

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Elisabeth Traxler in der Beschwerdesache Bf., gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 27. Jänner 2010, betreffend

- (1) Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Kalenderjahr 2005
- (2) Festsetzung eines Säumniszuschlages für Lohnsteuer 2005
- (3) Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2005
- (4) Festsetzung eines Säumniszuschlages für Dienstgeberbeiträge 2005
- (5) Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2005
- (6) Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Kalenderjahr 2006
- (7) Festsetzung eines Säumniszuschlages für Lohnsteuer 2006
- (8) Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2006
- (9) Festsetzung eines Säumniszuschlages für Dienstgeberbeiträge 2006
- (10) Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2006
- (11) Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Kalenderjahr 2007
- (12) Festsetzung eines Säumniszuschlages für Lohnsteuer 2007
- (13) Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2007
- (14) Festsetzung eines Säumniszuschlages für Dienstgeberbeiträge 2007
- (15) Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2007

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof (Art. 133 Abs. 4 B-VG) ist nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Strittig ist – als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung –, ob in den Kalenderjahren 2005, 2006 und 2007 von der (vormaligen Berufungswerberin und nunmehrigen) Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.), einer Aktiengesellschaft, ausbezahlte Beträge (direkt) dem Vorstandsvorsitzenden Herrn xxyy, (in der Folge: XY-1), oder den zwei in dessen Alleineigentum stehenden (ausländischen) Gesellschaften (der in Stadt-1 etablierten Gesellschaft-2 und der in Stadt-2 etablierten Gesellschaft-3) zuzurechnen sind.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Herr XY-1 übt (lt. Firmenbuchauszug) im Unternehmen der Bf. seit November 2002 die Funktion des Vorstandsvorsitzenden aus.

Am **11. November 2003** haben die Gesellschaft-1 und Herr XY-1 eine als „**Vorstandsdienstvertrag**“ bezeichnete Vereinbarung folgenden Inhaltes abgeschlossen (auszugsweise):

“ ...

### 1. Präambel

...

Die Beziehungen zwischen dem Vorstand und der Gesellschaft werden mit Wirkung ab 6. November 2003 durch den folgenden Anstellungsvertrag abschließend geregelt. Alle früheren Entgeltvereinbarungen des Vorstandes mit der Gesellschaft und/oder ihren Tochter- oder Beteiligungsgesellschaften werden mit Wirkung ab 6. November 2003 aufgehoben und dem Vorstandsmitglied steht ausschließlich das Entgelt gemäß diesem Vertrag zu. Allfällige Vergütungen aller Art, die dem Vorstand aus Tochter- oder Beteiligungsgesellschaften zufließen, sind auf das Entgelt gemäß diesem Vertrag anzurechnen.

### 2. Tätigkeitsbereich, Funktion

2.1. Grundlagen für die Tätigkeit des Vorstands sind das Aktiengesetz, die dem Vorstand bekannte Satzung der Gesellschaft, die gegebenenfalls erlassene Geschäftsordnung für den Vorstand, die verbindlichen Beschlüsse des Aufsichtsrats der Gesellschaft, sowie dieser Vorstandsdienstvertrag. Das Vorstandsmitglied ist verpflichtet, die Geschäftsleitung nach den Grundsätzen der Sparsamkeit, der Zweckmäßigkeit und der Wirtschaftlichkeit durchzuführen. ...

Der Vorstand ist als Generaldirektor („Chief Executive Officer“ – CEO) für folgende Bereiche verantwortlich:

- Leitung des Unternehmens der Gesellschaft und der Konzerngesellschaften, insbesondere des operativen Geschäfts;
- Organisation des Unternehmens der Gesellschaft und der Konzerngesellschaften;
- Verantwortung über die Auswahl, Einstellung und Kontrolle der Mitarbeiter und Treffen von Personalentscheidungen;

... .

Das Vorstandsmitglied hat dafür zu sorgen, dass alle gesetzlichen Vorschriften in den jeweiligen Ländern eingehalten und die gewerberechtlichen Erfordernisse erfüllt werden, wobei das Vorstandsmitglied, soweit das den gewerberechtlichen Vorschriften entspricht, selbst als gewerberechtlicher Geschäftsführer zur Verfügung steht und die diesbezüglichen Verpflichtungen erfüllt.

2.3. Das Vorstandsmitglied sagt zu, bei Tochtergesellschaften im In- und Ausland die Funktion als handelsrechtlicher Geschäftsführer zu übernehmen. Damit sind keine zusätzlichen Entgeltansprüche des Vorstands verbunden.

2.4. Dienstorte des Vorstands sind der Sitz der Gesellschaft und Stadt-1. Soweit es der Geschäftsbetrieb der Gesellschaft und ihrer Tochtergesellschaften erfordert, ist der Vorstand zur Reisetätigkeit verpflichtet und wird seine Tätigkeit als Vorstand der Gesellschaft auch an anderen Orten im In- und/oder Ausland ausüben.

2.5. Die Tätigkeit des Vorstandes ist hauptberuflich. Kommerzielle Nebentätigkeiten, welcher Art und Umfang auch immer, sind dem Vorstand untersagt. Die Einteilung der Arbeitszeit liegt im Ermessen des Vorstandes, sie beträgt aber mindestens 40 Stunden pro Arbeitswoche. Bei Bedarf hat der Vorstand auch Mehrleistungen zu erbringen, die über die für andere Angestellte der Gesellschaft geltende Normalarbeitszeit hinausgehen.

...

#### 4. Entgelt

4 1 Ab Vertragsabschluss erhält der Vorstand als Entgelt für seine gesamte Tätigkeit einen jährlichen Bruttobezug von derzeit € 252.000,- zählbar (vierzehn) gleich großen Teilbeträgen von je € 18.000,- und zwar 12 (zwölf) Teilbeträge jeweils am Ende eines jeden Monats und 2 (zwei) Teilbeträge (Sonderzahlungen) je am 30.6. und 30.11. Hat das Dienstverhältnis kein volles Kalenderjahr gedauert, so stehen Sonderzahlungen zeitanteilig zu.

4 2 Mit dem in 4 1 angeführten Entgelt sind auch Mehrleistungen abgegolten welche über die für Angestellte der Gesellschaft geltende Normalarbeitszeit hinaus erbracht werden.

4 3 Bonus: Der Vorstand hat Anspruch auf eine ergebnisabhängige Bonifikation von 5% des Jahresüberschusses ... .

