

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***R1***, den Richter ***R2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***R3*** und ***R4*** im Beisein des Schriftführers ***Sf*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Adresse Bf***, vertreten durch ***stV***, ***Adresse stV***, über die Beschwerde vom 2.11.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Bruck Leoben Mürrzuschlag vom 1.10.2014 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, jeweils für die Jahre 2009 bis 2011, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Bei der Beschwerdeführerin (Bf), einer auf dem Gebiet des Kunststoffhandels tätigen GmbH, fand eine die Jahre 2009 bis 2013 umfassende gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) statt.

Dabei traf der Prüfer die hier strittige Feststellung, die Bf habe ab Februar 2009 die von Herrn ***A*** und Frau ***B*** ausgeübte Geschäftsführungstätigkeit von der damals neu gegründeten ***X-OG***, deren unbeschränkt haftende Gesellschafter diese beiden Personen seien, als Fremdleistung zugekauft und die entsprechenden Bezüge an die ***X-OG*** bezahlt. Lohnabgaben seien dafür nicht abgeführt worden. Betriebsgegenstand der ***X-OG*** sei der Versandhandel. Für den behaupteten zweiten Betriebsgegenstand, die Erbringung betriebswirtschaftlicher Dienstleistungen, bestehe keine Gewerbeberechtigung. Da in den Jahren 2009 bis 2011 aus dem (Internet)Handel ein Umsatz von lediglich 145,27 Euro erzielt worden sei, müsse davon ausgegangen werden, dass beachtliche außersteuerliche Gründe für die gewählte Gestaltung nicht bestünden und somit Missbrauch iSd § 22 BAO

vorliege. Die Abgaben seien daher so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Die Beträge, welche die Bf für die Geschäftsführungstätigkeit von Herrn ***A*** an die ***X-OG*** bezahlt habe, seien daher Herrn ***A*** höchstpersönlich zuzurechnen und die Lohnabgaben entsprechend nachzufordern.

Die belangte Behörde schloss sich der Ansicht des Prüfers an und setzte mit Bescheiden vom 1.10.2014 den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2009 bis 2011 fest.

Dem wurde in der Beschwerde vom 2.11.2014 im Wesentlichen entgegengehalten, die Unterstellung des Prüfers, die ***X-OG*** sei nur deshalb gegründet worden, um die Geschäftsführung an die Bf und die ***Y-GmbH*** verrechnen zu können, entspreche nicht den tatsächlichen Gegebenheiten. Die Gründung der ***X-OG*** sei erfolgt, um Kunststoffprodukte direkt an Endverbraucher verkaufen zu können. Der Bf sei es aufgrund der mit den Großhändlern abgeschlossenen Verträge nicht möglich gewesen, Lagerware zu einem günstigen Preis an Privatpersonen zu verkaufen. Mit der Gründung der ***X-OG*** sei das Ziel verfolgt worden, Lagerbestände der Bf abzubauen. Zunächst sei versucht worden, die Internet-Plattform ***X*** zu nutzen. Im Jahr 2009 seien zwar erste Umsätze erzielt worden, der Internet-Shop sei jedoch von den Kunden nicht wie gewünscht angenommen worden. Auch in den Jahren 2010 und 2011 seien Kunststoffprodukte über die Internet-Plattform ***X*** angeboten worden, zu Abschlüssen sei es nicht gekommen. Die von der Internet-Plattform ***X*** verrechneten Gebühren seien jedoch weiterhin bezahlt worden. Erst mit der Verlegung des Lagers nach ***Ort*** sei es möglich geworden, Privatpersonen direkt vor Ort als Kunden zu empfangen und die Waren direkt vor Ort zu verkaufen. Davor sei ein direkter Lagerverkauf logistisch nicht möglich gewesen. Die diesbezügliche Umsatzentwicklung stelle sich wie folgt dar: Jahr 2009 126,95 Euro; Jahr 2010 18,32 Euro; Jahr 2011 0,00 Euro; Jahr 2012 7.893,14 Euro; Jahr 2013: 5.149,98 Euro.

Die Kunststoffprodukte seien selbständig, nachhaltig, mit Gewinnerzielungsabsicht sowie unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr veräußert worden. Sämtliche Merkmale eines Gewerbebetriebes seien somit erfüllt gewesen. Zwar seien in den Jahren 2010 und 2011 trotz entsprechender Bemühungen so gut wie keine Umsätze erzielt worden. Die laufende Gebühreuvorschreibung durch die Internet-Plattform ***X*** zeuge jedoch von der Verkaufsabsicht. Die Liebhaberei-Verordnung sehe für Betriebe einen Anlaufzeitraum von bis zu fünf Jahren vor. Würden dann positive Einkünfte erzielt, komme eine Qualifikation als Liebhabereitätigkeit nicht in Betracht. Die ***X-OG*** habe sich drei Jahre lang um den Aufbau eines weiteren Verkaufszweiges bemüht. Erst mit der Verlegung des Lagers nach ***Ort*** habe dieses Bestreben Früchte getragen. Der von der Abgabenbehörde erhobene Missbrauchsvorwurf werde vehement bestritten. Nur weil die Sparte „Verkauf von Kunststoffprodukten“ nicht von Beginn an erfolgreich gewesen sei, könne nicht gleich davon

ausgegangen werden, dass der einzige Zweck der ***X-OG*** in der Vermeidung von Steuern bestanden habe.

Weiters habe die ***X-OG*** betriebswirtschaftliche Dienstleistungen an die Bf, die ***Y-GmbH*** und das Einzelunternehmen ***A*** erbracht. Dazu würden etwa Kundenbetreuung, Finanzbuchhaltung, Programmierung, Softwarewartung und Netzwerkbetreuung zählen. Für die Erbringung dieser Dienstleistungen habe die ***X-OG*** die Dienstnehmerin Frau ***D*** beschäftigt, deren Leistungen auch weiterverrechnet worden seien. Da weder eine Gewerbeberechtigung für Buchhaltungstätigkeiten noch eine entsprechende Haftpflichtversicherung bestanden hätten, sei jedoch nie direkt an Kunden fakturiert worden, sondern bloß indirekt über die ***Y-GmbH***.

