrages vom 6.12.2018 bekannt.

**Allerdings hat der steuerliche Vertreter der Bf am 22.3.2018** während der Betriebsprüfung bei der bf GmbH der Prüferin per E-Mail mitgeteilt:

Die Honorarberechnung betreffend die Insolvenzverwaltung erfolge wie folgt:

*„Von der Verdienstsomme, die für die Masse erzielt werden:*

*Für die ersten 22.000 €.....20%*

*Für die nächsten 78.000 €....15%*

*Für weitere 400.000 €.....10%*

*Für weitere 500.000 €.....8%*

Und danach.....6%“

Ein Sondermassehonorar werde mit geringeren Sätzen vergütet, wobei auch die Stufen anders seien.

Soweit das E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 22.3.2018.

Wendet man diese Zahlen auf die gegenständlich von den Gesellschaftern erzielten Erlöse für „Fremdleistungen“ an, so ergibt sich eine beträchtliche Diskrepanz zwischen dem Honorar, das sich aus der im Mail vom 22.3.2018 dargestellten Berechnungsmethode ergeben sollte, und dem tatsächlich durch die GmbH ihren Gesellschaftern bezahlten Honorare:

2014

Erlöse Masseverwaltung.....63.591,55 € lt. G+V-Rechnung GmbH 2014

Das waren.....22.000 € +41.591,55 €

4.400 €.....22.000 x 20% lt. Mail vom 22.3.2018

6.238,73 €.....41.591,55 x 15% lt. Mail vom 22.3.2018

10.638,73 €.....Honorar lt. Berechnungsmethode, lt. Mail vom 22.3.2018

41.666,66 €.....tatsächliches Honorar der Gesellschafter-GF lt. G+V-Rechnung der  
.....bf GmbH 2014, das wesentlich von der Berechnungsmethode lt.  
.....Mail vom 22.3.2018 abweicht

2015

Erlöse Masseverwaltung.....76.120 € lt. G+V-Rechnung bf GmbH 2015

Das waren.....22.000 € +54.120 €

4.400 €.....22.000 x 20% lt. Mail vom 22.3.2018

8.118 €.....54.120 x 15% lt. Mail vom 22.3.2018

12.518 €.....Honorar lt. Berechnungsmethode, lt. Mail vom 22.3.2018

66.666,66 €.....tatsächliches Honorar der Gesellschafter-GF lt. Pkt 4.a. der G+V-  
.....Rechnung der bf GmbH, das wesentlich von der  
.....Berechnungsmethode lt. Mail vom 22.3.2018 abweicht

2016

Erlöse Masseverwaltung.....94.157,48 € lt. G+V-Rechnung GmbH 2016

Das waren.....22.000 € +72.157,48 €

4.400 €.....22.000 x 20% lt. Mail vom 22.3.2018

10.823,62 €.....72.157,48 x 15% lt. Mail vom 22.3.2018

15.223,62 €.....Honorar lt. Berechnungsmethode, lt. Mail vom 22.3.2018  
 40.000 €.....tatsächliches Honorar der Gesellschafter-GF der bf GmbH lt. G+V-  
 .....Rechnung der bf GmbH , das von der Berechnungsmethode .lt.  
 Mail .....vom 22.3.2018 deutlich abweicht

Daraus folgt: Das Mail des steuerlichen Vertreters der GmbH vom 22.3.2018 liefert keine nachvollziehbare Erklärung für die Höhe der Entgelte, die die GmbH den Gesellschafter- GF bezahlt hat. Daher bleibt es jedenfalls bei der obigen Feststellung, wonach die Anteile an der Verursachung der strittigen Entgelte im Verhältnis von 1:2 zwischen den Gesellschafter-GF einerseits und den Sekretärinnen andererseits aufzuteilen sind.

