

# TE Vwgh Beschluss 2023/1/3 Ra 2021/15/0107

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 03.01.2023

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

### Norm

BAO §167 Abs2

BAO §21

BAO §22

BAO §23

EStG 1988 §22 Z2

1. BAO § 167 heute

2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 21 heute

2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 22 heute

2. BAO § 22 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

3. BAO § 22 gültig von 01.01.1962 bis 14.08.2018

1. BAO § 23 heute

2. BAO § 23 gültig ab 01.01.1962

1. EStG 1988 § 22 heute

2. EStG 1988 § 22 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023

3. EStG 1988 § 22 gültig von 01.09.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

4. EStG 1988 § 22 gültig von 20.07.2022 bis 31.08.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

5. EStG 1988 § 22 gültig von 30.10.2019 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019

6. EStG 1988 § 22 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017

7. EStG 1988 § 22 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016

8. EStG 1988 § 22 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996

9. EStG 1988 § 22 gültig von 01.01.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 99/1992

10. EStG 1988 § 22 gültig von 30.07.1988 bis 31.12.1992

### Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser sowie die Hofräte Mag. Novak und

Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der E Steuerberatung GmbH in L, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 12. Juli 2021, Zl. RV/2100888/2018, betreffend Dienstgeberbeitrag 2012 bis 2016 (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Finanzamt Österreich, Dienststelle Steiermark Mitte), den Beschluss gefasst:

### **Spruch**

Die Revision wird zurückgewiesen.

### **Begründung**

1 Die revisionswerbende Gesellschaft ist - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - eine GmbH, deren Unternehmensgegenstand in der Ausübung der Steuerberatung besteht. Frau A und Frau B waren in den Streitjahren mit jeweils 50 % an ihr beteiligt und überdies mit der Geschäftsführung befasst. Neben der Geschäftsführung, die sie unentgeltlich ausübten, waren sie in beratender Funktion im operativen Bereich der revisionswerbenden Gesellschaft (Steuerberatung) tätig. Hierfür wurden sie von der Revisionswerberin nicht auf unmittelbarem Wege entlohnt, sondern über die zwischengeschaltete X OG, deren (einzige) unbeschränkt haftende Gesellschafterinnen sie waren.

2 Die X OG legte einmal monatlich eine Rechnung an die Revisionswerberin. Die Leistungsbeschreibung lautete jeweils auf „Beratungsleistungen“, Abrechnungszeitraum war jeweils ein Kalendermonat (also zB „Beratungsleistungen April 2014“). Die verrechneten Beträge wiesen - bis auf ganz wenige Ausnahmen - kaum Schwankungen auf. So wurde etwa für die Kalendermonate Juli bis November 2013 jeweils ein Betrag von 12.732 € verrechnet. Die diesen Rechnungen zugrundeliegenden steuerlichen Beratungsleistungen wurden allesamt von A und B persönlich erbracht; Mitarbeitende beschäftigte die X OG nicht.

3 Zwischen der Revisionswerberin und der X OG bestand keinerlei vertragliche Vereinbarung, die geregelt hätte, welche Verpflichtungen die X OG gegenüber der Revisionswerberin traf (zB hinsichtlich der Art und des Umfangs der zu erbringenden Leistungen) und welche Rechte ihr eingeräumt waren (zB hinsichtlich der Höhe des Entgelts und der Modalitäten der Entgeltverrechnung). Eine Vereinbarung darüber, wie die steuerlichen Beratungsleistungen an die Revisionswerberin zu fakturieren waren, bestand (lediglich) zwischen A und B. Die Einbindung der X OG in die Verhältnisse zwischen der Revisionswerberin und A (bzw. B) erschöpfte sich in der Ausstellung von Rechnungen und der Vereinnahmung von Rechnungsbeträgen.

4 Der Umsatz der X OG bestand in den Streitjahren zum weitaus überwiegenden Teil aus den an die Revisionswerberin verrechneten Beträgen. Daneben wurden verschiedene andere Leistungen, wie etwa Softwareberatung oder Leistungen im Zusammenhang mit Qualitätsmanagement, in stark untergeordnetem Ausmaß an Dritte verrechnet. A und B waren in den Streitjahren überdies als allgemein beeedete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige tätig. Die Abrechnung der Sachverständigentätigkeit gegenüber den Gerichten erfolgte in Form von Gebührennoten. Trotz des Umstandes, dass A und B die Gutachtensaufträge als jeweilige Einzelpersonen erhielten, wurden die Gebührennoten von der X OG an die Gerichte gelegt.