Durch diese Leistungen sei im Zeitraum 2009 bis 2013 ein (Gesamt-)Gewinn in Höhe von 8.645,54 Euro erwirtschaftet worden.

Die Einnahmen der ***X-OG*** ließen sich wie folgt aufgliedern:

	2013	2012	2011	2010	2009
Geschäftsführung	91.972,00	89.472,00	88.240,00	87.482,00	76.000,00
betriebswirtschaftliche Dienstleistungen und Einzelhandel	21.869,39	47.835,21	38.011,98	32.592,14	26.603,75
Einnahmen gesamt	113.841,39	137.307,21	126.251,98	120.078,14	102.603,75

Daraus sei zu ersehen, dass jener Teil der Einnahmen, der nicht die Geschäftsführung betreffe, zumindest 19% des gesamten Umsatzes ausmache. Missbrauch könne keinesfalls unterstellt werden, da die Weiterverrechnung von betriebswirtschaftlichen Dienstleistungen und die Verringerung der Lagerbestände durch den Verkauf an Privatpersonen im Mittelpunkt gestanden seien.

In ihrer abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 26.2.2016 führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, im Zuge der bei der Bf durchgeführten GPLA habe der Prüfer festgestellt, dass die ***X-OG*** von der Bf mit deren Geschäftsführung beauftragt worden sei. Es sei vereinbart worden, dass die ***X-OG*** der Bf ab 1.2.2009 Herrn ***A*** für Zwecke der Geschäftsführung zur Verfügung stelle. Herr ***A*** sei jedoch bereits seit 10.8.2000 als Geschäftsführer der Bf tätig und seit dem Jahr 1997 an deren Stammkapital beteiligt. Unbeschränkt haftende Gesellschafter der ***X-OG*** seien Herr ***A*** und Frau ***B***.

In einem über das Internet abrufbaren, von der Wirtschaftskammer geführten Verzeichnis betreffend österreichische Unternehmen finde sich zur ***X-OG*** folgende Auskunft:

„Versandhandel als Adresse (...). Derzeit sind keine Detailbeschreibungen der Produkte und Dienstleistungen vorhanden. Derzeit sind keine Angebote vorhanden. Derzeit sind noch keine Zertifikate eingetragen.“ Auch auf der Homepage der ***X-OG*** gebe es keinerlei Hinweise auf Handelswaren oder Dienstleistungen. Eine Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr sei nicht erkennbar.

Da Herr ***A*** bereits vor Abschluss der Vereinbarung zwischen der Bf und der ***X-OG*** in leitender Position für die Bf tätig gewesen sei, sein Aufgabengebiet danach gleich geblieben sei, die ***X-OG*** unmittelbar vor Abschluss der Vereinbarung gegründet worden sei und kaum andere Tätigkeiten entfaltet habe, sei der Prüfer zur Auffassung gelangt, dass die an die ***X-OG*** bezahlten Geschäftsführungshonorare Herrn ***A*** persönlich zuzurechnen seien.

Die Beziehung zwischen der Bf als Auftraggeberin der Geschäftsführung und dem „verliehenen“ Geschäftsführer Herrn ***A*** stehe derart im Vordergrund, dass die Beziehung zur verleihenden Gesellschaft an Bedeutung verliere. Gewollter Leistungserbringer sei in wirtschaftlicher Betrachtung eindeutig Herr ***A***.

Die von der ***X-OG*** im Streitzeitraum erzielten Erlöse seien nahezu ausschließlich auf die Verrechnung von Geschäftsführungsleistungen und sonstigen Dienstleistungen zurückzuführen. Andere Erlöse seien nur in einem derart untergeordneten Ausmaß erzielt worden, dass die Darstellung in der Beschwerde, die ***X-OG*** habe ihre Leistungen am Markt angeboten, nicht nachvollziehbar sei. Der Hauptzweck der ***X-OG*** habe vielmehr darin bestanden, Herrn ***A*** an die Bf und Frau ***B*** an die ***Y-GmbH*** zu stellen.

Nach umfangreicher Auseinandersetzung mit den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.5.1990, 86/13/0046, und 4.9.2014, 2011/15/0149, kam die belangte Behörde zu dem Schluss, dass die von der Bf an die ***X-OG*** bezahlten Geschäftsführungshonorare Herrn ***A*** persönlich zuzurechnen seien.

In ihrem Vorlageantrag vom 31.3.2016 führte die Bf in teilweiser Wiederholung ihres bisherigen Vorbringens aus, die ***X-OG*** habe ihre Waren in den Jahren 2009 bis 2011 über die Internet-Plattform ***X*** angeboten, dabei jedoch nur mäßigen Erfolg gehabt. Seit der Verlegung des Lagers nach ***Ort*** erfolge ein direkter Lagerverkauf. Dies sei auf großen Transparenten, die jeder Vorbeifahrende sehe, zu lesen. Zudem sei ein Postwurf mit der Bewerbung des Lagerverkaufes im Bezirk ***Bezirk*** ausgesandt worden. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde habe daher sehr wohl eine nach außen gerichtete Tätigkeit bestanden, und zwar bereits seit dem Jahr 2009.

Zu dem von der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung ins Treffen geführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.5.1990, 86/13/0046, hielt die Bf fest, die darin entwickelten Grundsätze seien auf den hier gegenständlichen Fall nicht übertragbar.

Der Geschäftsführer einer GmbH könne nicht nur von dieser selbst, sondern auch von einem Dritten angestellt werden.

Nach § 2 Abs 4a EStG 1988 seien die Einkünfte aus der Tätigkeit als organschaftlicher Vertreter einer Körperschaft nur dann der leistungserbringenden natürlichen Person zuzurechnen, wenn die (gestellende) Gesellschaft unter dem Einfluss dieser Person stehe und über keinen eigenständigen, sich von dieser Tätigkeit abhebenden Betrieb verfüge. Herr ***A*** sei mit 45% an der Bf und mit 50% an der ***X-OG*** beteiligt. Die Gesellschaften stünden daher nicht unter seinem alleinigen Einfluss. Die ***X-OG*** führe mit dem Handel von Kunststoffprodukten überdies einen eigenen Betrieb.