Es steht jedenfalls fest, dass die operativen Tätigkeiten (Sanierungen und Masseverwaltungen im Namen der GmbH) durch die Gesellschafter der GmbH, unterstützt durch je zwei Sekretärinnen dieser Gesellschafter (Ergänzungsauftrag vom 6.12.2018; Beschwerde mit Einlaufstempel vom 26.11.2018, Seiten 2-5 und 7 ) verwirklicht worden sein müssen, weil die Einnahmen der GmbH durch Zahlungen Fremder zustande gekommen sind. Die Zahlungen der Fremden an die bf GmbH (63.591,55 € 2014, 76.120 € 2015, 94.157,48 € 2016 lt. G+V-Rechnungen 2014-2016, die dem FA im Jahr 2018 während der BP bei der bf GmbH bekannt geworden sind) wären nicht erfolgt, wenn es diese Tätigkeiten nicht gegeben hätte.

#### **4.) Vergütungen an die in das betriebliche Geschehen der GmbH eingegliederten Gesellschafter-GF:**

Die Gesellschafter- GF haben seit Jänner 2009 Geschäftsführungstätigkeiten (lt. Firmenbuchauszug GmbH) und regelmäßige sonstige operative Tätigkeiten (Sanierungstätigkeiten im Namen der GmbH zu Gunsten von Schuldner, die durch die GmbH betreut wurden , Vertretung in Insolvenzverfahren im Namen der GmbH für Schuldner, die durch die GmbH Leistungen erhalten haben; Masseverwaltungstätigkeiten im Namen der GmbH lt. Gesellschafterbeschlüssen vom 21.1.2009) für die GmbH verrichtet .

Schon auf Grund ihrer Geschäftsführungstätigkeiten für die GmbH waren die Gesellschafter-GF seit Jänner 2009 im betrieblichen Geschehen der GmbH integriert. Die seit 2009 Jahr für Jahr durchgeführten operativen Tätigkeiten der Gesellschafter –GF, die im Streitzeitraum 2014-2016 die strittigen Entgelte für „bezogene Leistungen“ mitverursachten (lt. G+V-Rechnungen der bf GmbH 2014-2016), verstärkten die Integration der Gesellschafter – GF in den betrieblichen Organismus der GmbH.

Dieser Sachverhalt (Durchführung von Geschäftsführungstätigkeiten in der bf GmbH durch die Gesellschafter – GF seit 2009, Durchführung von operativen Tätigkeiten für dieselbe bf GmbH betreffend Sanierungen und Insolvenzen durch diese Personen seit 2009) wurde dem FA nach

Durchführung der Selbstberechnung durch die bf GmbH (1.9.2016) betreffend den DB 2014 und 2015 zwischen dem Einlangen des Wiederaufnahmeantrages vom 27.3.2018 des älteren Gesellschafters beim FA und dem Abschluss der Außenprüfung betreffend L DB DZ 2014-2016 (10. Oktober 2018) bekannt.

## **5.) Rechtsfolgen:**

### **a.) Abgabenanspruch betreffend DB dem Grunde nach**

Die bf GmbH hat den Dienstgeberbeitrag auch für die Bezahlung von Vergütungen jeder Art an ihre beiden wesentlich beteiligten , dh im vorliegenden Fall je zur Hälfte beteiligten Gesellschafter-GF zu leisten, wenn diese Gesellschafter-GF in den betrieblichen Organismus der GmbH integriert (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018) waren. Der Dienstgeberbeitrag ist nur in Bezug auf jene Tätigkeiten zu leisten, die die wesentlich beteiligten Gesellschafter-GF selbst ausgeführt haben (§ 41 Abs 2,3 FLAG; § 22 Z 2 EStG 1988; VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219; VwGH 7.7.2011, 2010/15/0048; VwGH 23.9.2010, 2010/15/0121; VwGH vom 1.6.2016, 2013/13/0061; VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; Lenneis / Wanke, FLAG, 2. Auflage, §§ 41-43 TZ 35 m w N).