5 Nach einer die Jahre 2012 bis 2016 umfassenden gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) setzte das Finanzamt Dienstgeberbeiträge für diese Jahre fest. Zurechnungssubjekte der gegenständlichen Honorare seien nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt die beiden Geschäftsführerinnen und nicht die beauftragte OG; sie stellten Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 dar, woraus Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht folge. Nach einer die Jahre 2012 bis 2016 umfassenden gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) setzte das Finanzamt Dienstgeberbeiträge für diese Jahre fest. Zurechnungssubjekte der gegenständlichen Honorare seien nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt die beiden Geschäftsführerinnen und nicht die beauftragte OG; sie stellten Einkünfte gemäß Paragraph 22, Ziffer 2, EStG 1988 dar, woraus Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht folge.

6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das BFG die dagegen erhobene Beschwerde - nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung - ab. Begründend führte es aus, im Revisionsfall bestehe Streit darüber, ob die Beratungshonorare, die von der Revisionswerberin an die X OG bezahlt worden seien, der X OG oder - als Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 - A und B zuzurechnen seien. Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das BFG die dagegen erhobene Beschwerde - nach Durchführung einer mündlichen

Verhandlung - ab. Begründend führte es aus, im Revisionsfall bestehe Streit darüber, ob die Beratungshonorare, die von der Revisionswerberin an die X OG bezahlt worden seien, der X OG oder - als Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des Paragraph 22, Ziffer 2, Teilstrich 2 EStG 1988 - A und B zuzurechnen seien.

7 Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 hätten den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigten. Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 seien Dienstnehmer u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stünden, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988. Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 sei der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die in § 41 Abs. 1 FLAG 1967 genannten Dienstnehmer gewährt worden seien, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterlägen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne seien u.a. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988. Gemäß Paragraph 41, Absatz eins, FLAG 1967 hätten den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigten. Gemäß Paragraph 41, Absatz 2, FLAG 1967 seien Dienstnehmer u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des Paragraph 47, Absatz 2, EStG 1988 stünden, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des Paragraph 22, Ziffer 2, EStG 1988. Gemäß Paragraph 41, Absatz 3, FLAG 1967 sei der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die in Paragraph 41, Absatz eins, FLAG 1967 genannten Dienstnehmer gewährt worden seien, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterlägen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne seien u.a. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des Paragraph 22, Ziffer 2, EStG 1988.

8 Der Verwaltungsgerichtshof habe sich in seiner Rechtsprechung mehrfach mit Fragen der steuerlichen Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Gesellschaften befasst. Vorwiegend sei es dabei um die Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften gegangen. In vereinzelt Fällen seien jedoch auch Personengesellschaften betroffen gewesen (Hinweis auf VwGH 28.5.2009, 2006/15/0360; VwGH 28.3.2012, 2009/08/0010; VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092). Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24. September 2014, 2011/13/0092, ausgeführt habe, könne es auch bei der Zwischenschaltung einer Personengesellschaft zur Zurechnung der Vergütungen an die dahinterstehende(n) natürliche(n) Person(en) kommen. Diesem Erkenntnis sei der Sachverhalt zugrunde gelegen, dass der mit 50 % am Stammkapital einer GmbH beteiligte Gesellschafter zugleich deren Geschäftsführer gewesen sei. Das Entgelt für diese Geschäftsführungstätigkeit sei von einer KG, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter der GmbH-Geschäftsführer gewesen sei, an die GmbH verrechnet worden.