Die Geschäftsführungshonorare seien daher der ***X-OG*** zuzurechnen.

Die belangte Behörde legte daraufhin den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung vom 27.2.2020 ließ die Bf dem Bundesfinanzgericht die zwischen der ***X-OG*** und der Bf abgeschlossene Gestellungsvereinbarung, den Gesellschaftsvertrag der ***X-OG*** sowie Buchhaltungsunterlagen, aus welchen die von der Bf an die ***X-OG*** getätigten Zahlungen ersichtlich sind, zukommen.

In der am 26.8.2020 vor dem Bundesfinanzgericht abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde seitens der Bf ua vorgebracht, die Einbindung der ***X-OG*** habe zu einer Vereinfachung der Verrechnung der Geschäftsführungsleistungen von Herrn ***A*** und Frau ***B***, die neben der Bf auch für die ***Y-GmbH*** als Geschäftsführer tätig gewesen seien, geführt. Die Arbeiten von Herrn ***A*** und Frau ***B*** für diese Gesellschaften und das Einzelunternehmen ***A*** hätten sich häufig sehr verschoben. Durch die Einbindung der ***X-OG*** sei eine gerechtere Verteilung und eine einfachere Abrechnung als im Falle der Direktanstellung von Herrn ***A*** und Frau ***B*** bei der Bf und der ***Y-GmbH*** möglich gewesen.

Die belangte Behörde habe es unterlassen, die wirtschaftlichen, außersteuerlichen Gründe zu prüfen. Gegen die Annahme von Missbrauch spreche insbesondere der Umstand, dass die ***X-OG*** über einen eigenständigen Betrieb verfüge. Es sei sogar eine Dienstnehmerin beschäftigt gewesen. Diesen eigenständigen Betrieb habe die belangte Behörde keiner näheren Überprüfung unterzogen. In diesem Zusammenhang müsse auch auf § 2 Abs 4a EStG 1988 und die Einkommensteuerrichtlinien verwiesen werden, denen eine Definition des eigenständigen Betriebs zu entnehmen sei.

Ganz allgemein stelle es schon seit den 1990er Jahren ein Problem dar, dass ein Geschäftsführer – im Gegensatz zu einem normalen Dienstnehmer – Risiken wie Unternehmerwagnis, Haftungen etc zu tragen habe, im Hinblick auf die lohnabhängigen Abgaben jedoch einem normalen Dienstnehmer gleichgestellt sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

Die Bf, eine GmbH, deren Geschäftsgegenstand der Kunststoffhandel ist, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 20.3.1997 errichtet und am 15.4.1997 in das Firmenbuch eingetragen. Die beiden Gründungsgesellschafter der Bf, Herr ***A*** und Frau ***B***, waren zunächst mit jeweils 50% am Stammkapital der Bf beteiligt. Seit Ende Oktober 2009 sind Herr ***A*** mit 45%, Frau ***B*** mit 50% und Herr ***C*** mit 5% am Stammkapital der Bf beteiligt. Herr ***A*** war im Zeitraum 10.8.2000 bis 24.5.2019 mit der Geschäftsführung der Bf befasst. Frau ***B*** war ab der Gründung der Bf bis zum 17.8.2000 als Geschäftsführerin der Bf tätig und ist seit 16.9.2009 wieder als Geschäftsführerin der Bf im Firmenbuch eingetragen.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 15.1.2009 errichteten Herr ***A*** und Frau ***B*** die ***X-OG***. Die Firmenbucheintragung erfolgte am 19.2.2009. Nach § 3 des Gesellschaftsvertrages besteht der Unternehmensgegenstand im „Handel mit Waren aller Art“ sowie in der „Erbringung betriebswirtschaftlicher Dienstleistungen“.

Am 1.2.2009 wurde zwischen der Bf und der ***X-OG*** eine Gestellungsvereinbarung abgeschlossen, deren Inhalt auszugsweise wie folgt lautet:

"I. Vertragsgegenstand

*(1) Die OG wird mit der Geschäftsführungstätigkeit der GmbH beauftragt. Die OG stellt der GmbH die Gesellschafter ***A*** und ***B*** (im Folgenden kurz als „gestellter Geschäftsführer“ bezeichnet) für die Ausübung der Tätigkeit der Geschäftsführung der GmbH.*

(2) Der gestellte Geschäftsführer hat sich gegenüber der OG der Besorgung der Geschäftsführung der GmbH verpflichtet, wonach sämtliche schuld- und werkvertragsrechtlichen Beziehungen – insbesondere der Werklohn – des gestellten Geschäftsführers im Werkvertrag mit der OG geregelt sind. Diese Beziehungen lässt der Gestellungsvertrag unberührt.

II. Rechtsverhältnisse

(1) Gegenstand der GmbH ist der Großhandel mit Produkten aus Kunststoff.

(2) Gegenstand der OG ist es Einzelhandel und Büroleistungen sowie Geschäftsführungstätigkeiten.

*(3) Die gestellten Geschäftsführer ***A*** und ***B*** sind persönlich haftende Gesellschafter der OG.*

*(4) Der gestellte Geschäftsführer ***A*** ist an der GmbH mit einer zur Gänze einbezahlten Stammeinlage von € 18.168 unmittelbar beteiligt. Dies entspricht einem prozentuellen Beteiligungsausmaß von 50 vH. Die gestellte Geschäftsführerin ***B*** ist an der GmbH mit einer zur Gänze einbezahlten Stammeinlage von € 18.168 unmittelbar beteiligt. Dies entspricht einem prozentuellen Beteiligungsausmaß von 50 vH.*

III. Aufgabenbereich und Befugnis

(1) Der gestellte Geschäftsführer ist berechtigt und verpflichtet, nach Maßgabe der Bestimmungen des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, des Gesellschaftsvertrages vom 20. März 1997, der Gesellschafterbeschlüsse sowie einer allfälligen Geschäftsordnung, die GmbH zu vertreten und die Geschäfte in diesem Sinne mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsleiters zu führen.