Gegenständlich sind die beiden Gesellschafter-GF seit Jänner 2009 bis jedenfalls zum Ende des Streitzeitraumes als Gesellschafter-GF der bf GmbH tätig gewesen. Sie waren daher seit Jänner 2009 bis jedenfalls Ende 2016 in den betrieblichen Organismus der GmbH integriert. Diese Integration wurde durch die operativen Tätigkeiten der Gesellschafter-GF für die GmbH , die im Namen der GmbH seit 2009 und auch im Streitzeitraum im Zusammenhang mit Insolvenzen und Sanierungen durchgeführt wurden, verstärkt. Die Tätigkeiten der Gesellschafter-GF weisen daher wegen der Integration der Gesellschafter-GF in den betrieblichen Organismus der bf GmbH seit 2009 sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses auf (§ 22 Z 2 zweiter TS EStG 1988; VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018). Die Bezahlung der Vergütungen durch die GmbH an die wesentlich (§ 22 Z 2 EStG 1988 zweiter TS) (hier zu je 50%) beteiligten Gesellschafter-GF im ursächlichen Zusammenhang mit den Sanierungstätigkeiten, Masseverwaltungsstätigkeiten, Schuldnervertretungstätigkeiten der Gesellschafter-GF im Namen der GmbH unterliegt daher grundsätzlich der Pflicht, den Dienstgeberbeitrag zu leisten (§ 41 Abs 2,3 FLAG; § 22 Z 2 EStG 1988 zweiter TS).

### **b.) Höhe des Abgabenanspruches betreffend DB im Zusammenhang mit den Vergütungen:**

#### **2014**

20.833,33 €.....Vergütungen an den älteren Gesellschafter am 23.5.2014

20.833,33 €.....Vergütungen an den jüngeren Gesellschafter am 23.5.2014

**41.666,66 €** .....Summe der Vergütungen , die am 23.5. 2014 für die Tätigkeiten der

.....Gesellschafter und ihrer Sekretärinnen des Jahres 2014 bezahlt wurden, davon  
 .....1/3 (siehe oben Pkt 3.b):

13.888,89 €.....1/3 von 41.666,66 € Vergütungen für die Tätigkeiten der Gesellschafter

548 €.... .....Beitragsgrundlage vor BP: 24,66:4,5 x 100 lt. bekämpftem Bescheid

14.436,89 €.....gesamte Beitragsgrundlage 2014,

649,66 €.....Dienstgeberbeitrag § 41 Abs 5 FLAG: 4,5% der Beitragsgrundlage

## 2015

33.333,33 €.....Vergütungen an den älteren Gesellschafter, bezahlt am 28.12.2015 (siehe  
 .....Aufstellung „Fremdleistung“)

0 €.....Vergütungen an den jüngeren Gesellschafter [der jüngere Gesellschafter hat  
 .....seine Vergütungen für seine Tätigkeiten des Jahres 2015 erst am 15.1.2016  
 .....erhalten. Diese Vergütungen werden daher für das Jahr 2016 berücksichtigt  
 .....(siehe Aufstellung „Fremdleistung“)]

33.333,33 € .....Summe der Vergütungen , die im Jahr 2015 für die Tätigkeiten des Jahres 2015  
 .....des älteren Gesellschafters und seiner Sekretärinnen bezahlt wurden,  
 .....davon 1/3 (siehe oben Pkt 3.b):

