

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden***SenV***, den Richter ***1*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ECA Haingartner und Pfnadschek Steuerberatung GmbH, Waasenplatz 1, 8700 Leoben, über die Beschwerde vom 2. November 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 1. Oktober 2014 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2009 bis 2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26. August 2020 in Anwesenheit des Schriftführers ***Sf*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit den Abgabenbescheiden vom 1. Oktober 2014 wurden der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin für die Jahre 2009 bis 2011 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben. Begründend wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom selben Tag verwiesen. Darin wurde ausgeführt: *„Gemäß § 41, Abs.1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Gemäß Abs.2 sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988. Gemäß Abs.3 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht*

(Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988. (...)

Die Geschäftsführertätigkeit von Frau ***2*** und Herrn ***3*** wurde ab Februar 2009 von der neu gegründeten ***4***, Eigentümer Frau ***2*** und Herr ***3***, als Fremdleistung zugekauft und die entsprechenden Bezüge an die OG bezahlt. Nebenabgaben im Sinne obiger Ausführungen wurden ab diesem Zeitpunkt keine mehr abgeführt. Die ***4*** ist seit 19.02.2009 unter der (...) im Firmenbuch eingetragen, Betriebsgegenstand ist der Versandhandel (im Landesgremium des Versand-, Internet- und allgemeinen Handels). Für den behaupteten zweiten Betriebsgegenstand das Erbringen von betriebswirtschaftlichen Dienstleistungen liegt keine Gewerbeberechtigung vor und wurden entsprechende Leistungen der ab 01.02.2009 offiziell bei der ***4*** beschäftigten Dienstnehmerin auch über die ***5*** an die Kunden verrechnet. Da zudem in den Jahren 2009 2011 aus dem (Internet)Handel ein Umsatz von lediglich € 145,27 erzielt wurde, war im Zuge der Prüfung davon auszugehen, dass in dieser Zeit keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe für diese Gestaltungsform angeführt werden können und daher Missbrauch im Sinne des § 22 BAO vorliegt. Gem. § 22, Abs.2 BAO sind in einem solchen Fall die Abgaben so zu erheben wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Die an die ***4*** als Fremdleistung bezahlten Beträge für die Geschäftsführung wurden daher den beiden Geschäftsführern höchstpersönlich zugeordnet und die Nebenabgaben entsprechend nachgefordert.“

Dagegen richtete sich die Beschwerde der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin, vertreten durch die ***V***, vom 2. November 2014. Darin wurde vorgebracht:

„Die ***4*** verrechnet diverse Leistungen, unter anderem auch für die Geschäftsführung an die ***5***. Im Zuge der gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben wurden diese Beträge bei der ***5*** den Lohnnebenkosten unterworfen. Es wird unterstellt, dass die ***4*** nur gegründet wurde, um die Geschäftsführung an die ***6*** sowie die ***5*** verrechnen zu können und dadurch bei diesen GmbHs die Lohnnebenkosten zu sparen. Dies entspricht nicht dem tatsächlichen Sachverhalt.

Richtig ist viel mehr, dass die ***4*** gegründet wurde, um Kunststoffprodukte direkt an Endverbraucher verkaufen zu können: Viele Großhändler haben in ihren Verträgen mit Lieferanten Bestimmungen verankert, die einen Verkauf direkt an Privatpersonen untersagen. Diese Bestimmungen hat auch die ***6*** in einigen Verträgen mit ihren Kunden (siehe Beilage 1). Daher ist es dieser GmbH nicht möglich, Lagerware zu einem günstigen Preis an Privatpersonen zu verkaufen. Daher wurde die ***4*** zum Zwecke des Verkaufs an Nichtunternehmer gegründet. Es war geplant, so Lagerbestände der ***6*** abzubauen. Der erste Versuch startete mittels ebay. Auf dieser Internetplattform wurden 2009 erste Umsätze erzielt (siehe Beilage 2). Allerdings wurde dieser Internetshop nicht wie gewünscht von den Kunden angenommen. Auch 2010 und 2011 wurden weiterhin Kunststoffprodukte über ebay angeboten, allerdings kam es zu keinen Abschlüssen. Die ebay-Gebühren wurden - wie in der

Beilage ersichtlich - laufend weiter bezahlt. Erst mit dem Umzug des Lagers nach (...), wurde es möglich, direkt Privatpersonen als Kunden zu empfangen und die Waren vor Ort zu verkaufen. In den Vorjahren war das Lager in (...), das Büro und somit auch das Verkaufspersonal arbeitete jedoch in (...). Ein direkter Lagerverkauf war daher logistisch nicht möglich. Daher auch der Versuch, mittels ebay an Endverbraucher zu verkaufen.

Dass die ***4*** bis Herbst 2014 in (...) firmierte, war ein Fehler, der erst durch die gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben auffiel. Beim Finanzamt wurde die Adressänderung schon im Jahr 2012 bekanntgegeben.

Obwohl die Umsätze 2009 bis 2011 sehr gering waren, kann man sehr wohl von einer gewerblichen Tätigkeit sprechen: (...).

Die Kunststoffprodukte wurden

- Selbständig - auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung;
- Nachhaltig - Nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden. Auch eine einmalige Tätigkeit kann schon dann als nachhaltig angesehen werden, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist oder wenn aus den Umständen auf die Wiederholung oder Fortsetzung dieser Tätigkeit geschlossen werden kann;
- mit Gewinnerzielungsabsicht
- mit Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr - liegt vor, wenn jemand nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güter- und Leistungsaustausches teilnimmt und eine im wirtschaftlichen Verkehr begehrte und als solche geltende Leistung anbietet; veräußert. Somit wurden alle Merkmale eines Gewerbebetriebes erfüllt.

