

# TE Vwgh Beschluss 2023/5/10 Ra 2022/15/0022

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 10.05.2023

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

## Norm

BAO §21

EStG 1988 §2

1. BAO § 21 heute
2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962
1. EStG 1988 § 2 heute
2. EStG 1988 § 2 gültig ab 29.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
3. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2019 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
4. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
5. EStG 1988 § 2 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
6. EStG 1988 § 2 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
7. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
8. EStG 1988 § 2 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
9. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
10. EStG 1988 § 2 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
11. EStG 1988 § 2 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
12. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
13. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
14. EStG 1988 § 2 gültig von 27.06.2006 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
15. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
16. EStG 1988 § 2 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
17. EStG 1988 § 2 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
18. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
19. EStG 1988 § 2 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
20. EStG 1988 § 2 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
21. EStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
22. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
23. EStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser und den Hofrat Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr.in Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der C GmbH in K, vertreten durch die hba Held Berdnik Astner & Partner Rechtsanwälte GmbH in 8010 Graz, Karmeliterplatz 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 2. Dezember 2021, Zl. RV/2100584/2019, betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2012 bis 2016, den Beschluss gefasst:

## **Spruch**

Die Revision wird zurückgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 553,20 € binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

1

Die Revisionswerberin betreibt ein Institut für radiologische Spezialdiagnostik, in dem radiologische Untersuchungen mit CT/MR Technik durchgeführt werden.

2

Im Zuge einer Außenprüfung stellte das Finanzamt fest, dass die Revisionswerberin die Durchführung der medizinischen Befundung der im Unternehmen durchgeführten radiologischen Untersuchungen an eine OG übertragen habe. Die OG sei im Jahr 2011 gegründet worden. Deren vier Gesellschafter seien auch Gesellschafter-Geschäftsführer der Revisionswerberin. Die Geschäftsanschrift der OG sei ident mit der Geschäftsanschrift der Revisionswerberin. Das Finanzamt erkannte die Zwischenschaltung der OG nicht an und beurteilte die von der Revisionswerberin an die OG ausbezahlten Beträge als Gehälter bzw. sonstige Vergütungen jeder Art gemäß § 22 Z 2 EStG 1988, die den Gesellschaftern der Revisionswerberin zugutegekommen seien. Es erließ Bescheide, mit denen für die Vergütungen der Jahre 2012 bis 2016 Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben wurden. Im Zuge einer Außenprüfung stellte das Finanzamt fest, dass die Revisionswerberin die Durchführung der medizinischen Befundung der im Unternehmen durchgeführten radiologischen Untersuchungen an eine OG übertragen habe. Die OG sei im Jahr 2011 gegründet worden. Deren vier Gesellschafter seien auch Gesellschafter-Geschäftsführer der Revisionswerberin. Die Geschäftsanschrift der OG sei ident mit der Geschäftsanschrift der Revisionswerberin. Das Finanzamt erkannte die Zwischenschaltung der OG nicht an und beurteilte die von der Revisionswerberin an die OG ausbezahlten Beträge als Gehälter bzw. sonstige Vergütungen jeder Art gemäß Paragraph 22, Ziffer 2, EStG 1988, die den Gesellschaftern der Revisionswerberin zugutegekommen seien. Es erließ Bescheide, mit denen für die Vergütungen der Jahre 2012 bis 2016 Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben wurden.