9 Die gegenständliche Gestaltung sei dadurch geprägt, dass die beiden einzigen Gesellschafter-Geschäftsführerinnen der Revisionswerberin, einer auf dem Gebiet der Steuerberatung tätigen GmbH, das Entgelt für ihre für die Revisionswerberin laufend entfaltete steuerliche Beratungstätigkeit von ihr nicht auf unmittelbarem Wege, sondern über die zwischengeschaltete X OG erhalten hätten, deren einzige unbeschränkt haftende Gesellschafterinnen sie selbst gewesen seien. Zwischen der Revisionswerberin und der X OG habe keinerlei vertragliche Vereinbarung bestanden, die geregelt hätte, welche Verpflichtungen die X OG gegenüber der Revisionswerberin getroffen hätten (zB hinsichtlich der Art und des Umfangs der zu erbringenden Leistungen) und welche Rechte ihr eingeräumt gewesen seien (zB hinsichtlich der Höhe des Entgelts oder der Modalitäten der Entgeltverrechnung). Eine Vereinbarung darüber, wie die steuerlichen Beratungsleistungen an die Revisionswerberin zu fakturieren gewesen seien, habe lediglich zwischen A und B bestanden. Die Einbindung der X OG in die Verhältnisse zwischen der Revisionswerberin und A (bzw. B) habe sich in der Ausstellung von Rechnungen und der Vereinnahmung von Rechnungsbeträgen erschöpft.

10 Vor dem Hintergrund des oben zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. September 2014, 2011/13/0092, seien die von der Revisionswerberin an die X OG bezahlten Beratungshonorare schon aufgrund der bloßen Zahlstellenfunktion der X OG A und B persönlich zuzurechnen gewesen, womit sich eine Prüfung im Lichte der §§ 22 f BAO erübrige. Ungeachtet dessen weise das BFG der Vollständigkeit halber darauf hin, dass dem Vorbringen der Revisionswerberin auch keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe im Sinne der zu § 22 BAO ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu entnehmen seien (Hinweis auf zB VwGH 25.9.2002, 97/13/0175; VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074; VwGH 22.9.2005, 2001/14/0188; VwGH 20.5.2010, 2006/15/0005). Vor dem Hintergrund des oben zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. September 2014, 2011/13/0092, seien die von

der Revisionswerberin an die X OG bezahlten Beratungshonorare schon aufgrund der bloßen Zahlstellenfunktion der X OG A und B persönlich zuzurechnen gewesen, womit sich eine Prüfung im Lichte der Paragraphen 22, f BAO erübrige. Ungeachtet dessen weise das BFG der Vollständigkeit halber darauf hin, dass dem Vorbringen der Revisionswerberin auch keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe im Sinne der zu Paragraph 22, BAO ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu entnehmen seien (Hinweis auf zB VwGH 25.9.2002, 97/13/0175; VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074; VwGH 22.9.2005, 2001/14/0188; VwGH 20.5.2010, 2006/15/0005).

11 Zu dem in der Beschwerde hierzu vorgetragenen Argument, die X OG habe einen „breitgefächerten Abnehmerkreis“ und erziele Einnahmen auch aus anderen Tätigkeiten, sei zu bemerken, dass die Revisionswerberin in ihrer Argumentation völlig offenlasse, weshalb und inwiefern dieser Umstand für die streitgegenständliche Zwischenschaltung relevant sein solle. Ein Zusammenhang zwischen den Leistungsverrechnungen an andere Abnehmende und der streitgegenständlichen Zwischenschaltung sei für das BFG nämlich nicht erkennbar.

12 In der Beschwerde werde weiters vorgebracht, dass die X OG „als wesentliche Betriebsmittel die beiden Autos der Gesellschafter [besitzt]“. In den letzten Jahren habe aufgrund unterschiedlicher Meinungen zum Thema Sachbezug/Privatnutzung von Kfz durch wesentlich beteiligte Geschäftsführer einer GmbH große Rechtsunsicherheit bestanden. Die Herbeiführung einer ertragsteuerlich korrekten Lösung sei in der X OG wesentlich einfacher gewesen. Diesbezüglich genüge der Hinweis darauf, dass die Revisionswerberin damit keinen außersteuerlichen Grund aufzeige, sondern vielmehr steuerliche Aspekte anspreche. Ungeachtet dessen erschließe sich dem BFG nicht, was die steuerliche Erfassung der angesprochenen Kfz in der X OG mit der streitgegenständlichen Zwischenschaltung zu tun haben solle.

13 Wenn in der Beschwerde vorgebracht werde, für die X OG und deren Gesellschafterinnen entstehe ein Unternehmerwagnis, so sei für das BFG in keinsten Weise nachvollziehbar, weshalb das Entstehen (bzw. die Inkaufnahme) eines - wie auch immer ausgeprägten - Unternehmerwagnisses ein beachtlicher außersteuerlicher Grund für die streitgegenständliche Zwischenschaltung sein solle. Selbiges gelte für die Ausführungen der Revisionswerberin zum Abschluss einer Haftpflichtversicherung durch die X OG.