In den Jahren 2010 und 2011 wurden trotz Bemühen so gut wie keine Umsätze erzielt. Die laufende Vorschreibung der ebay-Gebühren zeugt von der Verkaufsabsicht. Im Rahmen der Liebhaberei-Verordnung gilt für Betriebe ein Anlaufzeitraum von bis zu fünf Jahren. Werden dann positive Einkünfte erzielt, fällt der Betrieb nicht unter Liebhaberei und die Einkünfte aus dem Betrieb sind steuerlich zu berücksichtigen. Die ***4*** hat sich drei Jahre lang bemüht, einen weiteren Verkaufszweig aufzubauen. Erst mit der Umsiedelung von (...) nach (...) fruchtete dieses Bestreben. Die Argumentation der Behörde, dass in der ***4*** ein Missbrauch gem. § 22 BAO zu sehen ist, wird vehement bestritten.

„Es steht jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht wird.“ (...)

„Grundsätzlich ist der Einzelne nicht gehindert, das Recht so einzusetzen, dass er eine möglichst geringe Steuerbelastung erzielt. Dies gilt selbst dann, wenn er bestimmte rechtliche Wege ausschließlich zum Zwecke der Steuerersparnis einschlägt. Was demgegenüber als Missbrauch anzusehen ist, kann aus § 22 BAO Abs. 2 abgeleitet werden. Es muss sich um eine rechtliche Gestaltung handeln, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg (ungewöhnlich und) unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Es ist dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint,

wenn man den abgabensparenden Effekt wegedenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre." (...)

„Die Prüfung, ob Missbrauch vorliegt, besteht aus drei Schritten:

- Zunächst geht es darum, den durch die Gestaltung verwirklichten wirtschaftlichen Vorgang zu verstehen. Dabei sind auch die außersteuerlichen Gründe mit zu berücksichtigen.
- Sodann (zweiter Schritt) ist zu untersuchen, ob der Vorgang in den Anwendungsbereich der potenziell umgangenen Steuervorschrift fällt.
- Erst im dritten Schritt ist zu beurteilen, ob die Gestaltung im Hinblick auf die steuerliche Relevanz des wirtschaftlichen Vorgangs (gerade) noch oder bereits nicht mehr angemessen ist, ob sie also hingenommen oder missbilligt wird.

Demgemäß ist eine Gestaltung dann unangemessen, wenn sie

- überhaupt keinem wirtschaftlichen Zweck dient oder ein solcher überhaupt fehlt;
- der gesetzlich nicht mehr zulässigen Steuerminderung dienen soll;
- auch nicht mit außersteuerlichen Gründen erklärt und gerechtfertigt werden kann.“ (...).

Prüft man gemäß (...) den vorliegenden Sachverhalt, kann von Missbrauch keine Rede sein: Die ***4*** wurde hauptsächlich für den Verkauf von Lagerware der ***6*** gegründet. Es sollten Produkte aus den Vorjahreskollektionen noch zu Geld gemacht und das Lager verringert werden. Allerdings darf die GmbH auf Grund von Verträgen mit Kunden nicht direkt an Endverbraucher verkaufen.

Nur weil die Sparte des Verkaufs von Kunststoffprodukten nicht von Beginn an erfolgreich war, kann nicht davon ausgegangen werden, dass der einzige Sinn der ***4*** die Vermeidung von Steuern war.

Zweck der ***4***, der auch im Gesellschaftsvertrag verankert wurde, ist der Handel mit Waren aller Art als auch die Erbringung von betriebswirtschaftlichen Dienstleistungen. Diese Dienstleistungen wie

- Kundenbetreuung
- Finanzbuchhaltung
- Programmierung
- Softwarewartung
- Netzwerkbetreuung

werden an die ***6***, an die ***5*** sowie an das Einzelunternehmen ***3*** erbracht.

In der ***4*** wurde für die Erbringung dieser Dienstleistungen auch eine Dienstnehmerin beschäftigt. Die Leistungen der Dienstnehmerin (...) wurden auch weiterverrechnet. Auf Grund einer fehlenden Gewerbeberechtigung für Buchhaltung und damit zusammenhängend auch einer fehlenden Haftpflichtversicherung, wurde nie direkt an Kunden fakturiert, sondern lediglich indirekt über die ***5***.

Folgend eine Aufstellung der verrechneten Leistungen abzüglich angefallener Personalaufwendungen. (...).

Daraus ist zu sehen, dass über den gesamten Zeitraum aus der Verrechnung der Dienstleistung an andere Betriebe ein Gewinn von EUR 8.645,54 erwirtschaftet wurde. In den ersten Jahren

ergibt sich durch den Geldfluss ein negatives Ergebnis: Die ***4*** als Einnahmen-Ausgaben-Rechner lt. § 4 Abs. 3 EStG ermittelt ihren Gewinn nach Zu- und Abfluss. Die Personalkosten der Dienstnehmerin mussten sofort bezahlt werden, der Zufluss der Einnahmen erfolgte zu einem späteren Zeitpunkt. Erst mit Beendigung des Dienstverhältnisses flossen die restlichen Einnahmen zu und die tatsächliche Gewinnrealisierung erfolgte.

Frau (...) wurde mit 1. März 2013 in der ***6*** angestellt, da auf Grund der Kündigungen der Dienstnehmer (...) und (...) mit Februar 2013 eine Personalknappheit im Bereich der Auftragsbearbeitung vorlag. Das Aufgabengebiet von Frau (...) umfasste nun auch die interne Auftragsabwicklung der ***6***, womit 2/3 ihrer Gesamtarbeitszeit ausgefüllt wurde.