(2) Beschränkungen der Geschäftsführung und Vertretung durch einschlägige Gesetze, den Gesellschaftsvertrag sowie eine allfällige Tätigkeitsbeschreibung und Geschäftsordnung – die allesamt einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages darstellen – sind vom gestellten Geschäftsführer zu beachten.

(3) Der gestellte Geschäftsführer hat Beschlüsse und Weisungen der Generalversammlung uneingeschränkt zu befolgen, außer

a. Der Inhalt der Weisung ist steuer-, zivil- oder strafrechtlich unstatthaft

b. Öffentlich-rechtliche oder gesellschaftsrechtliche Bestimmungen werden verletzt oder

c. Die Weisungen beruhen auf absolut nichtigen Generalversammlungsbeschlüssen

*(4) Dem gestellten Geschäftsführer obliegt die Leitung und Überwachung der GmbH im Ganzen.
(...)*

(5) Der gestellte Geschäftsführer hat innerhalb von 5 Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres die Bilanz (...) aufzustellen (...).

(6) Der gestellte Geschäftsführer ist zur Geltendmachung aller, der GmbH oder einzelnen Gesellschaftern nach dem Gesetz oder Gesellschaftsvertrag zustehenden, mit der

Geschäftstätigkeit der Gesellschaft zusammenhängenden Erstattungsansprüche berechtigt und verpflichtet.

(7) Bei allen Handlungen und Entscheidungen muss sich der gestellte Geschäftsführer vom umfassenden Wohl der Gesellschaft leiten lassen.

IV. Entgelt

(1) Für die Zurverfügungstellung der Geschäftsführertätigkeit erhält die OG von der GmbH 12 Mal pro Jahr ein monatliches Entgelt, das jeweils am 05. des Monats zur Auszahlung fällig ist, sowie eine Erfolgsprovision. Diese Beträge müssen jährlich neu festgelegt werden.

(2) Für die ordnungsgemäße Erbringung seiner Leistung erhält der gestellte Geschäftsführer für seine Tätigkeit für die GmbH ausschließlich von der OG den Werklohn, welcher der zwischen der OG und dem gestellten Geschäftsführer geschlossenen Werkvertrag zugrundeliegenden Entlohnungsvereinbarung entspricht.

(3) Der gestellte Geschäftsführer erhält von der GmbH keinerlei Entgelt für die ordnungsgemäße Erbringung seiner Leistungen.

(4) (...)

V. Vertragsdauer und Auflösung

(1) Dieser Gestellungsvertrag tritt am 01.02.2009 mit Unterfertigung durch beide Vertragsparteien in Kraft und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

*(2) Das Vertragsverhältnis zwischen der GmbH und der OG kann unter Einhaltung einer 3-monatigen Frist zum letzten eines Kalendermonats von jeder der Parteien aufgelöst werden.
(...)*

(3) Aus einem wichtigen Grund können sowohl die GmbH als auch die OG das Vertragsverhältnis mit sofortiger Wirkung auflösen.

(4) (...)

(5) Insbesondere bei Abberufung durch Beschluss der Gesellschafter der GmbH oder Rücktritt des gestellten Geschäftsführers wird der Gestellungsvertrag zwischen der GmbH und der OG mit sofortiger Wirkung aufgelöst.

VI. Pflichten bei Auflösung des Gestellungsvertrages

(...)

VII. Schlussbestimmungen

(...)"

Entsprechend dieser Gestellungsvereinbarung verrechnete die ***X-OG*** der Bf einmal monatlich ein fixes Entgelt. Zudem erhielt die ***X-OG*** von der Bf – abhängig von dem von der Bf erzielten Ergebnis – eine Erfolgsprämie.

Herr ***A*** erhielt von der Bf bis zum Abschluss der Gestellungsvereinbarung eine monatliche Geschäftsführervergütung.

Ab dem Zeitpunkt des Abschlusses der Gestellungsvereinbarung nahmen sowohl Herr ***A*** als auch Frau ***B*** Geschäftsführungsaufgaben für die Bf wahr.

Die ***X-OG*** erzielte in den Streitjahren Umsätze aus dem Verkauf von Kunststoffprodukten an Privatpersonen über die Internet-Plattform ***X*** in Höhe von 145,27 Euro (2009: 126,95 Euro; 2010: 18,32 Euro; 2011: 0,00 Euro).

Weiters erzielte die ***X-OG*** Umsätze aus der Erbringung von Dienstleistungen vorwiegend in den Bereichen Kundenbetreuung, Finanzbuchhaltung, Programmierung, Softwarewartung und Netzwerkbetreuung. Diese Dienstleistungen wurden in den Streitjahren ausschließlich an die Bf, die ***Y-GmbH*** und das Einzelunternehmen ***A*** erbracht. Für diesen Tätigkeitsbereich beschäftigte die ***X-OG*** eine Dienstnehmerin.

Herr ***A*** und Frau ***B*** waren in den Streitjahren überdies mit jeweils 50% am Stammkapital der ***Y-GmbH*** beteiligt und mit deren Geschäftsführung befasst. Am 1.2.2009 wurde zwischen der ***X-OG*** und der ***Y-GmbH*** eine Gestellungsvereinbarung abgeschlossen, derzufolge Herr ***A*** und Frau ***B*** der ***Y-GmbH*** als Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen sind.

2. Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zu den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen der Bf und der ***X-OG*** (Zeitpunkt des Abschlusses des Gesellschaftsvertrages, Zeitpunkt der Eintragung ins Firmenbuch, Beteiligungsverhältnisse, Geschäftsführer) gründen sich auf aktenkundige Firmenbuchabfragen und sind unstrittig.