14 Die Ausführungen der Revisionswerberin zur Bedeutung der X OG für die Zukunftsvorsorge und Pensionsplanung von A und B vermögen der Beschwerde ebenfalls nicht zum Erfolg zu verhelfen, zumal auch hier nicht ersichtlich sei, weshalb diese die Zukunft betreffenden Planungen für die in den Streitjahren erfolgte Zwischenschaltung relevant sein sollten. Wenn in der Beschwerde etwa vorgebracht werde, A beabsichtige, in ihrer Pension Unternehmen hinsichtlich Qualitätsmanagement zu beraten, was über die X OG optimal möglich sei, so sei ein Zusammenhang mit der streitgegenständlichen Zwischenschaltung nicht einmal ansatzweise erkennbar.

15 Es sei auch nicht ersichtlich, weshalb die von der Revisionswerberin ins Treffen geführte betriebliche Struktur der X OG, deren Vorhandensein die Revisionswerberin in den von den beiden Gesellschafterinnen unentgeltlich überlassenen Arbeitszimmern, den von den beiden Gesellschafterinnen genutzten Kfz sowie eigenen Bank- und Kreditkonten erblicke, ein anerkennungswürdiges außersteuerliches Motiv für die streitgegenständliche Zwischenschaltung darstellen solle.

16 In der am 1. Juli 2021 vor dem BFG abgehaltenen mündlichen Verhandlung sei seitens der Revisionswerberin vorgebracht worden, der Grund für die Errichtung der X OG habe darin bestanden, die von A und B außerhalb der Steuerberatung entfalteteten Tätigkeiten in einer Gesellschaft zu bündeln. Im Zuge dessen hätten sich A und B dazu entschieden, auch die steuerliche Beratungstätigkeit für die Revisionswerberin über die X OG „laufen zu lassen“. Hiezu sei zu bemerken, dass nicht entscheidend sei, aus welchem Grund die X OG errichtet worden sei. Entscheidend sei vielmehr, aus welchem Grund die X OG in die Verhältnisse zwischen der Revisionswerberin und A (bzw. B) eingebunden worden sei. Angaben darüber, weshalb man sich dazu entschlossen habe, die steuerliche Beratungstätigkeit für die Revisionswerberin über die X OG „laufen zu lassen“, seien jedoch nicht gemacht worden.

17 Vor diesem Hintergrund gelange das BFG zum Ergebnis, dass die streitgegenständliche Einbindung der X OG in die Verhältnisse zwischen der Revisionswerberin und A (bzw. B) nur deshalb erfolgt sei, um die Subsumtion von Leistungsvergütungen unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu verhindern und damit lohnabhängige Abgaben - im vorliegenden Fall Dienstgeberbeiträge - zu sparen. Vor diesem Hintergrund gelange das BFG zum Ergebnis, dass die

streitgegenständliche Einbindung der X OG in die Verhältnisse zwischen der Revisionswerberin und A (bzw. B) nur deshalb erfolgt sei, um die Subsumtion von Leistungsvergütungen unter Paragraph 22, Ziffer 2, Teilstrich 2 EStG 1988 zu verhindern und damit lohnabhängige Abgaben - im vorliegenden Fall Dienstgeberbeiträge - zu sparen.

1 8 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 (§ 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. 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 (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.

1 9 Im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, habe der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, werde die gesonderte Prüfung des in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierten Tatbestandselements der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck „sonst“ in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt, dann könne sich der Ausdruck „alle“ in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden - Vorschrift nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie dem Fehlen eines Unternehmerrisikos und einer als „laufend“ zu erkennenden Lohnzahlung, könne - in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung - Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre (Hinweise auf seitdem in ständiger Rechtsprechung VwGH 22.12.2004, 2003/15/0056; VwGH 26.7.2007, 2007/15/0095; VwGH 23.1.2013, 2010/15/0187; VwGH 29.5.2018, Ra 2017/15/0108; VwGH 4.6.2020, Ra 2020/15/0002). Im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, habe der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, werde die gesonderte Prüfung des in Paragraph 47, Absatz 2, EStG 1988 normierten Tatbestandselements der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck „sonst“ in Paragraph 22, Ziffer 2, Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt, dann könne sich der Ausdruck „alle“ in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in Paragraph 47, Absatz 2, EStG 1988 verweisenden - Vorschrift nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie dem Fehlen eines Unternehmerrisikos und einer als „laufend“ zu erkennenden Lohnzahlung, könne - in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung - Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des Paragraph 22, Ziffer 2, Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre (Hinweise auf seitdem in ständiger Rechtsprechung VwGH 22.12.2004, 2003/15/0056; VwGH 26.7.2007, 2007/15/0095; VwGH 23.1.2013, 2010/15/0187; VwGH 29.5.2018, Ra 2017/15/0108; VwGH 4.6.2020, Ra 2020/15/0002).

