

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch V., über die Beschwerde vom 4. September 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 7. Mai 2009 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für die Jahre 2006 und 2007, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Beschwerdeführerin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, durchgeführten, die Jahre 2003 bis 2007 betreffenden Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Beschwerdeführerin mit „Consulting- und Managementvertrag“ vom 15. März 2004 die ***** GmbH (nachfolgend: C GmbH) mit ihrer Geschäftsführung beauftragt habe. Es sei vereinbart worden, dass die C GmbH der Beschwerdeführerin für diesen Zweck ihren Gesellschafter-Geschäftsführer, Ing. *** (nachfolgend: Ing. H), zur Verfügung stelle, der bereits bei Abschluss des „Consulting- und Managementvertrages“ selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gewesen sei und sich in weiterer Folge auch am Stammkapital der Beschwerdeführerin beteiligt habe. Am 20. Dezember 2006 habe die Beschwerdeführerin weiters einen „Consulting- und Managementvertrag“ mit der ***** GmbH (nachfolgend: K GmbH) abgeschlossen. Laut diesem Vertrag sollte die K GmbH Aufgaben der Geschäftsführung übernehmen und der Beschwerdeführerin zu diesem Zweck ihren Gesellschafter-Geschäftsführer, Ing. ***** (nachfolgend: Ing. K), zur Verfügung stellen. Ing. K sei seit Mai 2004 Prokurist und ab Dezember 2006 Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gewesen. Nach Abschluss der „Consulting- und Managementverträge“ habe die Beschwerdeführerin Geschäftsführerhonorare an die C GmbH und K GmbH bezahlt, für die sie weder den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen noch den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abgeführt habe. Da Ing. H und Ing K bereits vor Abschluss der

„Consulting- und Managementverträge“ in leitender Funktion für die Beschwerdeführerin tätig gewesen seien, deren Aufgabengebiet nach Abschluss der Verträge gleich geblieben sei, die C und K GmbH kurz vor Abschluss der „Consulting- und Managementverträge“ gegründet worden seien und kaum eine sonstige Tätigkeit entfaltet hätten, vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die an die C GmbH und K GmbH ausbezahnten Geschäftsführungshonorare Ing. H und Ing. K persönlich zuzurechnen und hiervon der Dienstgeberbeitrag sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuführen seien. Da Ing. K nicht an der Beschwerdeführerin beteiligt gewesen sei, sei für das ihm zuzurechnende Honorar zudem die Lohnsteuer abzuführen.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und schrieb mit den angefochtenen Bescheiden den auf die Honorarzahlungen entfallenden Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vor. Für die Jahre 2006 und 2007 wurde überdies von den Ing K zugerechneten Honoraren Lohnsteuer nachgefordert, wobei sich die Nachzahlung an Lohnsteuer für das Jahr 2006 aus dem Umstand ergab, dass an Ing. K bei Kündigung des ursprünglichen Dienstverhältnisses eine Abfertigung ausbezahlt wurde, die auf Grund der Nichtanerkennung dieser Kündigung nachversteuert wurde.

Die Beschwerdeführerin führte in der Berufung (nunmehr Beschwerde gemäß § 243 BAO idF des Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetzes 2012 - FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013) zunächst aus, sie sei aufgrund mehrerer 2001 und 2003 gesetzter Umgründungsmaßnahmen (mittelbare) Rechtsnachfolgerin des 1971 gegründeten protokollierten Einzelunternehmens des Baumeisters *** (nachfolgend: B). Sie habe mit Stichtag 31. Dezember 2003 den Betrieb der ***** GmbH & Co KG und die im steuerlichen Sonderbetriebsvermögen befindlichen Liegenschaften übernommen. Die zuvor mit Stichtag 31. Dezember 2000 vollzogene Entkoppelung des Eigentums an den Immobilien vom Betrieb im Rahmen der KG sei durch das damals bestehende Erbfolgekonzept motiviert gewesen. Das Unternehmen sollte ohne Liegenschaftsbesitz mehrheitlich dem Sohn von Baumeister B zukommen, dem auch die Wahrnehmung der Geschäftsführung zugeschlagen gewesen sei. Aufgrund einer erheblichen Verschlechterung der Vermögens- und Ertragslage der KG hätten die Banken allerdings die neuerliche Zusammenführung von Liegenschaften und Betrieb in einer Gesellschaft (Beschwerdeführerin) gefordert.

Zu den Beschäftigungsverhältnissen mit Ing. H und Ing. K sowie dem Zustandekommen der gegenständlichen „Consulting- und Managementverträge“ führte die Beschwerdeführerin Folgendes aus:

Ing. H / C GmbH

Das Beschäftigungsverhältnis mit Ing. H sei im Juli 1983 begründet worden. Im Februar 1993 sei Ing. H zum Prokuristen bestellt worden. Seit Juli 2003 sei er selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer. Bereits 1996 hätten Verhandlungen hinsichtlich einer Unternehmensbeteiligung stattgefunden, die gescheitert seien. Nachdem sich auch

das Verhältnis mit dem Sohn von Baumeister B als problematisch erwiesen habe, habe Ing. H Mitte 2003 mangels persönlicher Perspektive erklärt, aus der Beschwerdeführerin auszuscheiden und einem neuen Tätigkeitsfeld („Facility Management“, wofür er im Sommersemester 2002 ein einschlägiges MBA-Studium abgeschlossen habe) nachgehen zu wollen. Dafür habe er mit Errichtungserklärung vom 12. Dezember 2003 die C GmbH gegründet, mit der er zunächst eine Partizipation an bzw. Kooperation mit zwei Gesellschaften beabsichtigte, die ein Studienkollege 2002 errichtet habe. Eine Beteiligung sei nicht zustande gekommen, es finde aber eine ausgeprägte Zusammenarbeit statt.