Weiters wurden ja auch von Beginn an Leistungen verrechnet, die nicht die Geschäftsführung betroffen haben. Die Einnahmen aus der Verrechnung der Geschäftsführung (GF) sowie dem Anteil der weiterverkauften Dienstleistungen der Mitarbeiterin und dem Einzelhandel gliedern sich wie folgt auf: (...)

Daraus ist ersichtlich, dass der Anteil der Einnahmen, der nicht die Geschäftsführung betrifft, zumindest 19 % des gesamten Umsatzes beträgt. Daher kann keinesfalls von einem kleinen Geschäftszweig die Rede sein, da dieser ja auch einen Gewinn von über EUR 8.000 erwirtschaftet hat. Missbrauch im Sinne des § 20 BAO kann daher keinesfalls unterstellt werden, da ja die Weiterverrechnung von Dienstleistungen und die Verringerung der Lagerbestände durch Verkauf an Privatpersonen im Mittelpunkt stehen.

Ausdrücklich muss hier auch erwähnt werden, dass im Jahre 2012 und 2013 die Geschäftsführungsbezüge, die auch in diesem Zeitraum von der ***4*** an die ***6*** sowie die ***5*** verrechnet wurden, keinen Lohnnebenkosten unterworfen wurden. Das heißt, dass die Behörde ab dem Jahr 2012 keinen Missbrauch sieht. Die Tätigkeit der ***4*** hat sich von 2009 bis jetzt nie geändert. Unverständlich ist daher, warum in den Beginnjahren 2009 bis 2011 von Missbrauch gesprochen wird und in den Jahren 2012 und 2013 die Vorgehensweise als in Ordnung befunden wird.

Gleichzeitig wird der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 Abs. 1 BAO gestellt. Es wird auch ersucht, an einem Erörterungstermin gem. § 269 Abs. 3 BAO teilnehmen zu dürfen.“

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 26. Juli 2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde (nach Wiedergabe des bisherigen Verfahrensverlaufs) ausgeführt, „[d]ie ***5*** (Bf) wurde am 30.11.1995 mit dem Geschäftszweig EDV Beratung ins Firmenbuch eingetragen. Die handelsrechtlichen Geschäftsführer der Bf sind Frau ***2*** seit 30.11.1995 bis 24.8.2000 und ab 9.6.2006 bis zur Umwandlung am 23.12.2015 und Herr ***3*** seit 30.11.1995 bis zur Umgründung. Seit der Gründung der ***4*** im Februar 2009 ist vereinbart worden, dass die ***4*** die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin übernimmt und für diesen Zweck seit 1.2.2009 ausschließlich ihre Gesellschafter Herrn ***3*** zur Verfügung stellt, der aber bereits bei Abschluss des Vertrages und seit Jahren vorher (seit 10.8.2000) handelsrechtlicher Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gewesen ist und noch immer ist und auch seit 1997 am Stammkapital der Beschwerdeführerin beteiligt ist.

*In den Beschwerdejahren betragen die Geschäftsführerbezüge des Herrn ***3*** und Frau ***2****

*2009: Euro 37.750,00 (***2***)*

*2010: Euro 45.793,00 (***2*** Euro 43.741,00; ***3*** Euro 2.052,00)*

*2011: Euro 50.736,00 (***2*** Euro 44.304,00; ***3*** Euro 6.432,00)*

*Diese Umstände zeigen auf, dass diese Vorgehensweise von vornherein den Zweck gehabt hat, die Geschäftsführung wie bisher bei Frau ***2*** und teilweise bei Herrn ***3*** zu belassen und keinen Wechsel in der Person der Geschäftsführers herbeizuführen. Damit stehe die Beziehung zwischen der Beschwerdeführerin als Auftraggeberin der Geschäftsführung und dem "verliehenen" Geschäftsführer derart im Vordergrund, dass die Beziehung zur verleihenden Gesellschaft an Bedeutung verliert. Gewollter Leistungserbringer sei in wirtschaftlicher Betrachtung eindeutig Frau ***2*** und teilweise Herr ***3***.*

*Bemerkt wird, dass die Erlöse der ***4*** im Streitzeitraum nahezu ausschließlich aus den Geschäftsführerleistungen und sonstigen Dienstleistungen, bei allen diesen Leistungen handelt es sich um Weiterverrechnungen innerhalb der Unternehmen ***5***, die ***6*** und an die Einzelfirma ***3***, der Weiterverrechnung der Gehälter von Frau (...) für die Beschwerdeführerin resultierten und andere Erlöse nur in derart untergeordnetem Ausmaß vorhanden gewesen seien, dass damit die Darstellung in der Beschwerde, die ***4*** würde ihre Leistungen am Markt anbieten, für den Prüfungszeitraum nicht nachvollziehbar sei und in diesem Zeitraum der Hauptzweck der ***4*** tatsächlich darin bestanden habe, Frau ***2*** an die ***5*** und Herrn ***3*** an die ***6*** zu stellen, wo diese beiden dieselbe Tätigkeit als Geschäftsführer ausführen, die sie seit Jahren für diese Gesellschaften machen und zu der sie auch als handelsrechtliche Geschäftsführer gesellschaftsrechtlich verpflichtet sind. Der Geschäftszweck betriebswirtschaftliche Dienstleistungen ist zwar im Gesellschaftsvertrag der ***4*** enthalten, sie hat dafür aber keine Gewerbeberechtigung. Diese Gewerbeberechtigung besaß ausschließlich die ***5*** und diese Dienstleistungen - sofern sie an Dritte erbracht wurden - wurden ausschließlich über die ***5*** verrechnet. Über die ***4*** wurden ausschließlich Dienstleistungen an die ***5***, an die ***6*** und an die Einzelfirma ***3*** abgerechnet. Wie oben erwähnt, sind in den Einnahmen der ***4*** aus sonstigen Dienstleistungen auch die Weiterverrechnung der Löhne von Frau (...) enthalten. Frau (...) war vom 1.12.2008 bis 31.1.2009 bei der ***5*** beschäftigt. Mit Gründung der ***4*** im Februar 2009 bis 28.2.2013 war Frau (...) bei der ***4*** und ist seit 1.3.2013 bei der ***6*** beschäftigt.*