#### 5. Dienstreisen, Auslagenersatz

5 1 Das Vorstandsmitglied erhält einen Dienstwagen der gehobenen Mittelklasse, wobei festgehalten wird, dass Herr [ XY-1 ] bereits über einen solchen verfügt. Es wird davon ausgegangen, dass das Dienstfahrzeug wenigstens für die Dauer von vier Jahren Verwendung findet. Neuanschaffungen bedürfen der Zustimmung des Aufsichtsrats. Das Vorstandsmitglied ist berechtigt, den Dienstwagen kostenlos auch für Privatfahrten zu nutzen.

5 2 Dem Vorstandsmitglied werden Diäten nach den einkommensteuerrechtlich zulässigen Höchstsätzen abgegolten; falls im Einzelfall höhere Reisekosten anfallen, sind diese belegmäßig nachzuweisen und abzugelten. Bei Barauslagenersätzen aller Art ist davon

auszugehen, dass das Vorstandsmitglied nach den Grundsätzen der Sparsamkeit und Zweckmäßigkeit vorgeht.

5.3 Das vom Vorstandsmitglied verwendete Mobiltelefon gehört der Gesellschaft (insbesondere die Rufnummer und diese ist gegebenenfalls an die Gesellschaft ohne weiteres Entgelt zu übertragen). Mobiltelefongebühren werden von der Gesellschaft getragen.

...

## 8. Wettbewerbsverbot

8.1. Der Vorstand ist – vorbehaltlich der Regelung in Punkt 8.2. – verpflichtet, der Gesellschaft seine gesamte Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen.

8.2. Neben seiner Tätigkeit als Vorstandsmitglied der Holding AG darf [ XY-1 ] nur mit ausdrücklicher schriftlicher Bewilligung des Aufsichtsrats der Gesellschaft außerhalb des Konzerns der Gesellschaft eine Erwerbstätigkeit selbständiger oder unselbständiger Art oder eine sonstige Tätigkeit für ein anderes Unternehmen ausüben oder sich an einem anderen Unternehmen direkt oder indirekt beteiligen (ausgenommen Steuersparmodelle, sowie Unternehmensbeteiligungen ohne Tätigkeit im Familienverband, soweit diese Unternehmen nicht im Geschäftsbereich der XY-Gruppe tätig sind), in einen Aufsichtsrat, Vorstand oder ein sonstiges Organ eines anderen Unternehmens eintreten oder für ein solches anderes Unternehmen beratend tätig sein. Ausgenommen von dieser Bewilligungspflicht sind alle Tätigkeiten von Herrn [ XY-1 ] in den Gesellschaften der XY-Gruppe, sowie zeitlich untergeordnete Funktionen in der Wirtschaftskammer oder Interessensvertretungen, die mit der Tätigkeit als Vorstandsmitglied der Gesellschaft nicht in Widerspruch stehen.

...

## 10. Vertragsdauer

10.1. Der gegenständliche Vertrag wird befristet bis 31. Dezember 2006 abgeschlossen. Über eine allfällige Neubestellung ist bis längstens 5 Monate vor Ablauf des Vorstandsmandats eine Entscheidung zu treffen.

10.2. Während der Dauer seiner Funktion als Vorstandsmitglied der Gesellschaft kann der Vorstand aufgrund eines der in § 75 Abs. 4 AktG oder nachstehend angeführten Gründe durch den Aufsichtsrat abberufen und dieser Dienstvertrag vorzeitig aufgelöst werden; ...

...

## 13. Schlussbestimmungen

13.1. Dieser Vorstandsdienstvertrag gibt die getroffene Vereinbarung vollständig und abschließend wieder. Die Vertragsteile halten ausdrücklich fest, dass es wesentliche Voraussetzung und Bedingung für den Abschluss dieses Vertrages ist, dass mit Abschluss dieses Vertrages keinerlei sonstigen Nebenabreden bestehen und/oder vom Vorstandsmitglied künftig behauptet werden können. Das Vorstandsmitglied erklärt hiemit ausdrücklich, dass es auf allfällig früher gegebene mündliche Zusagen ihm gegenüber verzichtet, und alle bisherigen Verträge zwischen dem Vorstandsmitglied einerseits und der Gesellschaft und/oder ihrer Tochter- und/oder Beteiligungsgesellschaften andererseits werden hiemit einvernehmlich mit Wirkung zum 5. November 2003 aufgehoben. ...

13.2. Änderungen dieses Anstellungsvertrages bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform und auf Seiten der Gesellschaft der Zustimmung der zuständigen Organe.  
...“

Das Finanzamt hat (aus diesem Titel) im Kalenderjahr 2005 einen Betrag in Höhe von € 100.000,00, im Kalenderjahr 2006 einen Betrag in Höhe von € 240.000,00 und im Kalenderjahr 2007 einen Betrag in Höhe von 300.000,00 nachversteuert und die angefochtenen Bescheide wie folgt **begründet (= Bericht vom 27. Jänner 2010)**:  
Herr XY-1 sei seit 5.11.2002 (im Firmenbuch eingetragener) Vorsitzender des Vorstandes der Bf. Bis Juli 2005 seien sämtliche lohnabhängigen Abgaben für die aus dieser Tätigkeit anfallenden Bezüge (einschließlich SV-Beiträge) entrichtet worden. Ab August 2005 seien weder Lohnsteuer, noch SV-Beiträge, DB, DZ und Kommunalsteuer einbehalten bzw. entrichtet worden.

Im Zuge der GPLA seien dazu folgende Feststellungen getroffen worden:

Ab August 2005 sei eine Spaltung in zwei Teile erfolgt. Für die Zeit von August 2005 bis Dezember 2005 seien € 50.000,00 für „Consultancy Fee in Connection with Management“ und weitere € 50.000,00 für „Conculty Fee in Connection with aquisition, seeling ...“ ausbezahlt worden. „Consultancy Fee in Connection with Management“ sei an die Gesellschaft-3a und „Conculty Fee in Connection with aquisition, seeling ...“ sei an Gesellschaft-2a überwiesen worden. Für das Kalenderjahr 2006 seien auf diese Art und Weise jeweils € 120.000,00, gesamt daher € 240.000,00, und für das Kalenderjahr 2007 jeweils € 150.000,00, gesamt daher € 300.000,00, ausbezahlt worden.