Das Dienstverhältnis mit der Beschwerdeführerin sei auf Betreiben von Ing. H zum 29. Februar 2004 einvernehmlich aufgelöst worden. Bezüge an Ing. H seien letztmalig (samt Abfertigung in Höhe von 61.393,77 €) für Februar 2004 abgerechnet worden. Aufgrund familiärer Unstimmigkeiten sei in diesem Monat allerdings die gesellschaftsrechtliche Einbindung des Sohnes von Baumeister B gescheitert, woraufhin Baumeister B Ing. H ersucht habe, das Geschäftsführungsmandat noch einige Zeit aufrecht zu erhalten. Anfang März 2004 sei Ing. H eine Beteiligung von 25% angeboten worden, welche dieser infolge seiner beruflichen Neuorientierung im Rahmen der C GmbH abgelehnt habe. Dies habe Baumeister B bewogen, die für den laufenden Betrieb erforderlichen Consulting- und Managementleistungen der C GmbH in Auftrag zu geben, deren Unternehmensgegenstand in der Erbringung derartiger Dienstleistungen bestanden habe. Den das Rechtsverhältnis regelnden „Consulting- und Managementvertrag“ vom 15. März 2004 habe Baumeister B unterfertigt. Die erste damit verbundene Vergütung in Höhe von 10.800 € sei für den Monat März ausbezahlt worden.

Am 28. März 2004 habe Baumeister B einen schweren Herzinfarkt erlitten. Mangels anderer (kurzfristig mobilisierbarer) Erwerbsinteressenten seien mit Ing. H Verhandlungen betreffend die Übernahme der Beschwerdeführerin aufgenommen worden. Mit Notariatsakt vom 22. Juni 2004 habe Baumeister B alle Anteile an der Beschwerdeführerin unentgeltlich an Ing. H abgetreten, um den Fortbestand des Unternehmens zu gewährleisten. Im Abtretungsvertrag sei der Rechtsanspruch von Baumeister B auf Berichtigung seiner gegenüber der Beschwerdeführerin bestehenden Forderung von 750.000 € explizit festgestellt worden, deren Tilgung im Falle einer Schließung des Unternehmens nicht zu bewerkstelligen gewesen wäre.

Im November 2005 habe die C GmbH um 396.000 € ein unbebautes Grundstück erworben. Dieses werde der Beschwerdeführerin, welche hierauf einen Bauhof errichtet habe, entgeltlich überlassen. Im September 2006 habe die C GmbH 65% der Anteile an der neugegründeten XY-GmbH übernommen. Der Beteiligungsprozentsatz sei im Oktober 2008 auf 95% aufgestockt worden. Ing. H sei zunächst kollektivvertretungsbefugter Geschäftsführer dieser Gesellschaft gewesen und übe das Geschäftsführungsmandat seit Oktober 2008 alleine aus. Die Auslagerung bestimmter Tätigkeitsfelder in eine Tochtergesellschaft der C GmbH sei vor dem Hintergrund der Einbindung eines Drittgesellschafters erfolgt, der nicht am Vermögen der Mutter partizipieren solle.

Das monatliche Grundgehalt des Ing. H habe von Jänner bis April 2003 4.537,26 €, von Mai bis Oktober 2003 4.620 € und ab November 2003 5.620 € betragen. Darüber hinaus sei Ing. H ein Firmenauto zur Verfügung gestellt worden (monatlicher Sachbezug von 508,71 €). Weiters seien Prämien bzw. Zulagen in geringem Ausmaß zur Auszahlung gelangt. Die Gesamtbelaustung der Beschwerdeführerin habe (ohne Berücksichtigung der KFZ-Privatnutzung) rund 93.000 € betragen. Die C GmbH habe ihre Leistungen auf der Grundlage des "Consulting- und Managementvertrages" ab März 2004 verrechnet. Ihre daraus resultierenden Erlöse hätten 2004 64.800 €, 2005 129.600 €, 2006 133.920 € und 2007 136.080 € betragen. Ing. H habe seinerseits von der C GmbH eine Geschäftsführervergütung von 61.100 € p.a. (2006) bzw. 57.600 € p.a. (2007) bezogen, wofür auch DB, DZ und Kommunalsteuer entrichtet worden sei.

Ing. K / K GmbH

Das Beschäftigungsverhältnis mit Ing. K sei im Juli 1991 begründet worden. Mit 1. Mai 1997 sei ihm Prokura erteilt worden und seit 31. Dezember 2006 sei er als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen.

Neben seiner Tätigkeit für die Beschwerdeführerin habe Ing. K seit Ablegung der Baumeisterprüfung im Jahr 2000 ein (nicht protokolliertes) Einzelunternehmen geführt, das er (aufgrund eines konkret eingetretenen Schadens und der damit einhergehenden Haftungsproblematik) im August 2006 in die kurz zuvor errichtete K GmbH eingebracht habe. Aufgrund der Erfolgsträchtigkeit dieses Engagements habe Ing. K beabsichtigt, aus der Beschwerdeführerin auszutreten. Er habe sich aber bereit erklärt, dem Unternehmen bis Ende 2006 zur Verfügung zu stehen und bei der Abwicklung bereits begonnener Projekte noch mitzuwirken. Aus strategischen Erwägungen habe sich die K GmbH im September 2006 (insbesondere zwecks Absicherung von Aufträgen im Bereich Baumanagement) an der XY-GmbH beteiligt, deren Hauptgesellschafter die Ing. H gehörige C GmbH gewesen sei (siehe oben). Im Spätherbst 2006 hätten die kreditgewährenden Banken die Bestellung eines weiteren Geschäftsführers gefordert, um im Falle eines unerwarteten Ausfalls von Ing. H die Handlungsfähigkeit der Beschwerdeführerin zu gewährleisten. Vor diesem Hintergrund sei Ing. K im November 2006 eine weitere Zusammenarbeit angeboten worden.