*Ihr Aufgabenbereich war und ist - wie aus diversen Besprechungen im Rahmen der GPLA zu entnehmen war - in allen drei Firmen derselbe und zwar die Kundenbetreuung, Finanzbuchhaltung für die genannten Firmen. Nach ihrem Übertritt von der ***4*** zur ***6*** am 1.3.2013 wurde in der ***4*** kein neuer Dienstnehmer eingestellt.*

Das Finanzamt gelangt daher, insbesondere auf Grund des Umstandes, dass der Beschwerdeführerin nicht irgendeine geeignete Person, sondern die handelsrechtlichen Geschäftsführer der Bf wiederum als Geschäftsführer überlassen wurden, zur Ansicht, dass auch

die Honorare ihnen persönlich zuzurechnen seien.

Im Erkenntnis vom 30. Mai 1990, Zl. 86/13/0046, hat der Verwaltungsgerichtshof (zusammengefasst) ausgesprochen, dass Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung einer Vorgangsweise, bei der Aufgaben der Gesellschaft-I an Dritte (Gesellschaft-II) übertragen werden, aber sei, dass die übertragenen Aufgaben auch tatsächlich von dritter Seite erbracht werden bzw. zu erbringen seien. Werden hingegen - so der Verwaltungsgerichtshof weiter in seinen Ausführungen - (bei der Gesellschaft-II) wiederum nur jene natürlichen Personen tätig, die zur Wahrnehmung der genannten Aufgaben schon bei der Gesellschaft-I berufen sind, so sei in der „Zwischenschaltung“ einer Gesellschaft-II, deren Gesellschafter und Dienstnehmer die schon bei der Gesellschaft-I tätigen Personen sind, eine rechtliche Konstruktion zu erblicken, die einerseits von der üblichen Gestaltung abweiche - dies wäre im Hinblick auf den Grundsatz der im Abgabenrecht geltenden Gestaltungsfreiheit für sich allein noch kein Grund für die Annahme eines Missbrauchstatbestandes -, andererseits aber das wirtschaftliche Geschehen insofern unberührt lasse, als sie weder bezüglich des Inhaltes und des Umfangs der tatsächlich erbrachten Leistung noch bezüglich der natürlichen Person, die tatsächlich die Leistung erbringe, noch bezüglich der tatsächlichen Umstände, unter denen diese Personen tätig würden, eine Änderung bewirke.

Mit anderen Worten, der von der üblichen Gestaltung abweichende Weg trete nur in einer abweichenden rechtlichen Konstruktion, nicht aber in einem abweichenden Geschehnisablauf zur Erreichung desselben wirtschaftlichen Zieles in Erscheinung. Es erübrige sich daher in solchen Fällen die Prüfung der Frage, ob ein von der üblichen Vorgangsweise abweichendes wirtschaftliches Geschehen einzig und allein mit Rücksicht auf steuerliche Erwägungen verwirklicht worden sei (und deswegen einen Missbrauchstatbestand darstelle), weil in Wirklichkeit kein vom üblichen abweichender Geschehnisablauf beschritten worden sei, der gemäß § 22 BAO in einen üblichen Geschehnisablauf und dessen angemessene rechtliche Gestaltung umzudeuten wäre. Zu prüfen sei vielmehr nur, ob für den unverändert gebliebenen Geschehnisablauf eine angemessene rechtliche Gestaltung gewählt worden sei.

Auf den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass vorerst zu prüfen ist, ob der Geschehnisablauf - vor und nach der „Zwischenschaltung“ der ***4*** unverändert geblieben ist. Da - wie bereits ausführlich dargelegt worden ist - Frau ***2*** und Herr ***3*** sowohl vor als auch nach der „Zwischenschaltung“ (ausschließlich) zur persönlichen Leistungserbringung für die Bf. verpflichtet gewesen sind und da auch in der Höhe der von der Bf. ausbezahlten Vergütungen sowohl vor als auch nach der „Zwischenschaltung“ keine nennenswerte Änderung eingetreten ist, ist von einem unverändert gebliebenen Geschehnisablauf auszugehen.

In weiterer Folge ist daher zu prüfen, ob in der „Zwischenschaltung“ der ***4*** eine angemessene rechtliche Gestaltung zu erblicken ist. Hier kommt das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass für die „Zwischenschaltung“ ***4*** deren vereinbarungsgemäß übernommenen Aufgaben wiederum (nur) durch die handelsrechtlichen Geschäftsführer der Bf und teilweise auch von Frau (...) zu erfüllen gewesen sind, - wie bereits ausführlich dargelegt

worden ist - keine außersteuerlichen Gründe vorlagen, sodass die „Zwischenschaltung“ nicht als angemessene rechtliche Gestaltung bezeichnet werden kann.

(...)

*Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass nur Frau ***2*** und Herr ***3*** höchstpersönlich die Möglichkeit hatten, die Marktchance als Geschäftsführer der Bf. zu nutzen, nicht aber (auch) die in seinem Eigentum stehende ***4***. Die von der Bf. ausbezahlten Entgelte sind daher schon aus diesem Grund Frau ***2*** und Herrn ***3*** (persönlich) und nicht der „Zwischengeschalteten“ ***4*** zuzurechnen.“*

Mit Schreiben vom 29. August 2016 stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht. Die Beschwerdeführerin brachte vor, die ***4*** habe in den Jahren 2009 bis 2011 ihre Waren über eine näher genannte Internetplattform angeboten. Das mit mäßigem Erfolg. Erst nach dem Umzug werde nun Ware direkt ab Lager verkauft. Dies sei für jeden Vorbeifahrenden auf großen Transparenten zu lesen. Auch sei der Verkauf auf andere Weise beworben worden. Somit sei sehr wohl eine nach außen gerichtete Tätigkeit vorhanden und auch schon bereits ab dem Jahr 2009 vorhanden gewesen. Aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung könne nicht heraus gelesen werden, dass nach Abschluss des Vertrages mit der ***4*** das Aufgabengebiet der Geschäftsführer gleich geblieben sei. Ein Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung sei anders zu beurteilen, als der dem zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zu zugrunde liegende Leistungsaustausch zwischen einer offenen Gesellschaft und einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Nach dem mit dem Abgabenänderungsgesetz 2016 eingefügten § 2 Abs. 4a EStG 1988 seien Einkünfte nur dann der leistungserbringenden Person zuzurechnen, wenn die Gesellschaft unter dem Einfluss dieser Person stehe und das Unternehmen über keinen eigenständigen, sich von dieser Tätigkeit abhebenden Betrieb verfüge. Herr ***3*** sei mit 45% an der ***6*** und mit 50% an der ***4*** beteiligt. Beide Gesellschaften stünden daher nicht unter seinem alleinigen Einfluss. Weiters betreibe die ***4*** auch einen eigenen Betrieb mit Handel von Kunststoffprodukten. Die Einkünfte aus der Geschäftsführung seien daher nicht direkt Herrn ***3*** zuzurechnen, sondern der ***4***. Folglich seien der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht vorzuschreiben. Abschließend stellte die Beschwerdeführerin die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf eine Entscheidung durch den gesamten „Beschwerdesenat“.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 29. Oktober 2019 wurde die Beschwerdeführerin ersucht, den zwischen der ***4*** und der ***5*** abgeschlossenen Beratungsvertrag vorzulegen. Mit Schreiben vom 8. November 2019 legte die Beschwerdeführerin den am 1. Februar 2009 abgeschlossenen Gestellungsvertrag vor.

In der mündlichen Verhandlung brachte die Beschwerdeführerin vor, die ***4*** sei für den Verkauf von Kunststoffprodukten an Endkunden gegründet worden; Kundenverträge hätten der ***6*** einen Verkauf an Endkunden verboten. Bei der ***6*** sei eine Dienstnehmerin

beschäftigt gewesen, diese habe für die ***6***, die ***4*** und für die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin Arbeiten verrichtet, für eine einheitliche Verrechnung sei die Abwicklung über die ***4*** einfacher gewesen. Auf die Frage des Bundesfinanzgerichtes, warum im Gestellungsvertrag die bis zum Abschluss bei der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin tätigen Geschäftsführer mit der Geschäftsführung beauftragt worden seien, gab die Beschwerdeführerin an, Frau ***2*** und Herr ***3*** hätten die Hauptverantwortung für die Unternehmen gehabt und es sei von der Verrechnung her einfacher gewesen. Arbeiten für zwei Gesellschaften und ein Einzelunternehmen würden sich sehr verschieben, das Ganze lasse eine gerechtere Verteilung zu, man müsse nicht auf einzelne Gesellschaften aufteilen. Auf Nachfrage der belangten Behörde gab die Beschwerdeführerin an, die Kosten der Geschäftsführung seien von der ***4*** auf die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin und auf die ***6*** aufgeteilt und an diese verrechnet worden. Bei der ***6*** seien mit Abschluss der Gestellungsvereinbarung Frau ***2*** und Herr ***3*** durchgehend Geschäftsführer gewesen, davor habe Herr ***3*** sein Entgelt von der ***6*** erhalten. Die Anstellung der davor bei der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin beschäftigten Dienstnehmerin bei der ***4*** sei aus Vereinfachung der Verrechnung erfolgt, diese sei von der ***4*** bezahlt worden und ihr Arbeitsaufwand sei auf drei Unternehmen (Einzelunternehmen und zwei Gesellschaften) aufgeteilt worden. Die Beschwerdeführerin erläuterte den Verkauf von Kunststoffprodukten der ***6*** an einen Großhändler und die Möglichkeit des Verkaufs von Restmengen über die ***4***.

Für die belangte Behörde sei die vorgenommene Gestaltung nicht nachvollziehbar, daher ändere sich ihre Rechtsansicht nicht. Die belangte Behörde beantragte die Abweisung der Beschwerde. Die Beschwerdeführerin führte aus, die wirtschaftlichen, außersteuerlichen Gründe seien nicht geprüft worden. Es habe bei der ***4*** auch Einkünfte aus anderen Bereichen als der Geschäftsführung gegeben, es habe sich daher bei der ***4*** um einen eigenständigen Betrieb gehandelt; dieser eigenständige Betrieb sei von der belangten Behörde nie beurteilt worden. Für die Jahre 2012 und 2013 sei die ***4*** als eigenständiger Betrieb angesehen worden. Das Unternehmensrecht sehe eine Offene Gesellschaft vor, werde eine solche gegründet, dann werde so gehandelt, als gäbe es diese nicht. In Österreich würden Geschäftsführer immer wieder wie Dienstnehmer behandelt, ein Geschäftsführer habe Risiken wie Unternehmerwagnis, Haftungen, etc., bei den Abgaben werde er aber einem Dienstnehmer gleichgestellt. Während Dienstnehmer bevorzugt und gut unterstützt würden, hätten Dienstgeber kaum Rechte. Nur bei Lohnabgaben würden Geschäftsführer als Dienstnehmer behandelt, ansonsten kämen den Geschäftsführern die Vorteile von Dienstnehmern nicht zu.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die ***5*** wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 13. November 1995 errichtet und am 30. November 1995 in das Firmenbuch eingetragen. Von der Errichtung der Gesellschaft bis zu