3

Die dagegen erhobene Beschwerde wies das Bundesfinanzgericht mit dem angefochtenen Erkenntnis als unbegründet ab. Es stellte fest, dass für die Durchführung der radiologischen Spezialdiagnostik (Leistungen der Revisionswerberin) im Wesentlichen zwei Komponenten notwendig seien: 1. die Aufnahme von Bildern mit Computertomographen und Magnetresonanzeräten und 2. die Interpretation der Aufnahmen durch einen Radiologen (Befundung). Die erste Komponente werde im Rahmen des Unternehmens der Revisionswerberin erbracht. Deren Mitarbeiter (Röntgenassistentinnen) machten die Aufnahmen, wobei immer auch ein Arzt anwesend sein müsse, der die Röntgenassistentinnen anweise bzw. unterstütze, Kontrastmittel verabreiche, die Aufnahmen kontrolliere und fallweise mit den Patienten bespreche. Von den beteiligten Ärzten werde im Vorhinein ausgemacht, wer anwesend sei; dies werde den Mitarbeitern auch mitgeteilt. Die Aufnahmen würden elektronisch mittels des „PAC-Systems“ erfasst. Zuweisende Ärzte, Spitäler und die beteiligten Ärzte könnten elektronisch darauf zugreifen, sofern sie selbst zumindest eine „abgespeckte Version“ des Systems hätten. Die zweite Komponente (Befundung) sei vertraglich an eine im Jahr 2011 gegründete OG übertragen worden, an der vier Gesellschafter-Geschäftsführer der Revisionswerberin beteiligt gewesen seien. Diese hätten sich bewusst dazu entschieden, die OG nicht mit Betriebsvermögen auszustatten. Sämtliche Betriebsmittel befänden sich im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter. Als Sonderbetriebsvermögen seien Kfz, Wertpapiere für die Inanspruchnahme des Gewinnfreibetrages sowie PCs und Laptops ausgewiesen. Die radiologische Befundung selbst sei im Revisionszeitraum von H, St, K und S (nach dessen

Ableben von R) vorgenommen worden. Die Befunde habe das jeweilige Sekretariat getippt. Sofern unternehmensfremde Vertretungsärzte Befunde erstellt hätten, seien diese direkt mit der Revisionswerberin abgerechnet worden.

4

Das Entgelt für die ärztliche Leistung sei mit festen Honorarsätzen berechnet und von den Ogisten als Sonderbetriebseinnahmen erklärt worden. Die Verantwortung für die ärztliche Tätigkeit habe jeder Arzt selbst getragen; er sei keiner fachlicher Weisung unterlegen und für den „Erfolg“ der jeweiligen Leistung selbst verantwortlich. Laut Gesellschaftsvertrag sei die OG so organisiert, dass die Diensterteilung der Ärzte einvernehmlich im Vorhinein erfolge. Die Beteiligten hätten gemeinsam die Einteilung über die Anwesenheit in den verschiedenen Bereichen des Instituts (Revisionswerberin) und der Einzelordination von H, für die die OG ebenfalls Leistungen erbracht habe, im Vormonat festgelegt. Daraus hätten sich wechselnde Zuständigkeiten in Institut und Ordination ergeben. Dementsprechend würden auch Institutsuntersuchungen in der Röntgenordination befundet und umgekehrt. Die Befundungen für die Revisionswerberin würden während der Anwesenheit im Unternehmen der Revisionswerberin dort bzw. auf den Arbeitsstationen der Ordination von H durchgeführt, da die dort zur Verfügung stehenden Geräte eine optimale Bildauflösung garantierten. Diagnostische und organisatorische Leistungen würden aber auch von zuhause mit der dort zur Verfügung stehenden eigenen Hard- und Software erbracht.

5

Rechtlich führte das Bundesfinanzgericht aus, eine GmbH und eine OG seien grundsätzlich verschiedene Rechtspersonen, auch wenn an ihnen dieselben Personen beteiligt seien. Diese beiden Rechtspersonen könnten auch in vertragliche, steuerlich anzuerkennende Beziehungen treten. Komme der zwischengeschalteten Gesellschaft aber nur eine bloße Verrechnungs- und Zahlstellenfunktion zu, könne nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Zurechnung von Einkünften erfolgen. Wesentlich für die steuerliche Anerkennung der Vertragsbeziehung sei daher, dass sich die Einbindung der OG in die Verhältnisse zwischen der Revisionswerberin und den befundenden Ärzten nicht in der Ausstellung von Rechnungen erschöpfe, sodass die OG nicht nur als „Zahlstelle“ diene. Fungiere die OG nicht bloß als Zahlstelle, sondern sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch zur Leistungserbringung verpflichtet, komme zusätzlich eine Missbrauchsbeurteilung in Betracht.