11.111,11 €.....1/3 von 33.333,33 € Vergütungen für die Tätigkeiten des älteren  
 .....Gesellschafters , die im Jahr 2015 stattgefunden haben, bezahlt 28.12.2015  
 -11.111,11 €.... nicht zur Beitragsgrundlage gehörig gem. § 41 Abs 4 lit f FLAG, weil der ältere  
 .....Gesellschafter am tt.mm.2015 das 60. Lebensjahr vollendet hat, und weil die  
 .....Vergütung erst am 28.12.2015 bezahlt worden ist. Die Vergütung ist somit  
 .....eine Vergütung, die jedenfalls nach dem Kalendermonat gewährt worden ist ,  
 .....der dem Monat folgt, in dem der Empfänger das 60. Lebensjahr vollendet hat,  
 .....und somit nicht zur Beitragsgrundlage gehörig. Der Gesetzestext stellt nur auf  
 .....den Zeitpunkt der Bezahlung der Vergütung (§ 41 Abs 4 lit f FLAG i V m § 41 Abs  
 .....3 FLAG) und nicht auf deren wirtschaftliche Zuordnung ab. Der Gesetzgeber hat  
 .....in der lit f des § 41 Abs 4 FLAG dieselbe Wertungsentscheidung getroffen, wie  
 .....in Bezug auf die lit d leg.cit., in der er Vergütungen für eine ehemalige Tätigkeit  
 .....außerhalb der Beitragsgrundlage gestellt hat. Er wollte daher Zahlungen an  
 .....Personen, die das Alter von 60 Jahren überschritten haben,  
 .....ausnahmslos als nicht zur Beitragsgrundlage gehörig privilegieren.

0 € .....Beitragsgrundlage 2015 für die strittigen Vergütungen für  
 .....Sanierungstätigkeiten und Masseverwaltung des älteren Gesellschafters

400,44.....Beitragsgrundlage vor BP : 18,02 € : 4,5x 100 lt. bekämpfter Bescheid

400,44 €.....gesamte Beitragsgrundlage

18,02 €.....Dienstgeberbeitrag lt. BFG (§ 41 Abs 5 FLAG)

Die Selbstberechnung des DB, die durch die bf GmbH am 1.9.2016 durchgeführt (lt. Abfrage der Buchungen vom 25.2.2014-29.10.2021) wurde, war daher in Bezug auf das Jahr 2015 richtig. Die Festsetzung des DB für 2015 war daher nicht rechtmäßig (§ 201 Abs 1 BAO).

## 2016:

33.333,33 €.....Vergütungen für 2015 an den jüngeren Gesellschafter, bezahlt am 15.1.2016  
 .....(siehe Aufstellung „Fremdleistung“), daher steuerpflichtig im Jahr 2016 (§ 41  
 .....Abs 3, § 43 Abs 1 FLAG; § 19 Abs 2 EStG 1988)

20.000 €.....Vergütungen für 2016 an den jüngeren Gesellschafter [der jüngere  
 .....Gesellschafter hat seine Vergütungen für seine Tätigkeiten des Jahres 2016 am  
 .....20.5.2016 erhalten (siehe Aufstellung „Fremdleistung“)]

0 €.....Die Vergütungen an den seit tt.mm.2015 60-jährigen älteren Gesellschafter  
 .....unterliegen nicht der Besteuerung (§ 41 Abs 4 lit f FLAG 1967)

53.333,33 € .....Summe der Vergütungen, die im Jahr 2016 (15.1. und 20.5.) für die Tätigkeiten  
 .....des Jahres 2015 und 2016 des jüngeren Gesellschafters und seiner  
 .....Sekretärinnen bezahlt wurden,

.....davon 1/3 (siehe oben Pkt 3.b):

17.777,78 €.....1/3 von 53.333,33 € Vergütungen für die Tätigkeiten des jüngeren  
 .....Gesellschafters , die im Jahr 2015 und 2016 stattgefunden haben, bezahlt am  
 .....15.1.2016 und am 20.5.2016

0.....Beitragsgrundlage vor BP lt. bekämpfter Bescheid

17.777,78 €.....Beitragsgrundlage für 2016

800 €.....Dienstgeberbeitrag lt. BFG 2016 (§ 41 Abs 5 FLAG)

**c.)** In Bezug auf das Jahr 2016 hat die Bf in Bezug auf den DB keinen selbst berechneten Betrag bekannt gegeben. Die Berechtigung, den DB 2016 in Höhe von 800 € festzusetzen, beruht daher auf § 201 Abs 1 und Abs 2 Z 3 BAO.