Eine Änderung des (mit 11. November 2003 datierten) Vorstandsdienstvertrages sei im Zuge der Prüfung nicht bekannt gegeben oder vorgelegt worden (lt. Punkt 13.2. dieses Anstellungsvertrages bedürften Änderungen zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform und auf Seiten der Gesellschaft der Zustimmung der zuständigen Organe). Auch ein Aufsichtsratsprotokoll über eine etwaige Änderung des Vorstandsdienstvertrages sei dem Prüfer nicht zur Kenntnis gebracht worden. Lediglich eine schriftliche Erklärung des stellvertretenden Vorsitzenden des Aufsichtsrates, Herrn XY-2, über eine Vertragsänderung mit dem wesentlichen Inhalt der „Bezugsänderung“ liege vor. Mangels einer von beiden Vertragsteilen zugestimmten schriftlichen Vertragsänderung – seitens der Gesellschaft falle dies in die Zuständigkeit des Aufsichtsrates (ein unbedingt für diese Vertragsänderung erforderliches Aufsichtsratsprotokoll) – sei die behauptete Vertragsänderung in eine Teilung für „Consultancy Fee in Connection with Management“ und für „Conculty Fee in Connection with aquisition, seeling ...“ nicht anerkannt worden. Es sei somit von einer einheitlichen Vergütung des Vorstandsvorsitzenden auszugehen.

Die in der Begründung (Bericht) angesprochene **Erklärung des XY-2 (vom 27. Oktober 2009)** beinhaltet Folgendes:

“ Erklärung

Ich, XY-2, ... bis seit dem Jahr 2000 Mitglied des Aufsichtsrates der Gesellschaft-4, ... und seit dem Jahr 2002 auch dessen stellvertretender Vorsitzender.

Ich bestätige hiermit, dass der Aufsichtsrat der Gesellschaft im Frühjahr/Sommer 2005 unter anderem folgende Änderung in der Zusammensetzung des Managements zu beurteilen und die erforderlichen Organisationsmaßnahmen entsprechend umzusetzen hatte:

Die Bestellung von XY-3 zum Finanzdirektor der Gesellschaft – und die daraus resultierende Änderung der Zusammensetzung des Managements – führte sowohl zu einer (i) inhaltlichen Teilung der bis dahin vom Vorstandsmitglied [ XY-1 ] ausgeübten Managementaufgaben als auch (ii) zu einer Aufteilung des geographischen Einsatz- und Verantwortungsbereiches zwischen dem Vorstandsmitglied [ XY-1 ] und dem neu bestellten Finanzdirektor XY-3 ; überdies nahm das Vorstandsmitglied [ XY-1 ] ab diesem Zeitpunkt auch wieder die Vertriebstätigkeit der Gesellschaft für den französischen Markt wahr.

Vor diesem Hintergrund beschloss der Aufsichtsrat der Gesellschaft im Juli 2005 nach meiner Erinnerung, den mit [ XY-1 ] bestehenden Vorstandsdienstvertrag vom November 2003 mit Wirkung ab dem 1.8.2005 dahingehend zu ändern, dass

(i) die Gesellschaft gegenüber dem Vorstandsmitglied [ XY-1 ] auf die persönliche Erbringung der Leistungen aus dem genannten Vorstandsvertrag verzichtete;  
(ii) das Vorstandsmitglied [ XY-1 ] im Gegenzug auf das ihm aufgrund des Vorstandsvertrages zustehende Entgelt verzichtete; und  
(iii) die bisher vom Vorstandsmitglied [ XY-1 ] erbrachten Beratungs- und Managementtätigkeiten in Hinkunft – bis auf weiteres – von den Gesellschaften (a) Gesellschaft-2 , Stadt-1 , und b) Gesellschaft-3 , Stadt-2 , erbracht und der Gesellschaft in Rechnung gestellt werden sollten.

[SL] stimmt diesen Änderungen nach den mir vorliegenden Informationen zu, und der Aufsichtsratsbeschluss wurde mit Wirkung ab dem 1.8.2005 auch in der Weise umgesetzt, dass ab diesem Zeitpunkt vereinbarungsgemäß keine Entgeltzahlungen der Gesellschaft an das Vorstandsmitglied [ XY-1 ] mehr erfolgten, sondern die jeweiligen Leistungen eigenverantwortlich von Gesellschaft-2 (Beratungsleistungen) und Gesellschaft-3 (Beratungs- und Managementleistungen) jeweils direkt an die Gesellschaft erbracht, verrechnet und von der Gesellschaft auch beglichen wurden.

Ich versichere hiemit, sämtliche Angaben in dieser Erklärung nach bestem Wissen und Gewissen gemacht zu haben.

Wien, am 27. Oktober 2009.“

Ihre (innerhalb der bescheidmäßig bis zum 31. März 2010 verlängerten Berufungsfrist eingebrachte) **Berufung vom 30. April 2010** hat die Bf. wie folgt begründet:

Herr [ XY-1 ] sei Vorstandsmitglied. Bis Juli 2005 seien seine Vergütungen auf Grund seines Vorstandsdienstvertrages vom November 2003 ausbezahlt und als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit auch dem Lohnsteuerabzug, dem Beitrag zum Familienlastenausgleichsfonds sowie dem Zuschlag zum Beitrag zum Familienlastenausgleichsfonds unterworfen worden.

Durch die Bestellung eines eigenen Finanzdirektors ( XY-3a ) sei auch eine Umverteilung von den bisher durch Herrn [ XY-1 ] wahrgenommenen Managementaufgaben erfolgt und Herr [ XY-1 ] habe sich wieder der Projektbetreuung als Berater widmen können. In der Aufsichtsratssitzung vom 21. Juli 2005 sei diese Änderung auch besprochen und der Beschluss gefasst worden, den Vorstandsdienstvertrag vom November 2003 mit Wirkung vom 1. August 2005 abzuändern:

- Die Gesellschaft verzichte darauf, dass Herr [ XY-1 ] die vertraglichen Verpflichtungen aus dem Vorstandsdienstvertrag vom November 2003 persönlich erfülle
- Herr [ XY-1 ] verzichte gleichzeitig auf seine Entlohnung gem. Vorstandsdienstvertrag
- Die Beratungs- und Managementleistungen von Herrn [ XY-1 ] würden ab 1. August 2005 durch Dienstleistungsgesellschaften ausgeführt und auch von diesen in Rechnung gestellt.