Der die Modalitäten dieser (umfangmäßig eingeschränkten und inhaltlich völlig neu gestalteten) Zusammenarbeit regelnde „Consulting- und Managementvertrag“ sei am 20. Dezember 2006 abgeschlossen worden. Ing. K habe die weitere Tätigkeit für die Beschwerdeführerin von der Einräumung einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung abhängig gemacht. Im Hinblick darauf habe die K GmbH, gegen Leistung einer Einlage von 300.000 €, 10% der Anteile an der Beschwerdeführerin erworben. Die Eintragung der Neugesellschafterin im Firmenbuch sei am 30. Dezember 2006 erfolgt. Mit der Bestellung von Ing. K zum Geschäftsführer sei nur der Forderung der kreditgewährenden Banken Rechnung getragen worden.

Ing. K habe im letzten Jahr seiner Anstellung ein monatliches Grundgehalt von 3.872 € (bis April 2006) bzw. 4.115 € (ab Mai 2006) erhalten. Ab Mai 2006 seien ihm zudem

Überstunden abgegolten worden (monatlich 845 €). Weiters sei ihm eine monatliche Bauzulage von 200 € zuerkannt worden. Die Gesamtbelastung der Beschwerdeführerin habe (ohne die infolge einvernehmlicher Beendigung des Dienstverhältnisses ausbezahlte Abfertigung von 10.073,03 €) knapp über 100.000 € betragen. Das Werkvertragsverhältnis mit der K GmbH sei mit 1. Jänner 2007 in Kraft getreten. Für das Geschäftsjahr 2007 seien an die K GmbH aufgrund der getroffenen Stundensatzvereinbarung Vergütungen von 92.578,40 € (ohne den in die Bemessungsgrundlage für die Gehaltsabgaben einbezogenen KFZ-Sachbezug von 5.932,80 €) geleistet worden. Ing. K habe von der K GmbH 2007 eine Vergütung von 43.910 € bezogen, wofür diese DB, DZ und Kommunalsteuer entrichtet habe.

Die K GmbH verfüge über Beteiligungen, Anlage- und Umlaufvermögen. Sie beschäftige eigenes Personal und kaufe Fremdleistungen zu. Die gegenüber Dritten abgerechneten Honorare hätten 2007 rund 40.000 € betragen. Die Gesellschaft beziehe weiters Managementvergütungen aus einer Tochtergesellschaft der Beschwerdeführerin, deren alleiniger Geschäftsführer Ing. K sei.

Unter Bezugnahme auf die dargestellten Beschäftigungsverhältnisse mit Ing. H und Ing. K sowie der Gründe für das Zustandekommen der „Consulting- und Managementverträge“ vertrat die Beschwerdeführerin die Auffassung, dass die hier in Rede stehenden Vergütungen nicht Ing. H bzw. Ing. K zurechenbar seien, weil Geschäftsführer einer GmbH nicht nur von dieser, sondern auch von einem Dritten angestellt werden könnten, einer Einkünftezurechnung an die C GmbH bzw. K GmbH kein gesetzliches oder statutarisches Verbot entgegen stehe und das Vorliegen von Missbrauch iSd § 22 BAO auszuschließen sei. Beide Gesellschaften übten neben ihrem Engagement für die Beschwerdeführerin eine Funktion von nicht bloß untergeordneter Bedeutung aus. Sie entfalteten Tätigkeiten am Markt, verfügten über einen geschäftlichen Betrieb und partizipierten an anderen Gesellschaften. Die „Consulting- und Managementverträge“ mit der C und K GmbH hätten nicht den Zweck, diese Gesellschaften bei inhaltlich unveränderten Leistungsbeziehungen zwischenzuschalten. Ing. H und Ing. K hätten (aus unterschiedlichen Motiven) den Entschluss zur Neugestaltung ihrer beruflichen Zukunft gefasst und ihre bestehenden Dienstverhältnisse aufgelöst. Im Rahmen der Neugestaltung der Vertragsverhältnisse hätten sich deren Aufgabenbereiche und Entgeltbedingungen wesentlich geändert.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat ergänzte die Beschwerdeführerin ihr Vorbringen dahingehend, dass die gesellschaftlichen Verhältnisse im Streitzeitraum noch nicht die beabsichtigte Endstruktur gewesen seien. Diese läge nunmehr vor, und es bestehe hauptsächlich unter dem Dach der C GmbH ein Konzern mit einer Vielzahl von Tochtergesellschaften, die teils bereits während des Prüfungszeitraumes, teils auch erst später erworben worden seien.