Die wiedergegebenen Passagen des Gesellschaftsvertrages der ***X-OG*** sind einer aktenkundigen Kopie dieses Vertrages entnommen.

Der Inhalt der zwischen der Bf und der ***X-OG*** am 1.2.2009 abgeschlossenen Gestellungsvereinbarung entstammt einer aktenkundigen Kopie dieser Vereinbarung.

Die Feststellung, dass ab dem Zeitpunkt des Abschlusses der Gestellungsvereinbarung sowohl Herr ***A*** als auch Frau ***B*** Geschäftsführungsaufgaben für die Bf wahrnahmen, stützt sich auf die insoweit plausiblen Ausführungen von Frau ***B*** in der am 26.8.2020 vor dem Bundesfinanzgericht abgehaltenen mündlichen Verhandlung. Diese Ausführungen wurden in der Folge auch von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogen.

Die übrigen Feststellungen sind allesamt aktenkundig bzw ergeben sich aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogenen Ausführungen der Bf.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung):

Im vorliegenden Fall besteht Streit darüber, ob die Honorare (Überlassungsvergütungen), die von der Bf auf der Grundlage der Gestellungsvereinbarung an die ***X-OG*** bezahlt wurden, der ***X-OG*** oder – als „Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art“ iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 – Herrn ***A*** und Frau ***B*** zuzurechnen sind.

Gemäß [§ 41 Abs 1 FLAG 1967](#) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß [§ 41 Abs 2 FLAG 1967](#) sind Dienstnehmer ua Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß [§ 41 Abs 3 FLAG 1967](#) ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs 1 leg cit genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind ua Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet in [§ 122 Abs 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998](#) idF BGBl I 153/2001 seine rechtliche Grundlage.

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Einkünftezurechnung bei „zwischengeschalteten“ Gesellschaften:

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in seiner Rechtsprechung mehrfach mit Fragen der steuerlichen Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Gesellschaften befasst. Vorwiegend ging es dabei um die Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften. In vereinzelten Fällen waren jedoch auch Personengesellschaften betroffen (vgl insbesondere VwGH 28.5.2009, [2006/15/0360](#); VwGH 28.3.2012, [2009/08/0010](#); VwGH 24.9.2014, [2011/13/0092](#)).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem ersten zu dieser Thematik Stellung nehmenden Erkenntnis vom 25.6.2008, 2008/15/0014, die Möglichkeit einer steuerlich wirksamen Drittanstellung des Geschäftsführers einer GmbH bejaht, zugleich aber fallbezogen auch die Beurteilung der gewählten Konstruktion als missbräuchliche Umgehung der Kommunalsteuerpflicht bestätigt.

In zwei Fällen fehlender Rechtsbeziehungen zwischen den die Organwalter bestellenden und den sie (angeblich) zur Verfügung stellenden Gesellschaften gelangte der Verwaltungsgerichtshof zu einer von der Annahme eines Missbrauchs iSd § 22 BAO unabhängigen Zurechnung der Entgelte an die jeweils die Leistung erbringenden natürlichen Personen (vgl VwGH 28.5.2009, [2006/15/0360](#); VwGH 26.2.2013, [2009/15/0016](#); siehe auch VwGH 15.12.2010, [2008/13/0012](#); VwGH 28.3.2012, [2009/08/0010](#); VwGH 24.1.2013, [2011/16/0156](#)).

Im Erkenntnis vom 4.9.2014, 2011/15/0149, hat der Verwaltungsgerichtshof zum Fall der Zwischenschaltung einer GmbH ausgesprochen, die Drittanstellung eines Geschäftsführers könne steuerlich wirksam sein, wenn sie ernsthaft gewollt sei und dementsprechend durchgeführt werde. Dieses Erkenntnis betraf einen Fall, in dem schriftliche Consulting- und Managementverträge vorlagen und ein umfangreiches Vorbringen zu den wirtschaftlichen Hintergründen im Vorfeld der schließlich entstandenen Konzernstruktur erstattet wurde. Der Verwaltungsgerichtshof führte auszugsweise wie folgt aus:

„Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25. Juni 2008, 2008/15/0014, ausgesprochen hat, kann der Geschäftsführer einer GmbH nicht nur von der Gesellschaft, sondern auch von einem Dritten angestellt werden, weil nach herrschender Lehre und Rechtsprechung die gesellschaftsrechtliche Bestellung einer natürlichen Person zum Geschäftsführer von deren dienstrechtlicher Anstellung zu unterscheiden ist (vgl. auch Arnold, ÖStZ 2009/229, 120, mit weiteren Nachweisen).

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)."

Dass in den Consulting- und Managementverträgen festgelegt war, welche Personen als Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen sind, wertete der Verwaltungsgerichtshof ebenso als Indiz für das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung (§ 22 BAO) bzw eines Scheingeschäfts (§ 23 BAO) wie den Umstand, dass wegen der Personalstruktur der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften andere Personen für den Einsatz als Geschäftsführer gar nicht zur Verfügung gestanden wären. Der Verwaltungsgerichtshof verwies aber auf die Verpflichtung der belangten Behörde, das Berufungsvorbringen, insbesondere hinsichtlich der ins Treffen geführten außersteuerlichen Gründe, in seiner Gesamtheit zu würdigen, und hob den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24.9.2014, 2011/13/0092, ausgeführt hat, kann es auch bei Zwischenschaltung einer Personengesellschaft zur Zurechnung der Vergütungen an die dahinterstehende(n) natürliche(n) Person(en) kommen. Diesem Erkenntnis lag der Sachverhalt zugrunde, dass der mit 50% am Stammkapital der beschwerdeführenden GmbH beteiligte Gesellschafter zugleich deren Geschäftsführer war. Das Entgelt für diese Geschäftsführungstätigkeit wurde von einer KG, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter der GmbH-Geschäftsführer war, an die GmbH verrechnet. Der Verwaltungsgerichtshof traf dazu folgende Aussagen:

"Besonderes Merkmal des vorliegenden Falles, durch das er sich von dem zuletzt mit dem hg. Erkenntnis vom 4. September 2014, 2011/15/0149, entschieden unterscheidet, ist jedoch das Fehlen konkreter Behauptungen über die Vereinbarungen, auf deren Grundlage das Entgelt für die Tätigkeit des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin nicht nur von der KG verrechnet, sondern auch ihr und nicht dem Geschäftsführer selbst geschuldet worden sei. Der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ist zugleich persönlich

haftender Gesellschafter der dem Vorbringen nach zwischengeschalteten KG. Über das Zustandekommen und den Inhalt der Vertragsbeziehungen im behaupteten Dreiecksverhältnis wurden aber keine Urkunden vorgelegt, und das Vorbringen darüber erschöpfte sich im Verwaltungsverfahren in der Behauptung, das Entgelt werde „von der“ KG, in der der Geschäftsführer seine sonst nicht weiter umschriebenen Aktivitäten bündelt, „verrechnet“.