Dies sei ab 1. August 2005 auch so gelebt worden.

Im Laufe der GPLA sei die Anerkennung der Vertragsänderung vom Prüfer nicht anerkannt worden, da sie (die Bf.) das Aufsichtsratsprotokoll nicht bis zum Abschluss der Prüfung habe vorlegen können. Die Bf. hatte im Zuge eines zwischenzeitlich erfolgten Umzuges eine Vielzahl von Geschäftspapieren aus vergangenen Jahren in Kisten verpackt in einem externen Lager aufbewahrt gehabt. Mangels exakter Aufzeichnungen über den Inhalt der einzelnen Kisten sei es erforderlich gewesen, alle zu durchsuchen. Da sie (die Bf.) der Meinung gewesen sei, dass auch eine schriftliche Bestätigung vom stellvertretenden Aufsichtsratsvorsitzenden den vom Prüfer erforderlichen Nachweis über die Vertragsänderung erbringen würde, habe sie (die Bf.) aus ökonomischen Erwägungen die zeit- und manpower-intensive Suche im externen Lager erst nach Kenntnis der dezidierten Nichtanerkennung anderer Beweismittel als dem ursprünglichen Aufsichtsratsprotokoll in Angriff genommen.

Das Aufsichtsratsprotokoll über die Aufsichtsratssitzung vom 21. Juli 2005, in der die Vertragsänderung beschlossen worden sei, liege der Berufung in Kopie bei.

Durch die Vorlage dieses Aufsichtsratsprotokolls sei die in den angefochtenen Bescheiden angeführte Begründung: „Mangels einer von beiden Vertragsteilen zugestimmten schriftlichen Vertragsänderung; seitens der Gesellschaft fällt dies unter die Zuständigkeit des Aufsichtsrates (ein unbedingt für diese Vertragsänderung erforderliches Aufsichtsratsprotokoll), wurde die behauptete Vertragsänderung in eine Teilung für „Consultancy Fee in Connection with Management“ u „Consultancy Fee in connection with aquisition, seeling ... nicht anerkannt. Es ist somit von einer einheitlichen Vergütung des Vorstandsvorsitzenden auszugehen.“ überholt.

Das Finanzamt hat die Berufung (ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung) dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Schriftsatz vom 10. September 2013** hat der Unabhängige Finanzsenat die Bf. ersucht, den (der Berufung angeschlossenen) Aufsichtsratsbeschluss vom 21. Juli 2005 in beglaubigter deutscher Übersetzung vorzulegen. Weiters wurde die Bf. gebeten, sowohl den mit Gesellschaft-2 , Stadt-1 , als auch den mit Gesellschaft-3 , Stadt-2 ,

abgeschlossenen Vertrag (beide: in beglaubigter deutscher Übersetzung) vorzulegen. Da – nach Punkt 13.2. des mit Herrn XY-1 abgeschlossenen Vorstandsdienstvertrages – Vertragsänderungen zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform bedürfen, wurde die Bf. auch gebeten, das den Vorstandsdienstvertrag vom 11. November 2003 abändernde Vertragswerk vorzulegen. Da – wie aus der Erklärung des XY-2 vom 27. Oktober 2009 hervorgeht – Herr XY-1 in den berufsgegenständlichen Kalenderjahren (nach wie vor) die Funktion des Vorstandsvorsitzenden ausgeübt hat, wurde die Bf. auch gebeten bekannt zu geben, wie hoch das Entgelt gewesen ist, das er dafür erhalten hat.

Zusammen mit dem **Schriftsatz vom 13. November 2013** hat die Bf. die angesprochenen Unterlagen (Aufsichtsratsbeschluss, die beiden Verträge [alles: in beglaubigter deutscher Übersetzung]) vorgelegt.

Zu dem Ersuchen, das den Vorstandsdienstvertrag vom 11. November 2003 abändernde Vertragswerk vorzulegen hat die Bf. (zusammengefasst) ausgeführt, dass der Aufsichtsrat gemäß § 97 Abs. 1 AktG befugt sei, die Gesellschaft bei der Vornahme von Rechtsgeschäften mit den Vorstandsmitgliedern zu vertreten und dass basierend auf dieser Rechtsgrundlage der Anstellungsvertrag mit Herrn XY-1 vom November 2003 mit Wirkung ab dem 1. August 2005 geändert worden sei. Für die Wirksamkeit von Vereinbarungen zwischen einer Aktiengesellschaft und deren Vorständen sehe das Aktiengesetz keine Formvorschriften, insbesondere keine Schriftlichkeit, vor. Die zwischen der Bf. und Herrn XY-1 getroffene mündliche Vereinbarung zur Änderung des bestehenden Vorstandsdienstvertrages sei somit rechtswirksam erfolgt.

Zu der Frage, wie hoch die Entlohnung gewesen sei, die Herr XY-1 – der die Funktion des Vorstandsvorsitzenden weiterhin ausgeübt habe – erhalten habe, hat die Bf. ausgeführt, dass aufgrund der Änderung des Vorstandsdienstvertrages mit Wirkung 1. August 2005 Herr XY-1 ab diesem Zeitpunkt (in den berufsgegenständlichen Kalenderjahren) direkt von der Bf. keinerlei Vergütung erhalten habe, da die Beratungs- und Managementleistungen durch die Dienstleistungsgesellschaften Gesellschaft-2 und Gesellschaft-3 ausgeführt und auch von diesen der Bf. in Rechnung gestellt worden seien. Aufgrund der ausreichend belegten Vertragsänderung könnten diese Leistungen folglich nicht Herrn XY-1 zugerechnet werden.

Weiters hat die Bf. ausgeführt, dass Herr SL 100%-iger Gesellschafter sowohl der Gesellschaft-2 als auch der Gesellschaft-3 sei. Die Gesellschaft-2 sei 1990, die Gesellschaft-3 sei im Jahre 2003 gegründet worden.

In dem (in beglaubigter deutscher Übersetzung nachgereichten) **Protokoll der Sitzung des Aufsichtsrates der Bf. vom 21. Juli 2005** wurde – soweit dies für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung ist - Folgendes festgehalten (Anmerkung: Herr XY-1 war bei dieser Sitzung anwesend):

“ ...