6

Im Revisionsfall habe die Revisionswerberin vorgebracht, dass die Gründung der OG erfolgt sei, um eine „saubere Trennung ärztlicher (freiberuflicher) Tätigkeit und gewerblicher (geräteintensiver) Krankenanstalt“ zu erreichen. Dies entspreche aber nicht der Wirklichkeit. Die OG werde in den Räumlichkeiten der Revisionswerberin betrieben und die Leistungserbringung selbst (Befundung) lasse sich nicht gänzlich von deren laufender Tätigkeit trennen. Bei den Röntgenaufnahmen müsse jedenfalls ein Arzt anwesend sein, um den Röntgenassistentinnen Anweisungen zu geben, Kontrastmittel zu verabreichen und die Aufnahmen einer ersten groben Beurteilung zu unterziehen. Bei bestimmten Untersuchungen (zB Mammographie) würden nicht nur Bilder befundet, sondern die Patientinnen auch untersucht (Ultraschall), teilweise würden auch andere Befunde mit besonders besorgten Patienten besprochen. Soweit die Ärzte daher im Betrieb der Revisionswerberin anwesend seien, würden sie auch die Ausrüstung der Revisionswerberin zur Erbringung ihrer Leistungen nutzen. Die OG übe demgegenüber keine eigene nach außen erkennbare Tätigkeit aus, da im Wesentlichen nur die Beteiligten durch Befunde gegenüber der Revisionswerberin und der Ordination von H tätig würden. Dem Einwand der Revisionswerberin, dass von der OG Vorträge und Gutachten als Leistungen an fremde Dritte erbracht würden, sei entgegen zu halten, dass mit der Abhaltung von Fachvorträgen, gutachterlichen Leistungen und Lehrtätigkeiten üblicherweise natürliche Personen beauftragt würden, da es bei solchen Leistungen im besonderen Ausmaß auf das Wissen und Geschick des Vortragenden/Gutachters ankomme. Dafür sei eine OG nicht geeignet, wenn nicht sogar hinderlich (weil der Auftraggeber fürchten müsse, dass ein anderer als der gewünschte Vortragende/Gutachter die Leistung erbringe). Diese Leistungen sollten laut dem Vorbringen auch vorzugsweise vom zwischenzeitig verstorbenen S erbracht werden. Dem Rechenwerk der OG seien daher auch keine diesbezüglichen Einnahmen zu entnehmen. Die OG verfüge über keine betriebliche Struktur. Der Standort der OG sei ident mit dem Standort der Revisionswerberin. Die Beteiligten der OG hätten sich bewusst dafür entschieden, die OG nicht mit Betriebsvermögen auszustatten und sämtliche Betriebsmittel im Sonderbetriebsvermögen zu halten. Die OG beschäftige keine eigenen Dienstnehmer, sodass die Dienstnehmer der Revisionswerberin die Befunde abtippen würden. Besondere Bedeutung für die Zurechnung der Einkünfte komme demnach dem Umstand zu, dass die OG selbst praktisch weder Einnahmen erziele noch Ausgaben tätige, weil sämtliche Honorare als