Auch die Beschwerde enthält keine konkreten Behauptungen über die Vertragsbeziehungen oder die wirtschaftlichen Hintergründe. Es wird nur dargelegt, die „Art der Verrechnung“ habe darauf abgezielt, „dem wirtschaftlichen Engagement der Beschwerdeführerin auf Dauer gesehen die Ertragsfähigkeit zu verschaffen“, und die „Verrechnung mit der Beschwerdeführerin“ sei „zwar die Haupteinnahmequelle, aber nicht die einzige Einnahmequelle“ der KG, die schon zwei Jahre vor der Beschwerdeführerin gegründet worden sei.

Im vorliegenden Fall fehlt es somit an einem Vorbringen, dem entnehmbar wäre, dass und inwiefern sich die Einbindung der KG in die Verhältnisse zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Geschäftsführer nicht in der Ausstellung von Rechnungen erschöpfte, sodass die KG nicht nur als „Zahlstelle“ diene (vgl. in diesem Zusammenhang etwa Tanzer, ÖStZ 2009/230, Seite 124, 125 und 127). Fehlt es schon an einem solchen Vorbringen, so ist es für die Zurechnung des Entgelts für die Geschäftsführertätigkeit an den Geschäftsführer nicht entscheidend, ob die Annahme einer Umgehungsabsicht schlüssig begründet ist.“

Der ob Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist zu entnehmen, dass zunächst zu hinterfragen ist, ob zwischen der zwischengeschalteten Gesellschaft und jener Gesellschaft, für welche die natürliche Person die Geschäftsführungstätigkeit ausüben soll, eine klare, nach außen in Erscheinung tretende Vereinbarung über die Geschäftsführergestellung besteht. Fehlt es an einer solchen Vereinbarung und kommt der zwischengeschalteten Gesellschaft lediglich eine Verrechnungs- und Zahlstellenfunktion zu, erfolgt die Zurechnung der Entgelte schon aus diesem Grund an die natürliche Person, ohne dass es einer Prüfung im Lichte der Bestimmungen der §§ 22 und 23 BAO (Missbrauch, Scheingeschäft) bedarf (vgl etwa auch Marschner/Renner, SWK 2014, 1527 [1529]; dies, GES 2015, 38 [39]; Gruber/Vondrak, ecolex 2015, 237 [238]). Liegt eine entsprechende Vereinbarung vor, ist diese einer Prüfung im Lichte der Bestimmungen der §§ 22 und 23 BAO zu unterziehen.

Der hier gegenständliche Fall unterscheidet sich von dem vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24.9.2014, 2011/13/0092, entschieden insofern, als zwischen der ***X-OG*** und der Bf eine schriftliche Vereinbarung über die Geschäftsführergestellung bestand. Diese Vereinbarung ist einer Prüfung im Lichte der Bestimmungen der §§ 22 und 23 BAO zu unterziehen.

Dabei kommt der Frage, ob ein Scheingeschäft iSd § 23 Abs 1 BAO vorliegt (als auf der Sachverhaltsebene zu klärende Tatfrage; vgl zB VwGH 26.11.2015, [Ro 2014/15/0044](#)),

gegenüber einer (rechtlichen) Beurteilung nach Maßgabe des § 22 BAO ein logischer Vorrang zu (vgl dazu insb *Leitner*, ÖStZ 2014, 591 [595]; *ders*, SWK 2012, 75 [80], mit zahlreichen Hinweisen auf die Rsp des VwGH).

Zum Scheingeschäft (§ 23 BAO) und Missbrauch (§ 22 BAO):

Gemäß [§ 23 Abs 1 BAO](#) sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Ein Scheingeschäft ([§ 916 ABGB](#)) liegt vor, wenn sich die Parteien dahingehend geeinigt haben, dass das offen geschlossene Geschäft nicht oder nicht so gelten soll, wie die Erklärungen lauten, wenn also die Parteien einverständlich nur den äußeren Schein des Abschlusses eines Rechtsgeschäftes mit bestimmtem Inhalt hervorriefen, dagegen die mit dem betreffenden Rechtsgeschäft verbundenen Rechtsfolgen nicht oder nicht so wie vertraglich vereinbart eintreten lassen wollen (vgl etwa VwGH 23.3.2000, [97/15/0009](#); VwGH 21.9.2006, [2004/15/0080](#); VwGH 26.11.2015, [Ro 2014/15/0044](#)).