In Bezug auf das Jahr 2015 war die Selbstberechnung durch die bf GmbH richtig (siehe oben); Eine Festsetzung hatte daher gem. § 201 Abs 1 BAO nicht zu ergeben.

In Bezug auf das Jahr 2014 hat die Bf im September 2016 einen selbst berechneten Betrag in Bezug auf DB bekanntgegeben: Damals (1.9.2016) wurde der DB 11/2014 in Höhe von 24,66 € bekanntgegeben (AIS-Abfrage der Buchungen vom 25.2.2014-29.10.2021; siehe auch die bekämpften Bescheide betreffend DB 2014 und 2015). Der bekämpfte Bescheid betreffend DB 2014 erging am 10.10.2018 und wurde am 11.10.2018 zugestellt. Die Festsetzung von DB 2014 ist daher nur zulässig, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme vorliegen würden (§ 201 Abs 1 und Abs 2 Z 3 BAO).

**d.)** sinngemäße Anwendung der Vorschriften betreffend die Wiederaufnahme betreffend DB 2014 (sinngemäße Anwendung des § 303 BAO):

Der gesamte Sachverhalt, der in den obigen Punkten 1-4 beschrieben worden ist, wurde dem FA erst nach der Durchführung und Bekanntgabe der Selbstberechnung durch die Bf (1.9.2016) frühestens während der Außenprüfung betreffend L DB DZ 2014-2016, die im Jahr 2018 durchgeführt wurde, bekannt (siehe oben Pkte 1-4).

Das FA erfuhr somit erst nach Durchführung und Bekanntgabe der Selbstberechnung (1.9.2016) betreffend DB 2014 und 2015, dass die Bf im Streitzeitraum 2014-2016 ihren Gesellschaftern, die seit Jänner 2009 zu je 50% an der Bf beteiligt waren, und die seit Jänner 2009 als GF der Bf tätig waren, Vergütungen (siehe oben Pkt 3 b) für operative Leistungen im Namen der GmbH geleistet hat. Das FA erfuhr somit nach Durchführung und Bekanntgabe der Selbstberechnung durch die Bf gegenüber dem FA, dass die Bf im Zeitraum 2014-2016 Vergütungen an ihre wesentlich beteiligten, seit Jänner 2009 in die betriebliche Organisation der Bf integrierten Gesellschafter – GF geleistet hat.

Somit sind Tatsachen oder Beweismittel nach Durchführung der Selbstberechnung (1.9.2016) neu hervorgekommen. Die Kenntnis dieser Umstände (siehe oben Pkte 1-4) hätte – verglichen mit der Selbstberechnung – einen im Spruch anderslautenden Bescheid (siehe Pkt 5 a und 5 b) herbeigeführt. Auf Grund dieser nach Durchführung der Selbstberechnung für das FA neu hervorgekommenen Tatsachen war davon auszugehen, dass die Bf im Streitzeitraum Vergütungen an ihre wesentlich beteiligten Gesellschafter für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Tätigkeiten geleistet hat (§ 22 Z 2 zweiter TS EStG 1988). Auf Grund dieser neu hervorgekommenen Tatsachen ergab sich, dass die Bf den Dienstgeberbeitrag (siehe Pkt 5 a und 5 b) auf Grund dieser Vergütungen zu leisten hatte (§ 41 Abs 2, Abs 3 FLAG, § 22 Z 2 EStG 1988, zweiter TS). Wären diese Sachverhaltselemente bereits zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der Selbstberechnung (1.9.2016) dem FA bekannt gewesen, hätte das FA sofort einen anderslautenden Bescheid, mit dem diese Vergütungen dem DB unterworfen worden wären, erlassen (§ 201 Abs 1 und 2 BAO).

Bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO würden daher die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen (§ 201 Abs 2 Z 3 BAO). Die Festsetzung des DB 2014 ist daher in der oben festgestellten Höhe (649,66 € lt. Pkt 5 b) zulässig.