ihrer Übertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in eine Offene Gesellschaft aufgrund des Beschlusses der Generalversammlung vom 17. Dezember 2015 waren Frau ***2*** und Herr ***3*** je zu 50% am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt. Herr ***3*** war von der Errichtung bis zur ihrer Übertragung Geschäftsführer der ***5***, Frau ***2*** war von der Errichtung bis zum Jahr 2000 und vom 9. Juni 2006 bis zur Übertragung der Gesellschaft in eine Offene Gesellschaft Geschäftsführerin der ***5***. Die ***5*** beschäftigte sich nicht mit dem Handel und Verkauf von Kunststoffprodukten.

Die Geschäftsführervergütung wurde bis einschließlich Jänner 2009 von der ***5*** an die beiden Geschäftsführer ausbezahlt. Mit Gesellschaftsvertrag vom 15. Jänner 2009 haben sich Frau ***2*** und Herr ***3*** zu einer Offenen Gesellschaft, der ***4***, zusammengeschlossen. Zwischen der ***5*** und der ***4*** wurde am 1. Februar 2009 eine Gestellungsvereinbarung abgeschlossen. Mit dieser wurde die ***4*** mit der Geschäftsführung der ***5*** beauftragt. Die ***4*** hatte Frau ***2*** und Herrn ***3*** für die Ausübung der Geschäftsführung der ***5*** zu stellen und die genannten Personen hatten sich gegenüber der ***4*** verpflichtet, die Geschäftsführung der ***5*** zu besorgen. Ab 1. Februar 2009 bezahlte die ***5*** das Entgelt für die Zurverfügungstellung der Geschäftsführer an die ***4*** und die Geschäftsführer erhielten ihr Entgelt von der ***4***.

Die ***4*** wurde am 15. Jänner 2009 gegründet; als Zweck des Unternehmens wurde der Betrieb eines Handelsunternehmens und die Erbringung von betriebswirtschaftlichen Dienstleistungen angegeben. Gesellschafter dieser Offenen Gesellschaft sind seit der Gründung Frau ***2*** und Herr ***3***; diese beiden Personen vertreten die Gesellschaft selbständig.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 26.7.2019, Ra 2019/16/0082).

Unter Berücksichtigung der im Prüfungsverfahren von der Beschwerdeführerin vorgelegten Buchhaltungsunterlagen, unter Berücksichtigung der Gestellungsvereinbarung und aufgrund der Ermittlungen der belangten Behörde und der im verwaltungsgerichtlichen Verfahren durchgeführten Ermittlungen und aufgrund der Ausführungen in der mündlichen Verhandlung erachtete das Bundesfinanzgericht den vorstehenden Sachverhalt als erwiesen. Die Beteiligungsverhältnisse der beiden Geschäftsführer an der ***5*** und ihre Tätigkeit als Geschäftsführer standen aufgrund der Eintragungen im Firmenbuch und aufgrund der im Firmenbuch einliegenden Unterlagen fest und standen auch im Einklang mit den in der Gestellungsvereinbarung enthaltenen Regelungen. Die Auszahlungsmodalitäten waren ebenfalls aufgrund der vorliegenden Buchhaltungsunterlagen und aufgrund der Regelungen in der Gestellungsvereinbarung unstrittig.

Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne § 22 Z 2 EStG 1988 und (ab 1. Jänner 2010) freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG (§ 41 Abs. 2 FLAG).

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 und (ab 1. Jänner 2010) an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet in § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1988 seine rechtliche Grundlage.

Die in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 genannten Personen sind an einer Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligte hinsichtlich ihrer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisenden Beschäftigung. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die beiden Gesellschafter waren somit in den verfahrensgegenständlichen Jahren wesentlich Beteiligte der ***5***.

Das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandsmerkmal der Weisungsgebundenheit wird durch den Ausdruck „sonst“ in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt. Der Ausdruck „alle“ in derselben – auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden – Vorschrift bezieht sich damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Bestätigungsfeld, verwirklicht wird. Aufgrund des Firmenbuchauszuges und der eigenen Angaben der Beschwerdeführerin war unstrittig, dass Herr ***3*** seit der Gründung der ***5*** im Jahr 1995 und Frau ***2*** (nach einer Unterbrechung) seit 9. Juni 2006 als Geschäftsführer tätig waren und mit mehr als 25% (nämlich jeweils mit 50%) am Stammkapital der ***5*** beteiligt waren. Durch die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs das Merkmal der Eingliederung der Gesellschaftergeschäftsführer in den betrieblichen Organismus der ***5*** zweifelsfrei hergestellt (VwGH 22.12.2004, 2004/15/0082; 4.2.2009, 2008/15/0260). Dieser Eingliederung der beiden Geschäftsführer steht nicht entgegen, dass sie Geschäftsführerfunktionen auch für eine andere Gesellschaft übernommen haben (VwGH 25.6.2008, 2008/15/0014).

Seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, kommt es primär nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes an. Durch die Ausübung der Geschäftsführertätigkeit durch die Gesellschafter über viele Jahre ist die Eingliederung in den betrieblichen Organismus zweifelsfrei gegeben. Den von der älteren Rechtsprechung als zusätzlichem Hilfskriterium entwickelten Abgrenzungselement des Bestehens oder Fehlens eines Unternehmerrisikos kommt bei der Betrachtung der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft in der praktischen Rechtsanwendung keine Bedeutung zu (VwGH 11.11.2004, 2003/13/0018).