Der Unabhängige Finanzsenat wies mit seiner Berufungsentscheidung vom 30. Juni 2011, GZ. RV/1106-L/09, die Berufung als unbegründet ab und änderte die angefochtenen Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2004 wie folgt ab:

| | |
|-----------------------------------|----------------|
| Bemessungsgrundlage für DB und DZ | 2.578.111,11 € |
| Dienstgeberbeitrag | 116.015,00 € |
| bisher war vorgeschrieben | 111.155,00 € |
| Nachforderung | 4.860,00 € |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 9.796,86 € |
| bisher war vorgeschrieben | 9.386,46 € |
| Nachforderung | 410,40 € |

Der Verwaltungsgerichtshof hob die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates mit Erkenntnis vom 4. September 2014, Zi. 2011/15/0149, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Der VwGH führte begründend wie folgt aus (auszugsweise:)

“ Abweichend dazu steht die belangte Behörde auf dem Standpunkt, dass die Vergütungen (unmittelbar) den Geschäftsführern zuzurechnen seien, weil die von der Beschwerdeführerin materiell gewollten Leistungserbringer in Wahrheit die beiden Geschäftsführer persönlich und nicht die zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften gewesen seien. Dies ergebe sich aus den „Consulting- und Managementverträgen“, in welchen ausdrücklich festgelegt worden sei, welche Personen als Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen seien, sowie daraus, dass die Personalstruktur der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften im Streitzeitraum dergestalt gewesen sei, dass andere Personen für den Einsatz als Geschäftsführer gar nicht zur Verfügung gestanden wären.

Die belangte Behörde ist mit der im angefochtenen Bescheid vertretenen Auffassung nicht im Recht.

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 [...].

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 dienstrechter Anstellung zu unterscheiden ist [...].

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 [...]. Da die steuerliche Betrachtung die Trennung zwischen der Gesellschafts- und der Geschäftsführersphäre erfordert [...], 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).

Die belangte Behörde hat die Vergütung der Beschwerdeführerin für die Geschäftsführung (unmittelbar) den Geschäftsführern zugerechnet und damit als dem Dienstgeberbeitrag unterliegenden Arbeitslohn qualifiziert. Sie begründet dies im Wesentlichen damit, dass in den Consulting- und Managementverträgen festgelegt worden sei, welche Personen als Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen seien, sowie damit, dass wegen der Personalstruktur der „zwischengeschalteten“ Kapitalgesellschaften im Streitzeitraum andere Personen für den Einsatz als Geschäftsführer gar nicht zur Verfügung gestanden wären. Diese Umstände stellen zwar Indizien für das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung im Sinne des § 22 BAO bzw. eines Scheingeschäftes im Sinne des § 23 BAO dar. Sie entheben die belangte Behörde aber nicht von ihrer Verpflichtung, sich mit dem Berufungsvorbringen auseinanderzusetzen, wonach außersteuerliche Gründe für die Zwischenschaltung‘ der Kapitalgesellschaften (Drittanstellung) ausschlaggebend gewesen seien, und dieses Vorbringen in seiner Gesamtheit zu würdigen.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.“

Mit Vorhalt vom 17. Oktober 2014 wurde das Finanzamt im fortgesetzten Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht eingeladen, darzulegen, aufgrund welcher Sachverhaltsannahmen, Beweise und rechtlichen Überlegungen es im Beschwerdefall trotz der geltend gemachten außersteuerlichen Gründe das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung im Sinne des § 22 BAO bzw. eines Scheingeschäftes im Sinne des § 23 BAO annimmt. Dies unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH, wonach sowohl Missbrauchshandlung als auch Missbrauchsabsicht von der Behörde nachzuweisen sind (VwGH 29.11.1988, 88/14/0184) und eine ungewöhnliche Gestaltung kein Missbrauch iSd § 22 BAO darstellt, wenn für sie außersteuerliche Gründe vorliegen (Ritz, BAO⁵, § 22 Tz 4).

Das Finanzamt brachte daraufhin in seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2014

Folgendes vor (auszugsweise):

„Der steuerliche Vertreter fasst das Vorbringen in der Berufung auf S 18 mit den Worten auf das Vorbringen bezogen zutreffend zusammen, dass eine Veränderung der Rechtsgrundlagen in der Zusammenarbeit mit Ing. H und Ing. K infolge der Neuausrichtung der beruflichen Zukunft beider Herren mit dem Ziel der selbständigen Berufsausübung unvermeidbar war. Ohne Änderung der Rechts- und Leistungsverhältnisse wären weder Ing. K noch Ing. H zu einer Zusammenarbeit bereit gewesen, und dass sohin ein Missbrauchsvorwurf ins Leere ginge.

Dabei stellt sich jedoch unbeantwortet die Frage, inwieweit und wie die beiden Herren damals ohne diese von ihnen verrichteten Dienste im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Aktivitäten ihren Lebensunterhalt hätten bestreiten können.

Bei Durchsicht der Berufungsschrift ist festzustellen, dass in dieser der Werdegang der betroffenen Körperschaften und natürlichen Personen lang dargestellt und erläutert wird und die Motive für die gewählte Form durchaus dem subjektiven Bereich der Herrn Ing. K und Ing. H zugeordnet werden. Es werden, wie im vorangegangenen Absatz bereits dargelegt, unbestimmte Begriffe wie Neuausrichtung, fehlende Bereitschaft, Bedürfnis nach Selbstständigkeit und dergleichen verwendet, ohne jedoch eine anhand der Denkgesetze überprüfbare Motivation darzulegen. Konkrete Anhaltspunkte, warum die von den Beteiligten gewählten Formen für diese außersteuerliche Vorteile bringen würden, wurden nicht vorgelegt. Der rechtsfreundliche Vertreter beschränkt sich im Wesentlichen auf das oben Dargelegte und weiter auf blanke Verneinungen.