Ermessensentscheidung:

Lt. Selbstberechnung der Bf, die diese im September 2016 dem FA bekanntgegeben hat, hätte der DB 2014 nur 24,66 € betragen. Die Erhöhung des DB durch die Festsetzung 2014 auf 649,66 € ist daher nicht geringfügig. Daher wird dem Interesse des Staates an der Rechtsrichtigkeit der Besteuerung der Vorzug vor dem Interesse der Steuerpflichtigen nach Rechtsbeständigkeit der Selbstberechnung vom 1.9.2016 eingeräumt. Es wird daher die Ermessensentscheidung getroffen, den DB 2014 im oben dargestellten Ausmaß festzusetzen.

#### **e.) Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:**

Diese Beschwerde ist nicht mehr verfahrensgegenständlich (vgl. Vorlageantrag), da das FA die bezug habenden Bescheide bereits aufgehoben hat.

#### **6.) Teilweise Zulässigkeit der Revision:**

##### **a.) 2015**

Der ältere Gesellschafter-GF (Beteiligung: 50%) der bf GmbH hat im Dezember 2015 eine Vergütung für operative Tätigkeiten für die GmbH, die im Jahr 2015 durch ihn geleistet worden sind, von der bf GmbH erhalten. Er war damals bereits seit Juni 2015 60 Jahre alt. Nach Ansicht des BFG unterliegt diese gesamte Vergütung vom Dezember 2015 gem. § 41 Abs 4 lit f FLAG nicht der Pflicht, den Dienstgeberbeitrag zu leisten.

Nach der erkennbaren Ansicht des FA wäre jener Teil der Vergütung, der auf operative Tätigkeiten des Gesellschafter-GF im Zeitraum Jänner-Juni 2015 zurückzuführen ist, dem DB zu unterwerfen (vgl. BVE des FA). RSp des VwGH zur Frage, wie § 41 Abs 4 lit f FLAG im Falle einer Nachzahlung auszulegen ist, die nach jenem Monat erfolgt, in welchem der Empfänger das 60. Lebensjahr vollendet hat, und ob es auch im Falle einer Nachzahlung nur auf den Zahlungszeitpunkt oder auch auf die wirtschaftliche Zurechnung ankommt, existiert nicht.

Es liegt daher in Bezug auf das Jahr 2015 eine erhebliche Rechtsfrage i S des Art 133 Abs 4 B-VG vor, die in Bezug auf den Spruch, soweit er das Jahr 2015 betrifft (Spruchpunkt 2), eine ordentliche Revision als zulässig erscheinen lässt.

##### **b.) 2014-2016**

Die beiden seit Jänner 2009 zu je 50% beteiligten Gesellschafter der bf GmbH, die seit Jänner 2009 auch als deren Geschäftsführer tätig waren, haben in den Jahren 2014 -2016

Vergütungen für operative Tätigkeiten erhalten, die sie in diesen Jahren und auch bereits seit 2009 für die bf GmbH durchgeführt haben.

Dass diese Vergütungen der bf GmbH an die zu je 50% wesentlich beteiligten Gesellschafter der Pflicht der GmbH, den Dienstgeberbeitrag zu leisten, unterliegen, weil die Gesellschafter seit 2009 in den betrieblichen Organismus der bf GmbH integriert sind, und daher sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses erfüllen, entspricht der RSp des VwGH und dem Gesetz (§ 41 Abs 2,3 FLAG; § 22 Z 2 EStG 1988; VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219; VwGH 7.7.2011, 2010/15/0048; VwGH 23.9.2010, 2010/15/0121; VwGH vom 1.6.2016, 2013/13/0061; VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; Lenneis / Wanke, FLAG, 2. Auflage, §§ 41-43 TZ 35 m w N).

Insoweit ist keine erhebliche Rechtsfrage i S des Art 133 Abs 4 B-VG feststellbar, die die Zulässigkeit einer Revision begründen könnte.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. Oktober 2021