4. Abänderung des Board Member Agreement mit Herrn [ XY-1 ]

XY-4 berichtet, dass die Bestellung von XY-3a als Finanzvorstand der Gesellschaft sowie die Veränderung in der Zusammensetzung des Managements der Gesellschaft zu

einer erheblichen Teilung der Führungsaufgaben, welche bisher von XY-1 als Mitglied der Geschäftsführung wahrgenommen wurden, geführt hat sowie zu einer Trennung der Tätigkeitsbereiche zwischen XY-1 als Mitglied der Geschäftsführung und XY-3a als neu ernannten Finanzvorstand.

XY-4 berichtet weiterhin, dass XY-1 – als Mitglied der Geschäftsführung – die Führung der Geschäfte der Gesellschaft auf dem französischen Markt übernommen hat und eine aktive Geschäftsentwicklung sowie die Abwicklung internationaler Top-Projekte mit einem persönlichen Ziel als Berater wieder aufnehmen wird.

XY-1 schlägt daher vor, dass die von ihm geleisteten Beratungs- und Führungsleistungen zukünftig getrennt und von zwei Dienstleistungsunternehmen übernommen werden sollten und erklärt die Gründe für diese Änderung.

Basierend auf diesen Informationen hat der Aufsichtsrat einstimmig den Beschluss angenommen, das bestehende, im November 2003 mit [ XY-1 ], geboren am [TTMMJJ], abgeschlossene Board Member Agreement so abzuändern, dass mit Wirkung zum 1. August 2005

- die Gesellschaft auf ihr Recht zur persönlichen Erfüllung der vertraglichen Pflichten durch Herrn [ XY-1 ] als Mitglied der Geschäftsführung gemäß dem bestehenden Board Member Agreement, abgeschlossen im November 2003, verzichtet,

- [ XY-1 ] – gleichzeitig – auf sein Recht zu verzichten hat, seine Vergütung gemäß diesem Board Member Agreement zu erhalten; und

- die von [ XY-1 ] in seiner Eigenschaft als Mitglied der Geschäftsführung geleisteten Beratungs- und Führungsleistungen – mit 1. August 2005 – von Dienstleistungsunternehmen durchzuführen und von diesen Rechnungen zu stellen sind.

...“

Am **28. September 2005** haben die Bf. (in dieser Vereinbarung und in der Folge: Bf-AG ) als „Auftraggeberin“ und die Gesellschaft-3b (in dieser Vereinbarung und in der Folge: DL-G ) als „Dienstleistungsanbieter“ folgende als „**Dienstleistungsvertrag**“ bezeichnete Vereinbarung abgeschlossen:

“Präambel

Gemäß diesem Vertrag handelt DL-G als Dienstleistungsanbieter für Bf-AG und führt für Bf-AG Managementdienstleistungen aus.

I. Aufgaben

1. Der Dienstleistungsanbieter ist verpflichtet, für den Auftraggeber Managementdienstleistungen durchzuführen. Der Dienstleistungsanbieter stellt sicher, dass diese Managementdienstleistungen ausschließlich von Herrn [ XY-1 ] ausgeführt werden, der bis zum 31.12.2009 als Vorstandsmitglied (CEO) der Bf-AG bestellt ist.

2. Der Dienstleistungsanbieter hat Herrn [ XY-1 ] anzuweisen, alle Managementdienstleistungen, die zur Führung der Geschäfte des Auftraggebers notwendig sind, mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes durchzuführen. Die Verantwortlichkeiten und Verpflichtungen eines ordentlichen Kaufmannes, der als Vorstandsmitglied bestellt ist, sind detailliert im Gesetz (AktG), dem Gesellschaftsvertrag des Auftraggebers, den vom Auftraggeber von Zeit zu Zeit in der Hauptversammlung

oder schriftlich gefassten Gesellschafterbeschlüssen, gegebenenfalls den internen Verfahrensregeln sowie den Bestimmungen dieses Vertrages, aufgeführt.

3. Zusätzlich ist es dem Auftraggeber gestattet, dem Dienstleistungsanbieter hinsichtlich der von Herrn [ XY-1 ] durchzuführenden Dienstleistungen Anweisungen zu erteilen und der Dienstleistungsanbieter hat Herrn [ XY-1 ] anzuweisen, die betreffenden Dienstleistungen entsprechend solcher Anweisungen durchzuführen.

4. Dieser Vertrag berechtigt Herrn [ XY-1 ] weder, als Vorstandsmitglied des Auftraggebers bestellt zu werden oder diese Funktion zu behalten, noch berechtigt dieser Vertrag Herrn [SL], Forderungen gegenüber dem Auftraggeber geltend zu machen.

5. Der Auftraggeber bestätigt, dass er in unabhängiger Weise sowie zu seiner Zufriedenheit überprüft hat, dass (i) Herr [ XY-1 ] über das notwendige Expertenwissen und die notwendigen Qualifikationen verfügt, die obgenannten Managementdienstleistungen durchzuführen und (ii) dass Herr [ XY-1 ] über die persönlichen und beruflichen Fähigkeiten verfügt, die Managementdienstleistungen gemäß diesem Vertrag auszuführen.

6. Der Dienstleistungsanbieter (i) sichert zu, dass Herr [ XY-1 ] in einem Beschäftigungsverhältnis mit dem Dienstleistungsanbieter steht und (ii) verpflichtet sich, soweit rechtlich möglich, angemessene wirtschaftliche Anstrengungen zu bemühen, um sicherzustellen, dass Herr [ XY-1 ] sämtliche, in diesem Vertrag aufgeführten Bestimmungen, erfüllt.

7. Der Dienstleistungsanbieter hat den Auftraggeber in Bezug auf jegliche Verpflichtungen gemäß diesem Vertrag, von sämtlichen Forderungen, Klageansprüchen, Abwicklungskosten, Verlusten oder Verbindlichkeiten schad- und klaglos zu halten, mit Ausnahme von Verbindlichkeiten oder Schäden, die aus einer fahrlässigen oder vorsätzlichen Handlung bzw. einer Unterlassung des Auftraggebers hervorgehen oder mit dieser in Zusammenhang stehen.

## II. Honorar

1. Der Auftraggeber hat dem Dienstleistungsanbieter jährlich EUR 120.000,00 zuzüglich USt zu zahlen. Honorar und Auslagen werden monatlich in Rechnung gestellt und sind innerhalb von 15 Tagen nach entsprechendem Rechnungserhalt vom Auftraggeber zu begleichen.