Sonderbetriebseinnahmen der Gesellschafter erfasst würden. Gleichzeitig kämen alle Gesellschafter für ihre Ausgaben selbst auf. Lediglich nicht direkt auf einen Gesellschafter zuordenbare Einnahmen (zB Einnahmen aus einem Werbevertrag) und Ausgaben (Verwaltung/Steuerberatungskosten der OG) würden im Verhältnis der Anteile aufgeteilt. Bei einer solchen Konstellation sei davon auszugehen, dass der OG keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukomme, sondern sie nur als Zahlstelle diene. Die Geschäfte seien daher den dahinterstehenden Gesellschaftern zuzurechnen. Eine Missbrauchsprüfung etwa in dem Sinne, ob die Zwischenschaltung nur zur Umgehung der sonst anfallenden lohnabhängigen Abgaben (§ 22 f BAO) erfolgt sei, könne im Revisionsfall dahinstehen, weil der OG nur Zahlstellenfunktion zukomme. Abgesehen davon habe die Revisionswerberin auch keine außersteuerlichen Gründe für die Einschaltung der OG ins Treffen führen können. Flexible Gestaltungsmöglichkeiten der Arbeitserbringung, die Festlegung der Dienstpläne, Fortbildungen, Urlaube etc. seien auch ohne Gründung einer OG innerhalb des Unternehmens der Revisionswerberin ohne weiteren Aufwand möglich. Eine durchgehende Trennung zwischen Aufnahmen und Befunden lasse sich bereits deshalb nicht verwirklichen, weil die Aufnahmen kontrolliert werden müssten, bevor der Patient das Institut verlasse. Im Revisionsfall habe die Revisionswerberin vorgebracht, dass die Gründung der OG erfolgt sei, um eine „saubere Trennung ärztlicher (freiberuflicher) Tätigkeit und gewerblicher (geräteintensiver) Krankenanstalt“ zu erreichen. Dies entspreche aber nicht der Wirklichkeit. Die OG werde in den Räumlichkeiten der Revisionswerberin betrieben und die Leistungserbringung selbst (Befundung) lasse sich nicht gänzlich von deren laufender Tätigkeit trennen. Bei den Röntgenaufnahmen müsse jedenfalls ein Arzt anwesend sein, um den Röntgenassistentinnen Anweisungen zu geben, Kontrastmittel zu verabreichen und die Aufnahmen einer ersten groben Beurteilung zu unterziehen. Bei bestimmten Untersuchungen (zB Mammographie) würden nicht nur Bilder befundet, sondern die Patientinnen auch untersucht (Ultraschall), teilweise würden auch andere Befunde mit besonders besorgten Patienten besprochen. Soweit die Ärzte daher im Betrieb der Revisionswerberin anwesend seien, würden sie auch die Ausrüstung der Revisionswerberin zur Erbringung ihrer Leistungen nutzen. Die OG übe demgegenüber keine eigene nach außen erkennbare Tätigkeit aus, da im Wesentlichen nur die Beteiligten durch Befunde gegenüber der Revisionswerberin und der Ordination von H tätig würden. Dem Einwand der Revisionswerberin, dass von der OG Vorträge und Gutachten als Leistungen an fremde Dritte erbracht würden, sei entgegen zu halten, dass mit der Abhaltung von Fachvorträgen, gutachterlichen Leistungen und Lehrtätigkeiten üblicherweise natürliche Personen beauftragt würden, da es bei solchen Leistungen im besonderen Ausmaß auf das Wissen und Geschick des Vortragenden/Gutachters ankomme. Dafür sei eine OG nicht geeignet, wenn nicht sogar hinderlich (weil der Auftraggeber fürchten müsse, dass ein anderer als der gewünschte Vortragende/Gutachter die Leistung erbringe). Diese Leistungen sollten laut dem Vorbringen auch vorzugsweise vom zwischenzeitig verstorbenen S erbracht werden. Dem Rechenwerk der OG seien daher auch keine diesbezüglichen Einnahmen zu entnehmen. Die OG verfüge über keine betriebliche Struktur. Der Standort der OG sei ident mit dem Standort der Revisionswerberin. Die Beteiligten der OG hätten sich bewusst dafür entschieden, die OG nicht mit Betriebsvermögen auszustatten und sämtliche Betriebsmittel im Sonderbetriebsvermögen zu halten. Die OG beschäftige keine eigenen Dienstnehmer, sodass die Dienstnehmer der Revisionswerberin die Befunde abtippen würden. Besondere Bedeutung für die Zurechnung der Einkünfte komme demnach dem Umstand zu, dass die OG selbst praktisch weder Einnahmen erziele noch Ausgaben tätige, weil sämtliche Honorare als Sonderbetriebseinnahmen der Gesellschafter erfasst würden. Gleichzeitig kämen alle Gesellschafter für ihre Ausgaben selbst auf. Lediglich nicht direkt auf einen Gesellschafter zuordenbare Einnahmen (zB Einnahmen aus einem Werbevertrag) und Ausgaben (Verwaltung/Steuerberatungskosten der OG) würden im Verhältnis der Anteile aufgeteilt. Bei einer solchen Konstellation sei davon auszugehen, dass der OG keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukomme, sondern sie nur als Zahlstelle diene. Die Geschäfte seien daher den dahinterstehenden Gesellschaftern zuzurechnen. Eine Missbrauchsprüfung etwa in dem Sinne, ob die Zwischenschaltung nur zur Umgehung der sonst anfallenden lohnabhängigen Abgaben (Paragraph 22, f BAO) erfolgt sei, könne im Revisionsfall dahinstehen, weil der OG nur Zahlstellenfunktion zukomme. Abgesehen davon habe die Revisionswerberin auch keine außersteuerlichen Gründe für die Einschaltung der OG ins Treffen führen können. Flexible Gestaltungsmöglichkeiten der Arbeitserbringung, die Festlegung der Dienstpläne, Fortbildungen, Urlaube etc. seien auch ohne Gründung einer OG innerhalb des Unternehmens der Revisionswerberin ohne weiteren Aufwand möglich. Eine durchgehende Trennung zwischen Aufnahmen und Befunden lasse sich bereits deshalb nicht verwirklichen, weil die Aufnahmen kontrolliert werden müssten, bevor der Patient das Institut verlasse.