Damit bleiben für die vorzunehmende und nachzuholende Beweiswürdigung nur die vom Verwaltungsgerichtshof genannten Indizien, während demgegenüber keine von den Abgabepflichtigen beigesteuerten Fakten vorliegen, die man im Rahmen einer Beweiswürdigung den Annahmen der Behörde gegenüberstellen und gegeneinander abwägen könnte. Man muss bei dem Vorbringen der Rechtsmittelwerber vielmehr den Eindruck bekommen, dass sie Wesentliches gezielt im Dunkeln lassen wollen oder einfach überhaupt nichts anzubieten haben. Sie machen mit ihrem als vage und redundant zu bezeichnenden Schriftsatz keinen ehrlichen und guten Eindruck, wirken nicht so, als ob sie der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht entsprechen wollen, sodass man ihnen auch die Glaubwürdigkeit für ihr geradezu ausschließlich verneinendes Vorbringen absprechen muss.

Abgesehen vom Ausbleiben der Verpflichtung zur Abfuhr der strittigen Lohnabgaben vermag das Finanzamt für dieses Konstrukt keine objektiven Gründe oder Vorteile im außersteuerlichen Bereich bei Anwendung seiner wirtschaftlichen und juristischen Kenntnisse zu erkennen.

In einer dazu eingebrachten Gegenäußerung führte die Bf. im Wesentlichen wie folgt aus:

“...

Im Sinne der VwGH-Entscheidung hat das BFG das Finanzamt im Schreiben vom 17. Oktober 2014 eingeladen, darzulegen, aufgrund welcher Sachverhaltsannahmen,

Beweise und rechtlichen Überlegungen es im Beschwerdefall trotz der geltend gemachten außersteuerlichen Gründe das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung im Sinne des § 22 BAO bzw. eines Scheingeschäftes im Sinne des § 23 BAO annimmt.

Der Fachbereich des Finanzamtes kommt dieser Aufforderung dadurch nach, dass er sämtlichen in der Berufung vorgebrachten (umfangreichen) außersteuerlichen Erwägungen, welche Anlass für die Herstellung der zu beurteilenden Struktur waren, Ehrlichkeit und Glaubwürdigkeit pauschal und unbegründet abspricht und sogar eine Verletzung von Offenlegungs- und Wahrheitspflichten vorwirft, ohne sich mit diesen im Einzelnen auseinanderzusetzen, geschweige denn sie in ihrer Gesamtheit zu würdigen. Den Nachweis von Missbrauchshandlung und Missbrauchsabsicht (VwGH 29.11.1988, 88/14/0184) bleibt das Finanzamt damit wohl schuldig.

Demgegenüber sind sämtliche in unserer Berufung und der nachfolgenden VwGH-Beschwerde ausgeführten Ereignisabfolgen und aus diesen resultierenden (außersteuerlichen) Beweggründe zur Herstellung der gewählten Struktur dokumentiert, nachweisbar und bezeugbar. Sie stellen sich kurz zusammengefasst wie folgt dar:

- Infolge der damals herrschenden Unsicherheiten bezüglich Eigentümerschaft (Unternehmensnachfolge) und sogar Fortbestand der Beschwerdeführerin haben sich beide Herren alternativen Tätigkeitsfeldern zugewendet.

Ing. H absolvierte ein MBA-Studium im Bereich „Facility-Management“ und bemühte sich um Kooperationen bzw. gesellschaftsrechtliche Verbindungen mit Unternehmen von Studienkollegen. Zu diesem Zwecke gründete er die C GmbH.

Ing. K betrieb bereits seit der Ablegung seiner Baumeisterprüfung ein eigenes Einzelunternehmen, das er aufgrund der virulenten Haftungsproblematik in die zu dessen Fortführung gegründete K GmbH einbrachte.

- Beide Herren fassten den Entschluss, aus dem beschwerdeführenden Unternehmen auszuscheiden und einer selbständigen Berufsausübung im Rahmen der von ihnen errichteten Gesellschaften nachzugehen. Sie erklärten sich aufgrund der in der Berufung ausgeführten Umstände allerdings bereit, auf Basis inhaltlich völlig veränderter Vertragsgrundlagen („Werkverträge“) weiterhin für das Bauunternehmen tätig zu sein und temporär (infolge Vakanz) die Geschäftsführung auszuüben.

Die bestehenden Dienstverhältnisse wurden beendet. Alternative Tätigkeitsfelder waren bereits im Vorfeld erschlossen und zu deren Bewirtschaftung die beiden Gesellschaften gegründet worden. Die für eine berufliche Neuausrichtung getroffenen (vorbereitenden) Maßnahmen sowie die hohe fachliche Qualifikation der beiden Herren lassen wohl keinen Zweifel daran aufkommen, dass sie auch ohne Verbleib im Unternehmen der Beschwerdeführerin in der Lage gewesen wären, ihren Lebensunterhalt und den ihrer Familien zu bestreiten. Die diesbezügliche Skepsis der Finanzverwaltung (Arg.: „Dabei stellt sich jedoch unbeantwortet die Frage, ...“) entbehrt jeglicher Begründung.

- Eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung des Herrn Ing. H bzw. dessen Gesellschaft an der Beschwerdeführerin war (nach einer Mehrzahl gescheiterter Verhandlungen) nicht mehr vorgesehen. Aufgrund der plötzlichen lebensbedrohlichen Erkrankung des Unternehmenseigners und mangels kurzfristiger anderweitiger Verwertungsmöglichkeiten übernahm die C GmbH schließlich doch (unentgeltlich) sämtliche Unternehmensanteile. Lediglich diese völlig veränderten Rahmenbedingungen waren Ursache für das weitere Engagement des Herrn Ing. H im Unternehmen der Beschwerdeführerin.
- Beide Gesellschaften verfügen über (betriebliches) Substrat und bieten ihre Leistungen in unterschiedlichen Bereichen am Markt an. Sie weisen keineswegs bloß den Status von Briefkastengesellschaften auf. Neben ihres marktgerichteten Engagements fungieren sie als Ober-/Holdinggesellschaften im Rahmen der sukzessive mit einer Vielzahl weiterer Beteiligungsgesellschaften angereicherten Baugruppe ** und erbringen diesen gegenüber Beratungsleistungen auf werkvertraglicher Basis („Konzerngestellung“ i.W.S.). Die beiden Gesellschaften dienen somit der Bündelung des aus mehreren Quellen fließenden Einkommens ihrer Gesellschafter-Geschäftsführer.
- Der Abschluss der Consulting- und Managementverträge war nicht darauf gerichtet, die C GmbH sowie die K GmbH inhaltlich unveränderten Leistungsbeziehungen zwischenzuschalten. Ing. H und Ing. K hatten vielmehr (aus unterschiedlichen Motivationslagen) den Entschluss zur Neugestaltung ihrer beruflichen Zukunft gefasst und ihre bestehenden Dienstverhältnisse beendet. Infolge der damit für die Beschwerdeführerin jeweils ausgelösten Gefährdungslagen war dieses verhalten, bestimmte Leistungen von diesen beiden „Management-Gesellschaften“ zu beziehen. Im Rahmen der Neugestaltung der Vertragsverhältnisse haben sich die Aufgabenbereiche der beiden Herren und entsprechend auch die Entgeltbedingungen wesentlich geändert.
- Die Entsendung der Geschäftsführer erfolgt auf der Grundlage von entsprechenden Verträgen, die zwischen den verleihenden Gesellschaften und dem Beschäftigten abgeschlossen wurden. Aufgrund der aufgezeigten Umstände war die Drittanstellung jeweils ernsthaft gewollt und wurde auch dementsprechend durchgeführt. Für ihre Tätigkeit in den verleihenden („eigenen“) Gesellschaften erhalten die beiden Herren einen Geschäftsführerbezug, auf dessen Basis auch Lohnnebenkosten entrichtet wurden.

Das Finanzamt vermeint, alle für die Errichtung und (gesellschafts-)vertragliche Einbindung der beiden Gesellschaften ins Treffen geführten Motive im Rahmen der nunmehr nachzuholenden Beweiswürdigung nicht mit dem einzigen vom Verwaltungsgerichtshof anerkannten Indiz für das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung (namentliche Nennung der als Geschäftsführer zur Verfügung gestellten Personen) abwägen zu müssen. Diese seien keine konkreten Anhaltspunkte, „warum die von den Beteiligten gewählten Formen für diese außersteuerliche Vorteile bringen würden“ und vermitteln der Behörde den Eindruck, „dass sie Wesentliches gezielt im Dunkeln lassen wollen“. Das Vorbringen sei nicht „glaubwürdig“ und „geradezu ausschließlich verneinend.“

Nachweis und Bezeugung des von uns dargestellten Sachverhalts, insbesondere der geschilderten Ereignisabfolgen, haben wir bereits angeboten, um damit dem Vorwurf der Verletzung abgabenrechtlicher Offenlegungs- und Wahrheitspflichten entgegenzutreten. „Verneinender“ Inhalt ist u.E. ausschließlich der Stellungnahme des Fachbereichs zu attestieren, welcher in keiner Weise Bereitschaft zeigt, sich mit den von uns vorgebrachten Argumenten auseinanderzusetzen, geschweige denn, eine gesamtheitliche Würdigung vorzunehmen. Und schließlich irrt die Behörde, wenn sie Missbrauch ausschließende außersteuerliche Gründe terminologisch mit außersteuerlichen (zahlenmäßig fassbaren) „Vorteilen“ gleichsetzt. Nach der höchstgerichtlichen Judikatur besteht ein außersteuerlicher Grund beispielsweise auch in (subjektiven, kaum quantifizierbaren) Erwägungen bezüglich der Planung und Gestaltung der Zukunft (VwGH 15.1.1991, 90/14/0208). In die Höhen des Fachbereichs dürfte diese Entscheidung noch nicht vorgedrungen sein, wenn er meint, sich mit derart „dunklen“, „unbestimmten“ und „anhand der Denkgesetze nicht überprüfaren“ Motiven nicht befassen zu müssen.“

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z. 9 B-VG war das nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. September 2014, 2011/15/0149, erforderliche fortgesetzte Verfahren vom Bundesfinanzgericht zu führen.

Da die Beschwerdeführerin ihre Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Entscheidung durch den Senat zurücknahm, oblag die Entscheidung dem zuständigen Einzelrichter.

Das Bundesfinanzgericht hat über die nunmehr als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 Z. 1 B-VG iVm. § 243 BAO idF des FVwGG 2012 zu wertende Berufung vom 4. September 2009 erwogen:

Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabenpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

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 (Abs. 2 leg. cit.)

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.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 4. September 2014, 2011/15/0149, die Zurechnung von Einkünften aus einer höchstpersönlich ausgeübten Geschäftsführertätigkeit an eine Gesellschaft, an der die tätigen Personen maßgeblich beteiligt waren (zwischengeschaltete Gesellschaft) anerkannt.