2. Der Auftraggeber ist für die Begleichung aller Herrn [ XY-1 ] bei der Durchführung der zuvor beschriebenen Managementdienstleistungen, ordnungsgemäß entstandenen, genehmigten Auslagen verantwortlich, einschließlich (jedoch nicht beschränkt auf) Aufwendungen für Reise, Unterbringung, Bewirtung, Kommunikation und Pkw.

## III. Bonus

Der Dienstleistungsanbieter ist zu einer jährlichen Bonuszahlung, in der in einem separaten Bonusvertrag festgehaltenen Höhe, berechtigt.

## IV. Vertraulichkeit

1. Der Dienstleistungsanbieter, einschließlich aller Personen, die gemäß diesem Vertrag Aufgaben wahrnehmen, hat sicherzustellen, dass sämtliche Geschäftsgeheimnisse gegenüber dem Auftraggeber offengelegt werden.

2. Die folgenden Angelegenheiten sind als vertraulich zu beachten:

a) die Bestimmungen dieses Vertrages;

b) Informationen, Kenntnisse oder Fachwissen, welche/s den Auftraggeber betreffen, soweit solche Informationen vom Auftraggeber als vertraulich betrachtet werden oder in vernünftiger Weise angenommen werden kann, dass der Auftraggeber ein berechtigtes Interesse daran hat, dass die betreffenden Informationen vertraulich behandelt werden.

3. DL-G, einschließlich aller Personen, die gemäß diesem Vertrag Aufgaben wahrnehmen, hat sicherzustellen, dass Informationen, die bei der Erfüllung dieses Vertrages bekannt werden, streng vertraulich behandelt werden und Dritten gegenüber nicht offengelegt werden, mit der Ausnahme, dass es DL-G gestattet ist, vertrauliche Informationen hinsichtlich des Auftraggebers nach vorheriger schriftlicher Zustimmung der Bf-AG mit Drittparteien für Forschungs- und Entwicklungszwecke sowie Geschäftszwecke zu teilen.

4. Die Verpflichtung, diese Informationen vertraulich zu behandeln, besteht für die Dauer dieses Vertrages sowie einen Zeitraum von 3 (drei) weiteren Jahren.

5. Bei Beendigung oder Auslaufen dieses Vertrages sind jegliche Daten, Berichte oder anderweitige Informationen, die während des Bestehens dieses Vertrages erlangt wurden, der anderen Partei auszuhändigen.

#### V. Steuern und Sozialversicherung

1. Da es sich bei diesem Vertrag um einen Dienstleistungsvertrag handelt, ist die mögliche Erhebung von Steuern für Zahlungen gemäß Punkt II ausschließlich von DL-G zu tragen.

2. Sämtliche Dienstleistungen, die von DL-G für Bf-AG gemäß diesem geleistet werden, werden durch die in Punkt II.1. dieses Vertrages beschriebene monatliche Zahlung der Bf-AG an DL-G beglichen.

#### VI. Dauer des Vertrages

1. Dieser Vertrag erlangt mit Unterfertigung durch beide Parteien seine Wirkung.

2. Dieser Vertrag wird für einen unbestimmten Zeitraum abgeschlossen. Jede Partei kann diesen Vertrag mittels schriftlicher Mitteilung an die andere Partei mit Ende jeden Monats, unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist beenden.

#### VII. Allgemeine Bestimmungen

1. Ein Verzicht hat schriftlich zu erfolgen um Wirkung zu erlangen und ist, sofern nicht ausdrücklich anderweitig vereinbart, nicht von andauerndem Charakter oder hindert die verzichtende Partei nicht daran, auf diesen oder folgende Vertragsbrüche zu reagieren oder Bestimmungen dieses Vertrages durchzusetzen.

2. Abänderungen und Zusätze zu diesem Vertrag haben in schriftlicher Form zu erfolgen. Abweichungen von dieser Formvorschrift sind nur in schriftlicher Form möglich.

3. Sollten Bestimmungen dieses Vertrages vollständig oder teilweise ungültig oder undurchsetzbar werden, berührt dies nicht die Gültigkeit oder Durchsetzbarkeit der verbleibenden Bestimmungen. Die ungültige oder undurchsetzbare Bestimmung ist durch eine gültige oder durchsetzbare Bestimmung zu ersetzen, welche, in ihrem wesentlichen

Zweck, den wirtschaftlichen Zielen der ungültigen oder undurchsetzbaren Bestimmung so nahe wie möglich kommt. Gleiches gilt für jedwede Lücken in diesem Vertrag.

3. Dieser Vertrag wird in zweifacher Ausfertigung in englischer Sprache errichtet. Jede Vertragspartei ist berechtigt, je eine Ausfertigung zu erhalten.

4. Dieser Vertrag ist in allen Belangen ausschließlich gemäß österreichischem Recht unter Ausschluss der Kollisionsnormen auszulegen und umzusetzen.

5. Streitigkeiten zwischen den Vertragsparteien, welche nicht zur Zufriedenheit beider Parteien gelöst werden können, werden gemäß österreichischem Recht geregelt und ausgelegt, zu welchem Zweck sich jede der Parteien hiermit der ausschließlichen Gerichtsbarkeit der österreichischen Gerichte, zuständig für Wien, Innere Stadt, unterwirft.  
Wien, am 28. September 2005“

Ebenfalls am 28. September 2005 haben die Bf. als „Auftraggeberin“ und die Gesellschaft-2b als „Dienstleistungsanbieter“ eine als „Dienstleistungsvertrag“ bezeichnete Vereinbarung abgeschlossen. Diese Vereinbarung entspricht wortwörtlich der oa. mit Gesellschaft-3 abgeschlossenen Vereinbarung.