Die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 stellt nicht auf die Art der Tätigkeit der an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten ab. Die beiden Gesellschafter erbrachten – wie in der Gestellungsvereinbarung vom 1. Februar 2009 geregelt und wie auch von der Beschwerdeführerin vorgebracht – die rechtlich vorgesehenen Leistungen der Geschäftsführung. Bei den beiden Gesellschaftern handelte es sich somit um Personen im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und somit um Dienstnehmer im Sinne des § 41 Abs. 2 FLAG.

Fraglich war in weiterer Folge, ob die ab 1. Februar 2009 und somit in den verfahrensgegenständlichen Jahren von der ***5*** für die Geschäftsführung bezahlten Entgelte den Personen im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und somit den beiden Geschäftsführern gewährt worden sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist in erster Linie die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Dabei ist eine rechtliche Gestaltung nur dann unmaßgebend, wenn sie dem wirtschaftlichen Gehalt nicht entspricht (VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149).

Der Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung kann nicht nur von der Gesellschaft, sondern auch von einem Dritten angestellt werden (VwGH 25.6.2008, 2008/15/0014). Mit Erkenntnis vom 4. September 2014 (2011/15/0149) hat der Verwaltungsgerichtshof dazu festgehalten:

„Wird der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft bei einer anderen Kapitalgesellschaft angestellt, steht er in einer Rechtsbeziehung zu jener Gesellschaft, deren Geschäfte er führt (Bestellungsverhältnis), und überdies in einer Rechtsbeziehung zu jener Gesellschaft, bei der er angestellt ist und die ihn für die Geschäftsführerfunktion an die andere Gesellschaft verleiht (Anstellungsverhältnis). Die schuld- und arbeitsrechtlichen Beziehungen des Geschäftsführers, zu deren Kerninhalt die Regelung über die Vergütung gehört, werden im Anstellungsverhältnis festgelegt. Der Geschäftsführer erhält die Bezüge in seiner Eigenschaft als Angestellter der ihn verleihenden Gesellschaft aufgrund der mit dieser getroffenen Entlohnungsvereinbarung. Davon zu unterscheiden sind jene Entgelte, die der verleihenden Gesellschaft für die Gestellung des Geschäftsführers zufließen. Wenn die Drittanstellung eines Geschäftsführers ernsthaft

gewollt ist und dementsprechend durchgeführt wird, sind dem Geschäftsführer die Bezüge seitens der ihn beschäftigenden Gesellschaft und der verleihenden Gesellschaft jene Entgelte zuzurechnen, die ihr für die Gestellung des Geschäftsführers zufließen (vgl. Tanzer, ÖStZ 2009/230, 123). Da die steuerliche Betrachtung die Trennung zwischen der Gesellschafts- und Geschäftsführersphäre erfordert (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2004, 2004/15/0007, mit weiteren Nachweisen), gilt dies auch, wenn der Geschäftsführer alleiniger Gesellschafter der gestellenden Kapitalgesellschaft ist, es sei denn die Zwischenschaltung erfolgte nur zur Umgehung der sonst anfallenden lohnabhängigen Abgaben (§ 22 f BAO).“

Auch wenn nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Drittanstellung eines Geschäftsführers steuerlich wirksam sein kann, war der Beschwerde aus folgenden Gründen der Erfolg zu versagen.

Die ***5*** hat mit der ***4*** eine Gestellungsvereinbarung abgeschlossen. Frau ***2*** und Herr ***3*** waren nicht nur die Geschäftsführer der ***5***, sondern auch die (einzigen) Gesellschafter der ***4***; beide vertraten diese selbständig. Eine Anstellung baut auf der Verschiedenheit zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer auf. Es kann daher kein Angestellter sein, wer auf den Ansteller in rechtlicher Hinsicht einen beherrschenden Einfluss ausübt. Es kann daher zwischen einer Offenen Gesellschaft und ihren uneingeschränkt vertretungs- und weisungsbefugten Gesellschaftern kein Anstellungsverhältnis geben (vgl. VwGH 24.11.2016, Ra 2016/08/0011). Ob das vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 4. September 2014 (2011/15/0149) geforderte Anstellungsverhältnis im Sinne des Erkenntnisses vom 24. November 2016, Ra 2016/08/0011, auszulegen ist (und somit die Beschwerde schon aus diesem Grund abzuweisen gewesen wäre) – wofür die Ansicht spricht, dass Leiharbeitsverhältnisse im eigentlichen Sinn dann nicht mehr vorliegen können, wenn die grundlegende Anstellbarkeit fehlt, weil dem Überlassenen in der ihn verleihenden Gesellschaft eine kapitalmäßig beherrschende Stellung zukommt (Tanzer, ÖStZ 2009, 124) - bedurfte aus nachstehenden Gründen keiner Erwägungen.

Grundvoraussetzung dafür, dass die Drittanstellung eines Geschäftsführers steuerlich wirksam sein kann, ist, dass eine nach außen tretende (schriftliche) Vereinbarung zwischen der zwischengeschalteten Gesellschaft und der Gesellschaft, in welcher die Geschäftsführertätigkeit ausgeübt wird, existiert (VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092). Liegt eine solche Vereinbarung vor und ist die Drittanstellung eines Geschäftsführers ernstlich gewollt, so kommt es laut Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich zu einer Zurechnung der Einkünfte zur zwischengeschalteten Gesellschaft, es sei denn die Zwischenschaltung erfolgte nur zur Umgehung der sonst anfallenden lohnabhängigen Abgaben (Gruber/Vondrak, ecolex 2015, 237 f).