Dienstnehmer, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG oder an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 beschäftigten. Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehörten zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 aufweisende Beschäftigung gewährt würden. Eine Person sei dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % betrage. Mitglieder der Wirtschaftskammer müssten gemäß § 122 WKG einen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entrichten, der sich nach § 41 FLAG bemesse. Den Dienstgeberbeitrag hätten gemäß Paragraph 41, Absatz eins, in Verbindung mit Absatz 2, FLAG alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer, freie Dienstnehmer im Sinne des Paragraph 4, Absatz 4, ASVG oder an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des Paragraph 22, Ziffer 2, EStG 1988 beschäftigten. Gemäß Paragraph 22, Ziffer 2, Teilstrich 2 EStG 1988 gehörten zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne des Paragraph 47, Absatz 2, EStG 1988 aufweisende Beschäftigung gewährt würden. Eine Person sei dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % betrage. Mitglieder der Wirtschaftskammer müssten gemäß Paragraph 122, WKG einen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entrichten, der sich nach Paragraph 41, FLAG bemesse.

8

Die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer seien in den betrieblichen Organismus der Revisionswerberin eingebunden gewesen. Die Voraussetzungen für die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrags und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag lägen vor. Auch die nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter seien in den betrieblichen Organismus der Revisionswerberin eingebunden gewesen und Weisungen unterworfen worden. Auch bei diesen lägen die Voraussetzungen für die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrags und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag vor.

9

Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende Revision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, das Bundesfinanzgericht sei von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen, wonach Zurechnungsobjekt von Einkünften derjenige sei, der die Möglichkeit besitze, die sich bietenden Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern, wobei in erster Linie die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung maßgeblich sei und eine rechtliche Gestaltung nur dann unmaßgeblich sei, wenn sie dem wirtschaftlichen Gehalt nicht entspreche. Das Bundesfinanzgericht habe abweichend davon als Zurechnungsobjekt nicht die OG, sondern die daran beteiligten natürlichen Personen erachtet, obwohl tatsächlich die OG nach außen in Erscheinung getreten sei und die rechtliche Gestaltung auch dem wirtschaftlichen Gehalt entspreche. Weiters sei das Bundesfinanzgericht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen, wonach die steuerliche Beurteilung der Zurechenbarkeit von Einkünften die Trennung zwischen Gesellschaftssphäre und der persönlichen Sphäre erfordere, es sei denn, die Zwischenschaltung der Gesellschaft sei nur zur Umgehung der sonst anfallenden lohnabhängigen Abgaben erfolgt. Im Revisionsfall habe es andere Gründe für die gewählte gesellschaftsrechtliche Gestaltung gegeben. Zuletzt sei das Bundesfinanzgericht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen, weil es die vorgebrachten außersteuerlichen Gründe nicht in ihrer Gesamtheit gewürdigt und die persönliche Leistung der Gesellschafter nicht bloß als Indiz für eine missbräuchliche Gestaltung gewertet habe.