Am **4. Dezember 2013** hat der Unabhängige Finanzsenat einen weiteren **Schriftsatz** an die Bf. gerichtet und darin (zusammengefasst) Folgendes ausgeführt:

Am 28. September 2005 seien zwischen der Bf. und der (zu 100% im Eigentum des Herrn XY-1 stehenden) Gesellschaft-2, Stadt-1, und der (ebenfalls zu 100% im Eigentum des Herrn XY-1 stehenden) Gesellschaft-3, Stadt-2, sog. als „Dienstleistungsvertrag“ bezeichnete (gleichlautende) Vereinbarungen über die Erbringung von Managementdienstleistungen für die Bf. abgeschlossen worden. In diesen (beiden) Verträgen hatten sich die beiden Gesellschaften verpflichtet sicherzustellen, dass diese Managementdienstleistungen ausschließlich von Herrn XY-1 ausgeführt werden (I.1.). Der Bf. sei in beiden Verträgen das Recht eingeräumt worden, den beiden Gesellschaften hinsichtlich der (ausschließlich) von Herrn XY-1 zu erbringenden Dienstleistungen Anweisungen zu erteilen (I.3.). Die beiden (zu 100% im Eigentum des Herrn XY-1 stehenden) „Dienstleistungsgesellschaften“ ihrerseits hatten sich verpflichtet Herrn XY-1 anzuweisen, dass die Dienstleistungen des Herrn XY-1 auch tatsächlich den Anweisungen der Bf. entsprechend durchgeführt werden (I.3.). Im Ergebnis sei der Bf. daher ein Weisungsrecht gegenüber Herrn XY-1 eingeräumt worden. In Anbetracht dieses (unstrittigen) Sachverhaltes, nämlich, dass die in den beiden Dienstleistungsverträgen vom 28. September 2005 vereinbarten Managementdienstleistungen ausschließlich von Herrn XY-1 zu erbringen gewesen seien und dass der Bf. überdies ein Weisungsrecht gegenüber Herrn XY-1 eingeräumt worden sei, könne (nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates) nicht die Rede davon sein, dass die Bf. auf ihr Recht zur persönlichen Leistungserbringung durch Herrn XY-1 verzichtet habe (so: Protokoll über die Sitzung des Aufsichtsrates vom 21. Juli 2005). Der „Verzicht auf die persönliche Leistungserbringung durch Herrn XY-1“ scheidet somit als Grund für den Abschluss der beiden „Dienstleistungsverträge“ bzw. für die formale Zwischenschaltung der beiden (im alleinigen Eigentum des Herrn XY-1 stehenden)

„Dienstleistungsgesellschaften“ definitiv aus. Die Bf. werde daher gebeten darzulegen, aus welchen Gründen die beiden (im alleinigen Eigentum des Herrn XY-1 stehenden) „Dienstleistungsgesellschaften“ formal zwischengeschaltet worden sind und auch damit in Zusammenhang stehende Nachweise (allenfalls: in beglaubigter deutscher Übersetzung) vorzulegen.

In ihrem **Schriftsatz vom 27. Februar 2014** hat die Bf. dazu wie folgt Stellung genommen: Gemäß Punkt I. Z 1 der Dienstleistungsverträge der Gesellschaft-2 bzw. der Gesellschaft-3 mit der Bf. werde sichergestellt, dass die Managementdienstleistungen ausschließlich von Herrn XY-1 auszuführen seien. Mit dieser Bestimmung seien jedoch gemäß dem Wunsch der Parteien sowie naturgemäß nur jene Leistungen gemeint, die an der Organfunktion des Herrn XY-1 hängen. Alle übrigen Managementdienstleistungen bzw. Beratungsleistungen könnten selbstverständlich auch von Mitarbeitern der zwei Dienstleistungsgesellschaften bzw. anderen von den Dienstleistungsgesellschaften beauftragten externen Beratern ausgeführt werden, welche Herrn XY-1 für die Vorbereitung von Entscheidungen, Brainstorming, etc. zur Seite stünden.

Gemäß Punkt I. Z 3 der Dienstleistungsverträge sei es der Bf. gestattet, den beiden Dienstleistungsgesellschaften hinsichtlich der von Herrn XY-1 durchzuführenden Dienstleistungen Anweisungen zu erteilen. Dies sei nach Auffassung der Bf. nicht unüblich, da der Dienstleistungsvertrag Dienstleistungen im Allgemeinen anführe, welche selbstverständlich von der Bf. spezifiziert werden könnten. Die Weitergabe von Vorgaben der Bf. als Auftraggeberin an Herrn XY-1 als ausführendes Organ der Dienstleistungsgesellschaften sei ebenfalls nicht fremdunüblich.

Durch den Abschluss der Dienstleistungsverträge mit Gesellschaft-2 sowie Gesellschaft-3 verzichte die Bf. jedenfalls auf die persönliche Leistungserbringung durch Herrn XY-1, da Herr XY-1 für die Dienstleistungen – wie bereits ausgeführt – auch Dienstnehmer oder externe Berater in Anspruch nehmen könne. Die Disposition über seine Arbeitskraft liege somit bei Herrn XY-1. Herr XY-1 habe sich nicht regelmäßig in Österreich aufgehalten, wodurch ihm in Österreich kein eigenes Team (von Mitarbeitern), auf das er für seine Tätigkeit zurückgreifen hätte können, zur Verfügung gestellt worden sei. Grundsätzlich sei es jedoch sehr wohl üblich, als Vorstand Mitarbeiter zur Verfügung zu haben, die Vorarbeiten leisten und entsprechend unterstützen würden. Die Bf. habe es jedoch vorgezogen, Herrn XY-1 aufgrund der zahlreichen Reisetätigkeit keine eigenen Mitarbeiter zur Verfügung zu stellen. Stattdessen sei Herrn XY-1 ein Pauschbetrag zugesagt worden, welcher sämtliche Kosten von Herrn XY-1 für die Durchführung der Dienstleistungen abdecke. Herr XY-1 habe darin die Chance gesehen, die Dienstleistungen für die Bf. so kostengünstig wie möglich zu erbringen, um seinen persönlichen Gewinn zu maximieren. Naturgemäß habe Herr XY-1 versucht, so viele Vorbereitungshandlungen wie möglich selbst durchzuführen, um das Ergebnis zu maximieren und den Spielraum zwischen erzieltm Erlös und aufgewendeten Kosten maximal auszuschöpfen. Auf die Unterstützung von weiteren Personen habe Herr XY-1 jedoch nicht gänzlich verzichten können und habe folglich zum Teil externe Berater zur Unterstützung bei der Erbringung der Dienstleistungen in Anspruch genommen. Dies

entspräche allgemeinen unternehmerischen Grundsätzen und sei im Wirtschaftsleben üblich. Um jedoch auf der anderen Seite auch das unternehmerische Risiko zu beschränken und nicht persönlich zur Haftung herangezogen zu werden, habe Herr XY-1 die Erbringung der Dienstleistungen bzw. „Nicht-Vorstands-Aktivitäten“ in eine Gesellschaftsform ausgelagert, deren Haftung limitiert sei.