Ob ein Scheingeschäft vorliegt, ist eine Tatsachen-, nicht Rechtsfrage (vgl zB VwGH 26.11.2015, [Ro 2014/15/0044](#)).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 4.9.2014, 2011/15/0149, zum Ausdruck gebracht hat, ist der Umstand, dass in der Gestellungsvereinbarung festgelegt ist, welche Personen als Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen sind, ebenso als Indiz für das Vorliegen eines Scheingeschäftes zu werten wie der Umstand, dass wegen der Personalstruktur der zwischengeschalteten Gesellschaft andere Personen für den Einsatz als Geschäftsführer gar nicht zur Verfügung gestanden wären. Beides trifft im vorliegenden Fall zu: In der Gestellungsvereinbarung werden jene Personen namentlich genannt, die der Bf für Zwecke der Geschäftsführung zur Verfügung zu stellen sind, nämlich Herr ***A*** und Frau ***B***. Aufgrund der Personalstruktur der ***X-OG*** wären andere Personen für die Geschäftsführergestellung nicht in Betracht gekommen. Die ***X-OG*** beschäftigte in den Streitjahren eine einzige Dienstnehmerin, die vorwiegend mit Tätigkeiten ua im Bereich der Buchhaltung befasst war. Hinzu kommt, dass gemäß Punkt V. (5) der Gestellungsvereinbarung das Ausscheiden von Herrn ***A*** und Frau ***B*** als Geschäftsführer der Bf in bestimmten Fällen automatisch zur Auflösung der Gestellungsvereinbarung führt. Im Hinblick auf die für ein Scheingeschäft essentielle Divergenz zwischen dem Erklärten einerseits und dem Rechtsfolgewillen andererseits vermögen diese Umstände alleine jedoch nicht die Annahme eines Scheingeschäftes zu begründen (in diesem Sinne auch *Leitner*, ÖStZ 2014, 591 [594]).

Vor diesem Hintergrund scheint auch der Verwaltungsgerichtshof der Missbrauchsprüfung (§ 22 BAO) besonderes Gewicht beizumessen, hat er doch im Erkenntnis vom 4.9.2014,

2011/15/0149, die belangte Behörde ausdrücklich in die Pflicht genommen, das Berufungsvorbringen, wonach außersteuerliche Gründe für die Zwischenschaltung ausschlagend gewesen seien, in seiner Gesamtheit zu würdigen (vgl auch *Marschner/Renner*, SWK 2014, 1527 [1530], wonach aus den Erkenntnissen des VwGH vom 4.9.2014, 2011/15/0149, und 24.9.2014, 2011/13/0092, der „Auftrag“ abzuleiten sei, einer Missbrauchsprüfung besonderes Augenmerk zu schenken).

[§ 22 BAO](#) in der für den Beschwerdefall maßgeblichen Fassung vor BGBl I 62/2018 lautet:

„(1) Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Liegt ein Mißbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.“

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist unter einem Missbrauch iSd § 22 BAO im Allgemeinen eine rechtliche Gestaltung zu verstehen, „die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet“ bzw „nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird“. Dabei ist zu prüfen, „ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre.“ (vgl zB VwGH 22.9.2005, [2001/14/0188](#); VwGH 18.10.2006, [2003/13/0031](#); VwGH 20.5.2010, [2006/15/0005](#); VwGH 31.3.2011, [2008/15/0115](#); VwGH 5.4.2011, [2010/16/0168](#); VwGH 26.4.2012, [2009/15/0220](#)).

Für eine missbräuchliche, ausschließlich auf die Vermeidung lohnabhängiger Abgaben abzielende Gestaltung sprechen im vorliegenden Fall insbesondere folgende Umstände:

In der Gestellungsvereinbarung werden jene Personen namentlich genannt, die der Bf für Zwecke der Geschäftsführung zur Verfügung zu stellen sind, nämlich Herr ***A*** und Frau ***B*** (dies als Indiz für eine missbräuchliche Gestaltung wertend VwGH 4.9.2014, [2011/15/0149](#)). Diese beiden Personen waren die einzigen Gesellschafter und Geschäftsführer der ***X-OG***, die mit Gesellschaftsvertrag vom 15.1.2009 und damit lediglich rund zwei Wochen vor dem Abschluss der Gestellungsvereinbarung (1.2.2009) errichtet wurde. Es bestand daher absolute Personenidentität zwischen jenen Personen, die für die ***X-OG*** entscheidungsbefugt waren, und jenen Personen, die der Bf für Zwecke der Geschäftsführung zur Verfügung zu stellen waren. Herr ***A*** war überdies bereits vor Abschluss der Gestellungsvereinbarung mit der Geschäftsführung der Bf befasst und erhielt von der Bf bis zum Abschluss der Gestellungsvereinbarung eine monatliche Geschäftsführervergütung.

Dass die Gestellung untrennbar mit Herrn ***A*** und Frau ***B*** verbunden war, ergibt sich insbesondere aus Punkt V. (5) der Gestellungsvereinbarung, demzufolge das Ausscheiden

dieser beiden Personen als Geschäftsführer der Bf in bestimmten Fällen automatisch zur Auflösung der Gestellungsvereinbarung führt. Dieser Vertragspassus lautet wie folgt:
„Insbesondere bei Abberufung durch Beschluss der Gesellschafter der GmbH oder Rücktritt des gestellten Geschäftsführers wird der Gestellungsvertrag zwischen der GmbH und der OG mit sofortiger Wirkung aufgelöst.“

Hinzu kommt, dass aufgrund der Personalstruktur der ***X-OG*** andere Personen für die Geschäftsführergestellung gar nicht in Betracht gekommen wären (dies als Indiz für eine missbräuchliche Gestaltung wertend VwGH 4.9.2014, [2011/15/0149](#)). Die ***X-OG*** beschäftigte in den Streitjahren eine einzige Dienstnehmerin, die vorwiegend mit Tätigkeiten ua im Bereich der Buchhaltung befasst war.

Ein Missbrauch ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auszuschließen, wenn für eine – wenn auch ungewöhnliche – Gestaltung beachtliche außersteuerliche Gründe angeführt werden können (vgl zB VwGH 25.9.2002, [97/13/0175](#); VwGH 30.4.2003, [97/13/0130](#); VwGH 9.12.2004, [2002/14/0074](#); VwGH 22.9.2005, [2001/14/0188](#); VwGH 20.5.2010, [2006/15/0005](#)).