Das Bundesfinanzgericht hat in einem zweiten Schritt, nunmehr im fortgesetzten Verfahren, zu prüfen, ob im konkreten Fall die Zurechnung an die natürlichen Personen aufgrund der Annahme von Missbrauch oder einem Scheingeschäft geboten ist.

Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sind Rechtsgeschäfte und sonstige Handlungen, die nicht ernstlich gewollt sind und die einen Tatbestand vortäuschen, der in Wirklichkeit nicht besteht (vgl. Ritz, BAO⁵, Tz 1 ff zu § 23).

Scheingeschäfte iSd § 916 Abs. 1 ABGB sind durch Willenserklärungen, die einem anderen gegenüber mit dessen Einverständnis (nur) zum Schein abgegeben werden, charakterisiert. Ein Scheingeschäft 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 (VwGH 21.9.2006, 2004/15/0080).

Der Umstand, dass aufgrund der Personalstruktur der „zwischengeschalteten“ Kapitalgesellschaften im Streitzeitraum andere Personen für den Einsatz als Geschäftsführer nicht zur Verfügung standen, stellt zwar ein Indiz für das Vorliegen eines Scheingeschäfts dar, rechtfertigt alleine jedoch nicht die Annahme eines solchen Scheingeschäfts.

Die Amtspartei wurde mit Vorhalt vom 17. Oktober 2014 ersucht, darzulegen, aufgrund welcher Sachverhaltsannahmen, Beweise und rechtlichen Überlegungen es im Beschwerdefall das Vorliegen eines Scheingeschäftes im Sinne des § 23 BAO annimmt.

Das Finanzamt hat zwar in seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2014 die Glaubwürdigkeit des Beschwerdevorbringens allgemein in Frage gestellt. Dass die tatsächliche Vertragsabwicklung von den Vereinbarungen in den „Consulting- und Managementverträgen“ abgewichen wäre oder sonstige Gründe (z.B. Nebenabreden) vorgelegen wären, die darauf schließen ließen, dass der wahre Wille der Parteien auf eine Direktanstellung der Geschäftsführer bei der Beschwerdeführerin gerichtet gewesen wäre, hat die Abgabenbehörde indes nicht vorgetragen.

Im Hinblick auf die für die Annahme eines Scheingeschäfts entscheidende Divergenz zwischen Erklärtem und Rechtsfolgenwillen kann bei dieser Beweislage den Ausführungen der Beschwerdeführerin zur ernsthaft gewollten und auch durchgeführten Drittanstellung der Geschäftsführer nicht entgegengetreten werden.

Sind die vertraglichen Abmachungen von den Vertragsparteien gewollt, dann liegt kein Scheingeschäft vor (vgl. auch VwGH 5.4.1989, 85/13/0086).

Zu prüfen bleibt, ob im vorliegenden Fall nach Maßgabe des § 22 Abs. 1 BAO von einer missbräuchlichen Gestaltung auszugehen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH wird als Missbrauch iSd § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung

ungewöhnlich und unangemessen ist und nur aufgrund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Dabei bildet im Allgemeinen nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 Abs. 2 BAO verbunden ist. Ein Missbrauch kann also in der dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen.

Der Steuerpflichtige ist grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung erzielt wird. Im Falle einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet, ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabenersparenden Effekt wegdenkt oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich ist. Können beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen. Dabei ist es Sache des Abgabepflichtigen, die außersteuerlichen Gründe darzutun (vgl. Ritz, BAO⁵, § 22 Tz 1 ff).

Der VwGH nimmt Missbrauch iSd § 22 BAO somit dann an, wenn die Gestaltung ungewöhnlich und unangemessen ist (objektiver Tatbestand) und kein außersteuerlicher Grund für die gewählte Gestaltung vorliegt (subjektiver Tatbestand).

Ob im Einzelfall bei „Zwischenschaltung“ einer Kapitalgesellschaft ein Missbrauch vorliegt, hängt danach von den Umständen des Einzelfalles ab.

Indizien für eine unangemessene Gestaltung (objektiver Tatbestand) können darin erblickt werden, dass in den „Consulting- und Managementverträgen“ festgelegt worden ist, welche Personen als Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen sind, sowie dass wegen der Personalstruktur der „zwischengeschalteten“ Kapitalgesellschaften im Streitzeitraum andere Personen für den Einsatz als Geschäftsführer gar nicht zur Verfügung gestanden sind.

Die Annahme eines Missbrauchs iSd § 22 BAO ist allerdings auch bei einer unangemessenen bzw. ungewöhnlichen Gestaltung jedenfalls auszuschließen, wenn beachtliche außersteuerliche Gründe vorliegen und der Zweck der Gestaltung nicht nur in der damit verbundenen Abgabenersparnis erblickt werden kann.

Die Beschwerdeführerin hat in der Beschwerde sowie im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht außersteuerliche Gründe für die „Zwischenschaltung“ der Kapitalgesellschaften (Drittanstellung) ins Treffen geführt. Es wurden andere als steuerrechtliche Gründe genannt, die die gewählte Gestaltung erklärbar machen und Anhaltspunkte dafür bieten, dass das Ziel der rechtlichen Gestaltung nicht nur von der Absicht der Steuervermeidung getragen war. So wurden u.a. neben betrieblichen Überlegungen (Sicherung des Unternehmensfortbestandes) auch Motive zur Neugestaltung der beruflichen Zukunft der Geschäftsführer angeführt. Zur Vermeidung

von Wiederholungen wird auf die oben angeführten umfangreichen Darstellungen der Beschwerdeführerin verwiesen.