20 Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft werde durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht werde (vgl. etwa VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; VwGH 15.12.2004, 2003/13/0067; VwGH 1.6.2006, 2006/15/0029; VwGH 21.9.2006, 2006/15/0233; VwGH 19.3.2008, 2008/15/0083). Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft werde durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht werde (vergleiche , etwa VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; VwGH 15.12.2004, 2003/13/0067; VwGH 1.6.2006, 2006/15/0029; VwGH 21.9.2006, 2006/15/0233; VwGH 19.3.2008, 2008/15/0083).

2 1 A und B seien mit jeweils 50 % und somit wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 am Stammkapital der Revisionswerberin beteiligt gewesen. Indem sie mit der Geschäftsführung der Revisionswerberin befasst gewesen und überdies beratend für die Revisionswerberin tätig geworden seien, hätten sie eine nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit entfaltet, mit welcher der Unternehmenszweck der Revisionswerberin

verwirklicht worden sei. Damit sei eine Eingliederung von A und B in den Organismus des Betriebes der Revisionswerberin im Sinne der oben referierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs gegeben. A und B seien mit jeweils 50 % und somit wesentlich im Sinne des Paragraph 22, Ziffer 2, Teilstrich 2 EStG 1988 am Stammkapital der Revisionswerberin beteiligt gewesen. Indem sie mit der Geschäftsführung der Revisionswerberin befasst gewesen und überdies beratend für die Revisionswerberin tätig geworden seien, hätten sie eine nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit entfaltet, mit welcher der Unternehmenszweck der Revisionswerberin verwirklicht worden sei. Damit sei eine Eingliederung von A und B in den Organismus des Betriebes der Revisionswerberin im Sinne der oben referierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs gegeben.

22 Da das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Revisionswerberin gegeben sei, komme es auf weitere Kriterien, wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos, nicht an (Hinweise auf VwGH 17.5.2006, 2001/14/0199; VwGH 14.12.2006, 2003/14/0019) und stellten die streitgegenständlichen Beratungshonorare den beiden wesentlich beteiligten Gesellschafterinnen zuzurechnende Leistungsvergütungen im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 dar. Daran sei die Dienstgeberbeitragspflicht der Revisionswerberin geknüpft. Da das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Revisionswerberin gegeben sei, komme es auf weitere Kriterien, wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos, nicht an (Hinweise auf VwGH 17.5.2006, 2001/14/0199; VwGH 14.12.2006, 2003/14/0019) und stellten die streitgegenständlichen Beratungshonorare den beiden wesentlich beteiligten Gesellschafterinnen zuzurechnende Leistungsvergütungen im Sinne des Paragraph 22, Ziffer 2, Teilstrich 2 EStG 1988 dar. Daran sei die Dienstgeberbeitragspflicht der Revisionswerberin geknüpft.

23 Die Revision ließ das BFG nicht zu. Soweit im Revisionsfall Rechtsfragen zu lösen gewesen seien, sei das BFG der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt.

24 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, in der unter der Überschrift „Zur Zulässigkeit der außerordentlichen Revision sowie Revisionsausführung“ vorgebracht wird, das BFG sei von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen, wonach sich das Verwaltungsgericht mit dem gesamten Beschwerdevorbringen auseinander zu setzen und dieses in seiner Gesamtheit zu würdigen habe (Hinweis auf VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092, sowie VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149). Auf die Argumente der Revisionswerberin zu den wirtschaftlichen und außersteuerlichen Gründen der vorliegenden Vorgangsweise sei das BFG nicht bzw. nur unzureichend eingegangen und habe diese als nicht nachvollziehbar beurteilt. Mit Verweis auf das Fehlen einer schriftlichen Vereinbarung zwischen der X OG und der Revisionswerberin verkenne das BFG, dass ein Vertrag auch mündlich zu Stande kommen könne. Dieser mündliche Vertrag habe zahlreiche weitere Punkte enthalten, die vom BFG nicht hinterfragt worden seien.