Im verfahrensgegenständlich Fall wurde zwischen der ***5*** und der ***4*** am 1. Februar 2009 zwar eine Gestellungsvereinbarung abgeschlossen. Bereits in dieser wurde jedoch festgelegt, welche Personen die Geschäftsführung bei der ***5*** ausüben haben, nämlich Frau ***2*** und Herr ***3***. Die Festlegung der Personen, die als Geschäftsführer

zur Verfügung zu stellen sind, stellt ein Indiz für das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung im Sinne des § 22 BAO bzw. eines Scheingeschäftes im Sinne des § 23 BAO dar. Verstärkend tritt hinzu, dass genau die beiden Personen die Geschäftsführung auszuüben haben, die bereits vor Abschluss der Gestellungsvereinbarung diese Funktionen ausgeübt hatten. Gestützt werden diese Indizien durch die Regelung, wonach insbesondere bei Abberufung durch Beschluss der Gesellschafter der ***5*** oder Rücktritt des gestellten Geschäftsführers der Gestellungsvertrag zwischen der ***5*** und der ***4*** mit sofortiger Wirkung aufgelöst wird (Punkt V Abs. 5 des Gestellungsvertrages). Diese Regelung bringt klar und deutlich zum Ausdruck, dass die ***4*** nicht die Möglichkeit hatte, die zur Verfügung gestellten Geschäftsführer frei auszuwählen; im Gegenteil, ein etwaiges Ausscheiden eines Geschäftsführers hätte die sofortige Auflösung der Gestellungsvereinbarung zur Folge gehabt.

Der Umstand, dass sich die ***5*** bei einer etwaigen Verletzung der in der Gestellungsvereinbarung getroffenen Regelungen wiederum nur an ihre Geschäftsführer Frau ***2*** und Herrn ***3*** (in ihrer Eigenschaft als einzige Gesellschafter der ***4***) hätte wenden können, ist ein weiteres Indiz dafür, dass ein Leiharbeitsverhältnis, bei dem die ***4*** bei ihr beschäftigte Personen der ***5*** überlässt, nicht bestanden hat.

Darüber hinaus lagen keine außersteuerlichen Gründe für die Zwischenschaltung der ***4*** in Angelegenheiten der Geschäftsführung vor. Entscheidend war nicht, ob außersteuerliche Gründe für die Gründung der ***4*** vorgelegen sind, sondern ob außersteuerliche Gründe für die Zwischenschaltung der ***4*** maßgeblich waren (VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149).

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die geltend gemachten außersteuerlichen Gründe beachtlich sein müssen. Nicht jeder beliebige außersteuerliche Grund vermag die Anwendbarkeit des § 22 BAO auszuschließen (*Leitner*, ÖStZ 2014, 596). Mit dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, die ***4*** sei gegründet worden, um Kunststoffprodukte, die ein anderes Unternehmen als die ***5*** verkauft (hat), direkt an Endverbraucher verkaufen zu können, bringt die Beschwerdeführerin keinen Grund für die Zwischenschaltung der ***4*** in Angelegenheiten der Geschäftsführung vor. Die diesbezüglichen Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach die ***4*** alle Merkmale eines Gewerbebetriebes erfüllt habe und die Bemühungen, einen weiteren Verkaufszweig (für von einem anderen Unternehmen als der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin vertriebene Kunststoffprodukte) aufzubauen, nach Anlaufschwierigkeiten und nach Übersiedelung gefruchtet hätten, bieten nicht einmal im Ansatz eine Erklärung hierfür, warum ab Gründung der ***4*** diese mit der Geschäftsführung der ***5*** zu betrauen gewesen ist. Ebenso wenig waren für das Bundesfinanzgericht außersteuerliche Gründe für die Zwischenschaltung der ***4*** zu erkennen. Solche stellen auch nicht die vorgebrachten Verrechnungsvereinfachungen dar. Denn wenn – wie in der mündlichen Verhandlung vorgebracht worden ist – die ***4*** die Kosten der Geschäftsführung auf die ***5*** und auf die ***6*** aufteilen konnte, dann musste es Aufzeichnungen, Unterlagen oder Sonstiges über den die einzelnen Gesellschaften zufallenden Arbeitsanfall gegeben haben.

Steht fest, wie sich der Anteil auf die beiden Gesellschaften aufteilt, dann muss auch feststehen, wie sich der Anfall auf die beiden Geschäftsführer aufgeteilt hat, denn der Gesamtanteil für eine Gesellschaft kann sich nur aus der Summe der auf den jeweiligen Geschäftsführer entfallenden Anteil zusammensetzen. Das Vorbringen der vereinfachten Verrechnung konnte daher nicht ausschlaggebend für die Zwischenschaltung der ***4*** gewesen sein.

Die von der ***5*** bezahlten Entgelte für die Geschäftsführertätigkeit waren daher dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterwerfen. Gegenstand des Beschwerdeverfahrens waren die Vorschriften für die Jahre 2009 bis 2011. Das Bundesfinanzgericht war daher nicht berechtigt, die Verhältnisse in den Jahren 2012 und 2013 zu beurteilen.

Das Bundesfinanzgericht und auch die belangte Behörde sind an das in Art. 18 Abs. 1 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) verankerte Legalitätsprinzip gebunden sind, wonach die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf. Die Beantwortung der im verfahrensgegenständlichen Fall strittigen Frage hatte daher - auch wenn die Ausführungen der Beschwerdeführerin betreffend die Stellung von Dienstnehmern und Geschäftsführen nachvollziehbar sein mögen - nach den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (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.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen, sondern hat sich auf diese und auf die einschlägigen Bestimmungen gestützt. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sind keine Rechtsfragen aufgeworfen worden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 22. September 2020