Das Bundesfinanzgericht ersuchte daher das Finanzamt im fortgesetzten Verfahren mit Vorhalt vom 17. Oktober 2014 darzulegen, aufgrund welcher Sachverhaltsannahmen, Beweise und rechtlichen Überlegungen es im Beschwerdefall vor dem Hintergrund der geltend gemachten außersteuerlichen Gründe das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung im Sinne des § 22 BAO annimmt.

Das Finanzamt brachte dazu in seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2014 zusammengefasst und sinngemäß vor, dass die Motive für die gewählte Form den subjektiven Bereichen der Herrn Ing. K und Ing. H zuzuordnen seien und sich die Frage stelle, wie die genannten Personen damals ohne diese von ihnen verrichteten Dienste im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Aktivitäten ihren Lebensunterhalt hätten bestreiten können. Eine anhand der Denkgesetze überprüfbare Motivation sei ebenso wenig dargelegt worden wie konkrete Anhaltspunkte, warum die von den Beteiligten gewählten Formen außersteuerliche Vorteile für diese bringen würden.

Dem ist entgegen zu halten, dass die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten außersteuerlichen Gründe für die Gestaltung nicht ohne weiteres als unbedeutlich, unwesentlich oder von völlig untergeordneter Bedeutung anzusehen sind, da nach der Rechtsprechung des VwGH beispielsweise auch in der Zukunftsplanung eines (Gesellschafter-)Geschäftsführers außersteuerliche Gründe liegen können, die der Anwendung der Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO im Wege stehen (VwGH 15.1.1991, 90/14/0208).

Nach der Rechtsprechung des VwGH sind sowohl Missbrauchshandlung als auch Missbrauchsabsicht von der Behörde nachzuweisen (VwGH 29.11.1988, 88/14/0184).

Es wäre daher an der Abgabenbehörde gelegen, sich mit dem Vorbringen der Beschwerdeführerin auseinanderzusetzen und die Ausführungen durch ein eigenes konkretes Tatsachenvorbringen zu entkräften. Die Abgabenbehörde hat zwar in ihrer Stellungnahme vom 30. Oktober 2014 die Glaubwürdigkeit des Beschwerdevorbringens allgemein in Frage gestellt, es allerdings versäumt, ihre Ansicht im Detail und schlüssig zu begründen und zu den Ausführungen der Beschwerdeführerin ein eigenes Tatsachenvorbringen zu erstatten, das in die Entscheidungsfindung des Bundesfinanzgerichtes hätte einbezogen werden können. Die allgemein gehaltenen Formulierungen der Amtspartei waren nicht geeignet, Zweifel an den geltend gemachten außersteuerlichen Gründen zum Durchbruch zu verhelfen.

Die vom Verwaltungsgerichtshof geforderte Gesamtbetrachtung des Beschwerdevorbringens führt sohin unter Einbeziehung und Abwägung der Vorbringen der Parteien im fortgesetzten Verfahren zum Ergebnis, dass die Beschwerdeführerin mit den von ihr ins Treffen geführten außersteuerlichen Umständen darzulegen vermochte, dass für die gewählte rechtliche Gestaltung die Absicht der Steuervermeidung nicht ausschlaggebend war. Ein Nachweis für das Vorliegen einer Missbrauchsabsicht im

Sinne des § 22 BAO konnte bei der hier vorzunehmenden Einzelfallprüfung nicht erbracht werden.

Bei dieser Sach- und Beweislage ist somit die Annahme von Missbrauch im Sinne des § 22 BAO wegen Vorliegens beachtlicher außersteuerlicher Gründe zu verneinen.

Liegen zwar relevante Indizien für das Vorliegen einer unangemessenen bzw. ungewöhnlichen Gestaltung vor, ist aber nach den Umständen des Einzelfalles eine Missbrauchsabsicht als subjektive Tatbestandsvoraussetzung des § 22 BAO sowie das Vorliegen eines Scheingeschäftes nach § 23 BAO nicht nachweisbar, so ist nach dem Erkenntnis des VwGH vom 4. September 2014, 2011/15/0149, die Vergütung der Beschwerdeführerin für die Geschäftsführung den Kapitalgesellschaften, die sich mit „Consulting- und Managementverträgen“ zur Gestellung der Geschäftsführer verpflichtet haben, zuzurechnen und nicht unmittelbar den Geschäftsführern.

Aus den dargestellten Erwägungen war daher der Beschwerde Folge zu geben.

Revisionszulassung

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Hat das Erkenntnis nur eine geringe Geldstrafe zum Gegenstand, kann durch Bundesgesetz vorgesehen werden, dass die Revision unzulässig ist.

Das vorliegende Erkenntnis beruht im Wesentlichen auf der Beweiswürdigung, welche den Nachweis für das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung im Sinne des § 22 BAO bzw. eines Scheingeschäftes im Sinne des § 23 BAO bei der vorzunehmenden Einzelfallprüfung als nicht erbracht ansah. Das Bundesfinanzgericht konnte sich bei den erheblichen Rechtsfragen auf die in den rechtlichen Erwägungen wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen.

Das Revisionsmodell soll sich nach dem Willen des Verfassungsgesetzgebers an der Revision nach den §§ 500 ff ZPO orientieren (vgl. RV 1618 BlgNR 24. GP, 16). Ausgehend davon ist der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen. Auch kann einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (VwGH 24.4.2014, Ra 2014/01/0010).

Die Revision ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung; weiters ist die vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Es liegen auch keine sonstigen Hinweise auf eine über den Einzelfall hinausgehende grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfragen vor.

Linz, am 12. Februar 2015