25 Mit diesem Vorbringen wird die Zulässigkeit der Revision nicht dargetan.

26 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.

2 7 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. 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.

28 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.

29 Hat das Verwaltungsgericht - wie hier - im Erkenntnis ausgesprochen, dass die Revision nicht zulässig ist, hat die Revision auch gesondert die Gründe zu enthalten, aus denen entgegen dem Ausspruch des Verwaltungsgerichtes die Revision für zulässig erachtet wird. Die Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung, die nach Ansicht der Revisionswerberin die Zulässigkeit der Revision begründet, muss sich aus dieser gesonderten Darstellung ergeben (vgl. VwGH 22.2.2016, Ra 2015/17/0090, mwN). Hat das Verwaltungsgericht - wie hier - im Erkenntnis ausgesprochen, dass die Revision nicht zulässig ist, hat die Revision auch gesondert die Gründe zu enthalten, aus denen entgegen dem Ausspruch des Verwaltungsgerichtes die Revision für zulässig erachtet wird. Die Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung, die nach Ansicht der Revisionswerberin die Zulässigkeit der Revision begründet, muss sich aus dieser gesonderten Darstellung ergeben vergleiche , VwGH 22.2.2016, Ra 2015/17/0090, mwN).

30 In den „gesonderten“ Gründen zur Zulässigkeit der Revision nach § 28 Abs. 3 VwGG ist dabei konkret darzulegen, in welchen Punkten die angefochtene Entscheidung von welcher Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht oder welche konkrete Rechtsfrage der Verwaltungsgerichtshof uneinheitlich oder noch gar nicht beantwortet hat (vgl. VwGH 25.9.2015, Ra 2015/16/0085, mwN). In den „gesonderten“ Gründen zur Zulässigkeit der Revision nach Paragraph 28, Absatz 3, VwGG ist dabei konkret darzulegen, in welchen Punkten die angefochtene Entscheidung von welcher Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht oder welche konkrete Rechtsfrage der Verwaltungsgerichtshof uneinheitlich oder noch gar nicht beantwortet hat vergleiche , VwGH 25.9.2015, Ra 2015/16/0085, mwN).

3 1 Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind die Gründe für die Zulässigkeit der Revision dabei (insbesondere auch) gesondert von den Revisionsgründen gemäß § 28 Abs. 1 Z 5 VwGG darzustellen. Der Darstellung von Revisionsgründen wird nicht dadurch entsprochen, dass auf die Ausführungen zu den Zulässigkeitsgründen verwiesen wird (vgl. etwa VwGH 19.4.2018, Ra 2017/07/0025; 4.5.2021, Ra 2021/09/0088, jeweils mwN). Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind die Gründe für die Zulässigkeit der Revision dabei (insbesondere auch) gesondert von den Revisionsgründen gemäß Paragraph 28, Absatz eins, Ziffer 5, VwGG darzustellen. Der Darstellung von Revisionsgründen wird nicht dadurch entsprochen, dass auf die Ausführungen zu den Zulässigkeitsgründen verwiesen wird vergleiche , etwa VwGH 19.4.2018, Ra 2017/07/0025; 4.5.2021, Ra 2021/09/0088, jeweils mwN).

3 2 Vor dem Hintergrund der zitierten Rechtsprechung erweist sich daher die gegenständliche Revision, die unter der Überschrift „Zur Zulässigkeit der außerordentlichen Revision sowie Revisionsausführung“ inhaltlich eine Trennung der Gründe für die Zulässigkeit der Revision im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG und der Revisionsgründe nicht erkennen lässt, als nicht gesetzmäßig ausgeführt. Vor dem Hintergrund der zitierten Rechtsprechung erweist sich daher die gegenständliche Revision, die unter der Überschrift „Zur Zulässigkeit der außerordentlichen Revision sowie Revisionsausführung“ inhaltlich eine Trennung der Gründe für die Zulässigkeit der Revision im Sinn des Artikel 133, Absatz 4, B-VG und der Revisionsgründe nicht erkennen lässt, als nicht gesetzmäßig ausgeführt.