10

Das Finanzamt hat nach Einleitung des Vorverfahrens eine Revisionsbeantwortung erstattet.

11

Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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. Nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

12

Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein solcher Beschluss ist in jeder Lage des Verfahrens zu fassen. Nach Paragraph 34, Absatz eins, VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein solcher Beschluss ist in jeder Lage des Verfahrens zu fassen.

13

Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. Nach Paragraph 34, Absatz eins a, VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß Paragraph 25 a, Absatz eins, VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (Paragraph 28, Absatz 3, VwGG) zu überprüfen.

14

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunutzen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts Anderes ergibt. Bei der Einkünftezurechnung kommt es auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht - wie etwa im Bereich des § 22 BAO - auf das Vorliegen eventueller „außersteuerlicher Gründe“ für eine vorgenommene Gestaltung an (vgl. VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012). Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunutzen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts Anderes ergibt. Bei der Einkünftezurechnung kommt es auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht - wie etwa im Bereich des Paragraph 22, BAO - auf das Vorliegen eventueller „außersteuerlicher Gründe“ für eine vorgenommene Gestaltung an vergleiche , VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012).

15

Bei Zwischenschaltung einer Personengesellschaft kommt es dann zur unmittelbaren Zurechnung der Vergütungen an die dahinterstehenden natürlichen Personen, wenn die Funktion der zwischengeschalteten Personengesellschaft nicht über jene einer bloßen „Zahlstelle“ hinausgeht (vgl. VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092). Bei Zwischenschaltung einer Personengesellschaft kommt es dann zur unmittelbaren Zurechnung der Vergütungen an die dahinterstehenden natürlichen Personen, wenn die Funktion der zwischengeschalteten Personengesellschaft nicht über jene einer bloßen „Zahlstelle“ hinausgeht vergleiche , VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092).

16

Das Zulässigkeitsvorbringen, das Bundesfinanzgericht hätte keine Zurechnung der an die OG gezahlten Beträge an die Gesellschafter vornehmen dürfen, weil die rechtliche Gestaltung dem wirtschaftlichen Gehalt entsprechen würde, geht in keiner Weise auf die dieser Behauptung entgegenstehenden Erwägungen des Bundesfinanzgerichts ein und legt nicht konkret dar, aus welchen Gründen die Beurteilung des Bundesfinanzgerichts unzutreffend sei, dass der OG keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukomme.

17

Das Bundesfinanzgericht ist im Revisionsfall mit näherer Begründung davon ausgegangen, dass es sich bei der OG um eine bloße Zahlstelle gehandelt habe, weshalb die Geschäfte den dahinterstehenden Gesellschaftern zuzurechnen seien. Gegen diese Beurteilung wendet sich die Revision in ihrer Zulässigkeitsbegründung nicht.

18

Soweit die Revision vorbringt, das Bundesfinanzgericht habe sich nicht ausreichend mit den geltend gemachten außersteuerlichen Gründen beschäftigt und zu Unrecht eine missbräuchliche Gestaltung angenommen, ist dem

entgegenzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht explizit keine Missbrauchsprüfung vorgenommen hat, da die Zurechnung ohnedies schon deshalb zu erfolgen hatte, weil der OG nur Zahlstellenfunktion zugekommen ist.

19

In der Revision werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen. In der Revision werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Artikel 133, Absatz 4, B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

20

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2014. Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2014.

Wien, am 10. Mai 2023

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2023:RA2022150022.L00

#### **Im RIS seit**

27.06.2023

#### **Zuletzt aktualisiert am**

13.07.2023

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)