Die Bf bringt dazu vor, die Einbindung der ***X-OG*** habe zu einer Vereinfachung der Verrechnung der Geschäftsführungsleistungen von Herrn ***A*** und Frau ***B***, die neben der Bf auch für die ***Y-GmbH*** als Geschäftsführer tätig gewesen seien, geführt. Die Arbeiten von Herrn ***A*** und Frau ***B*** für diese Gesellschaften hätten sich häufig sehr verschoben. Durch die Einbindung der ***X-OG*** sei eine gerechtere Verteilung und eine einfachere Abrechnung als im Falle der Direktanstellung von Herrn ***A*** und Frau ***B*** bei der Bf und der ***Y-GmbH*** möglich gewesen.

Eine schlüssige und nachvollziehbare Erklärung dafür, worin die Vereinfachung der Abrechnung konkret bestanden haben soll, blieb die Bf schuldig.

Wenn seitens der Bf vorgebracht wird, die ***X-OG*** sei gegründet worden, um Kunststoffprodukte direkt an Endverbraucher verkaufen zu können, was der Bf vertraglich untersagt gewesen sei, so vermag dies der Beschwerde schon deshalb nicht zum Erfolg zu verhelfen, weil damit lediglich ein Beweggrund für die Errichtung der ***X-OG*** angesprochen ist. Ein anerkennungswürdiges außersteuerliches Motiv für die streitgegenständliche Gestellungskonstruktion lässt sich darin nicht erblicken.

Dasselbe gilt für das seitens der Bf vorgetragene Argument, die ***X-OG*** habe neben den Umsätzen aus der Geschäftsführergestellung weitere, nicht bloß untergeordnete Umsätze aus betriebswirtschaftlichen Tätigkeiten, wie etwa Buchhaltung, erzielt. Ein Zusammenhang zwischen diesen Umsätzen und der streitgegenständlichen Gestellungskonstruktion ist für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar.

Berücksichtigt man, dass die ***X-OG*** mit Gesellschaftsvertrag vom 15.1.2009 und damit lediglich rund zwei Wochen vor dem Abschluss der Gestellungsvereinbarung (1.2.2009) errichtet wurde, liegt vielmehr die Annahme nahe, dass der Hauptgrund für die Errichtung der ***X-OG*** die streitgegenständliche Gestellungs konstruktion war.

Es ist auch nicht ersichtlich, weshalb der von der Bf ins Treffen geführte „eigenständige Betrieb“ der ***X-OG***, dessen Bestehen die Bf primär auf die neben der Geschäftsführergestellung erzielten Umsätze (Verkauf von Kunststoffprodukten an Privatpersonen, betriebswirtschaftliche Tätigkeiten) stützt, als außersteuerliche Rechtfertigung für die streitgegenständliche Gestellungs konstruktion dienen soll. Dies gilt umso mehr, als die Umsätze der ***X-OG*** aus dem Verkauf von Kunststoffprodukten an Privatpersonen verschwindend gering waren (145,27 Euro im gesamten Streitzeitraum) und die Bf selbst angibt, dass die ***X-OG*** nicht über die für die Ausübung der betriebswirtschaftlichen Tätigkeiten erforderlichen Berechtigungen verfügt habe und daher „*nie direkt an Kunden fakturiert [wurde], sondern lediglich indirekt über die ***Y-GmbH***.*“

Wenn die Bf auf die Einkünftezurechnungsbestimmung des [§ 2 Abs 4a EStG 1988](#) verweist, so genügt der Hinweis darauf, dass diese Bestimmung im vorliegenden Fall schon deshalb nicht relevant ist, weil sie (erst) mit dem AbgÄG 2015, BGBl I 163/2015, in das EStG 1988 aufgenommen wurde und erstmalig für nach dem 31.12.2015 beginnende Wirtschaftsjahre anzuwenden ist (vgl. [§ 124b Z 298 EStG 1988](#)).

Vor diesem Hintergrund gelangt das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass die streitgegenständliche Gestellungs konstruktion nur deshalb gewählt wurde, um die Subsumtion von Geschäftsführervergütungen unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu verhindern und damit lohnabhängige Abgaben zu sparen.

Liegt gemäß § 22 Abs 1 BAO ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes vor, so sind gemäß § 22 Abs 2 BAO die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Im vorliegenden Fall hat daher eine Umdeutung in eine Direktanstellung von Herrn ***A*** und Frau ***B*** bei der Bf zu erfolgen. Daraus resultiert eine Zurechnung der von der Bf an die ***X-OG*** bezahlten Honorare (Überlassungsvergütungen) an Herrn ***A*** und Frau ***B*** (vgl. dazu allgemein *Leitner*, ÖStZ 2014, 591 [595]).

Zu § 22 Z 2 EStG 1988:

Gemäß [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) gehören 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 werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, hat 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 (vgl seitdem in ständiger Rechtsprechung zB 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](#)).

Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wird 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 wird (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](#)). Der Eingliederung eines Gesellschafter-Geschäftsführers steht es dabei nicht entgegen, wenn er Geschäftsführerfunktionen auch für andere Gesellschaften übernommen hat (vgl etwa VwGH 25.6.2008, [2008/15/0014](#)).

Herr ***A*** war in den Streitjahren 2009 bis 2011 zunächst mit 50%, ab Ende Oktober 2009 mit 45% und somit wesentlich iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 am Stammkapital der Bf beteiligt.

Frau ***B*** war in den Streitjahren 2009 bis 2011 mit 50% und somit wesentlich iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 am Stammkapital der Bf beteiligt.

Indem Herr ***A*** und Frau ***B*** in den Streitjahren 2009 bis 2011 mit der Geschäftsführung der Bf befasst waren, entfalteten sie eine nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit, mit welcher der Unternehmenszweck der Bf verwirklicht wurde.

Damit ist eine Eingliederung von Herrn ***A*** und Frau ***B*** in den Organismus des Betriebes der Bf iSd oben referierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gegeben.

Da das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Bf gegeben ist, kommt es auf weitere Kriterien, wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos, nicht an (vgl etwa VwGH 17.5.2006, [2001/14/0199](#); VwGH 14.12.2006, [2003/14/0019](#)).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision):

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der oben dargestellten, zur Zwischenschaltung von Kapital- und Personengesellschaften ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 22. September 2020