3 3 Mit einer solchen Vorgangsweise, bei der das gesamte Revisionsvorbringen ausschließlich als Zulässigkeitsvorbringen unterbreitet wird und sich letztlich als Vermengung der Darlegung von Zulässigkeitsgründen und Revisionsgründen erweist, wird dem Erfordernis nach § 28 Abs. 3 VwGG, die Gründe, aus denen die Revision für zulässig erachtet wird, gesondert darzulegen, nicht entsprochen (vgl. zu ähnlichen Fällen VwGH 27.4.2021, Ra 2021/19/0105; 18.1.2021, Ra 2020/07/0120; jeweils mwN). Mit einer solchen Vorgangsweise, bei der das gesamte Revisionsvorbringen ausschließlich als Zulässigkeitsvorbringen unterbreitet wird und sich letztlich als Vermengung der Darlegung von Zulässigkeitsgründen und Revisionsgründen erweist, wird dem Erfordernis nach Paragraph 28, Absatz 3, VwGG, die Gründe, aus denen die Revision für zulässig erachtet wird, gesondert darzulegen, nicht entsprochen vergleiche , zu ähnlichen Fällen VwGH 27.4.2021, Ra 2021/19/0105; 18.1.2021, Ra 2020/07/0120; jeweils mwN).

34 Die Revision ist daher schon aus diesem Grund nicht gesetzmäßig ausgeführt.

3 5 Darüber hinaus entspricht es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass es das zwischen den Gesellschaftern einer GmbH und der GmbH bestehende Naheverhältnis gebietet, behauptete Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,

einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. z.B. VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0050, mwN). Darüber hinaus entspricht es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass es das zwischen den Gesellschaftern einer GmbH und der GmbH bestehende Naheverhältnis gebietet, behauptete Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung vergleiche , z.B. VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0050, mwN).

36 Im vorliegenden Fall hatte das BFG zu beurteilen, ob die streitgegenständlichen Vergütungen von der X OG als Gewinnermittlungssubjekt erzielt worden sind oder ob sie unmittelbar (also unter Außerachtlassung der zwischengeschalteten Personengesellschaft) den an der X OG beteiligten natürlichen Personen, die im Streitzeitraum auch mit jeweils 50 % an der revisionswerbenden Gesellschaft beteiligt und mit deren Geschäftsführung befasst waren, zuzurechnen sind.

37 Dazu traf das BFG die Feststellung, dass die Leistungserbringung zwischen der X OG und der Revisionswerberin nicht auf der Durchführung einer klaren, nach außen in Erscheinung getretenen Vereinbarung über den Leistungsgegenstand basierte. Das kommt dem Fehlen einer Vereinbarung gleich (vgl. VwGH 29.6.2022, Ro 2021/15/0026). Dazu traf das BFG die Feststellung, dass die Leistungserbringung zwischen der X OG und der Revisionswerberin nicht auf der Durchführung einer klaren, nach außen in Erscheinung getretenen Vereinbarung über den Leistungsgegenstand basierte. Das kommt dem Fehlen einer Vereinbarung gleich vergleiche , VwGH 29.6.2022, Ro 2021/15/0026).

3 8 Es kann dem BFG daher nicht entgegen getreten werden, wenn es vor diesem Hintergrund die Vergütungen unmittelbar den die Leistungen an die revisionswerbende Partei erbringenden Gesellschaftern A und B als sonstige Vergütungen iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zugerechnet hat und folglich gegenüber der Revisionswerberin hierfür Dienstgeberbeiträge festsetzte. Es kann dem BFG daher nicht entgegen getreten werden, wenn es vor diesem Hintergrund die Vergütungen unmittelbar den die Leistungen an die revisionswerbende Partei erbringenden Gesellschaftern A und B als sonstige Vergütungen iSd Paragraph 22, Ziffer 2, Teilstrich 2 EStG 1988 zugerechnet hat und folglich gegenüber der Revisionswerberin hierfür Dienstgeberbeiträge festsetzte.

3 9 In der Revision werden sohin 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 sohin keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Artikel 133, Absatz 4, B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

Wien, am 3. Jänner 2023

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2023:RA2021150107.L00

**Im RIS seit**

01.02.2023

**Zuletzt aktualisiert am**

18.09.2023

**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)