Grundsätzlich stellten Beratungsdienstleistungen idR keine höchstpersönlichen Tätigkeiten dar. Ein Berater könne daher seine Tätigkeit über eine Kapitalgesellschaft ausüben; diese könne die Marktchancen selbst nutzen. Da die Kapitalgesellschaft die Marktchancen selbst nutzen könne, seien auch keine weiteren Mitarbeiter erforderlich (vgl. Information des BMF, BMF-010203/0063-VI/6/2010 vom 15. Februar 2010, veröffentlicht in *Ginthör/Haselberger*, SWK 2010, S 445).

Der adäquate Einsatz von Ressourcen obliege somit zwingend der Dienstleistungsgesellschaft; in der Dienstleistungsgesellschaft angestellte Dienstnehmer seien somit nicht erforderlich, um über einen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden Geschäftsbetrieb zu verfügen.

Aus den (als Anlage angeschlossenen) Jahresabschlüssen der Gesellschaft-2 sowie der Gesellschaft-3 für die (gegenständlichen) Jahre 2005, 2006 und 2007 ergäben sich folgende Rückschlüsse:

1. Gesellschaft-2 habe in den Jahren 2006 und 2007 nicht nur die Bf. als Kunden gehabt (vgl. „Erträge aus Rechnungen an andere Kunden“ iHv € 41.000,00 im Jahr 2006 bzw. € 50.000,00 im Jahr 2007). Dies verdeutliche, dass die Dienstleistungsgesellschaft Gesellschaft-2 am Markt auch gegenüber anderen Kunden aufgetreten sei und somit Marktchancen nutzen konnte und auch genutzt habe. Zudem sei die Gesellschaft Gesellschaft-2 bereits im Jahr 1990 gegründet worden; dies schließe somit die Gründung zum alleinigen Zweck der Durchführung von Dienstleistungen für die Bf. aus.

2. Sowohl Gesellschaft-2 als auch Gesellschaft-3 hätten zum Teil externe Berater bzw. Unterstützung für die Durchführung der Dienstleistungen in Anspruch genommen. Dies verdeutliche, dass Herr XY-1 für die Durchführung seiner Tätigkeiten mangels eigenen Teams andere Berater zur Unterstützung herangezogen habe und die Gesellschaft somit über einen eigenen, sich von der Person des Herrn XY-1 abhebenden geschäftlichen Betrieb verfüge.

3. Die Gesellschaft-3 habe zudem im Jahr 2006 Subunternehmer beschäftigt (Aufwendungen iHv € 81.000,00). Dies zeige ebenfalls, dass Herr XY-1 für die Durchführung seiner Tätigkeit weitere Ressourcen in Anspruch genommen habe und die Erbringung der Dienstleistungen nicht ausschließlich durch ihn erfolgt seien.

Aus dem eben Genannten zeige sich daher, dass die Gesellschaften Gesellschaft-2 sowie Gesellschaft-3 einerseits zur Nutzung von Geschäftschancen, andererseits zur Eingrenzung des unternehmerischen Risikos zwischengeschaltet worden seien, da Herr XY-1 kein eigenes Team für die Vorbereitung seiner Entscheidungen zur Verfügung gehabt habe. Die von den Dienstleistungsgesellschaften erbrachten Leistungen seien Leistungen, die normalerweise von Mitarbeitern – und nicht vom Vorstand – erbracht würden und der Vorbereitung von Vorstandsentscheidungen dienten. Aus Kostengründen

habe er die Erfüllung seiner Aufgaben größtenteils selbst wahrgenommen, jedoch auch externe Berater zur Unterstützung beauftragt, soweit dies Herrn XY-1 erforderlich erschienen sei. Zudem sei die Gesellschaft-2 neben der Bf. auch gegenüber weiteren Kunden in den gegenständlichen Jahren aufgetreten.

*Über die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung wurde erwogen:*

Herr XY-1 übt seit November 2002 im Unternehmen der Bf. die Funktion des Vorstandsvorsitzenden aus. Diese Funktion hat er auch in den streitgegenständlichen Kalenderjahren (2005, 2006 und 2007) ausgeübt.

Am 11. November 2003 wurde mit Herrn XY-1 eine als „Vorstandsdienstvertrag“ bezeichnete Vereinbarung abgeschlossen. Herr XY-1 hat von der Bf. einen Bruttoeinkommen in Höhe von jährlich € 252.000,00 (monatlich € 18.000,00; zwei Sonderzahlungen, je am 30.6. und am 30.11.) erhalten.

Ab August 2005 hat die Bf. (direkt) an Herrn XY-1 keine Zahlungen mehr getätigt.

Am 28. September 2005 hat die Bf. mit der in Stadt-1 etablierten und im Alleineigentum des Herrn XY-1 stehenden Gesellschaft „Gesellschaft-2“ eine als „Dienstleistungsvertrag“ bezeichnete Vereinbarung abgeschlossen. Am gleichen Tag hat die Bf. auch mit der in Stadt-2 etablierten und (ebenfalls) im Alleineigentum des Herrn XY-1 stehenden Gesellschaft „Gesellschaft-3“ eine (ebenfalls) als „Dienstleistungsvertrag“ bezeichnete Vereinbarung (gleichlautenden Inhaltes) abgeschlossen.

Für den Zeitraum von August bis Dezember 2005 hat die Bf. an jede der beiden Gesellschaften (Gesellschaft-2 und Gesellschaft-3) € 50.000,00 ausbezahlt. Zusammen mit den Bezügen des Herrn XY-1 von Jänner bis Juli, das sind € 144.000,00 (sieben Monatsbezüge und eine Sonderzahlung je in Höhe von € 18.000,00), ergibt das eine Gesamtsumme in Höhe von € 244.000,00.

Im Kalenderjahr 2006 hat die Bf. an jede der beiden Gesellschaften (Gesellschaft-2 und Gesellschaft-3) je € 120.000 (gesamt daher: € 240.000,00) und im Kalenderjahr 2007 je € 150.000,00 (gesamt daher: € 300.000,00) ausbezahlt.

Nach Auffassung des Finanzamtes ist – auch hinsichtlich der an die beiden Gesellschaften (Gesellschaft-2 und Gesellschaft-3) ausbezahlten Beträge – von einer einheitlichen Vergütung des Vorstandsvorsitzenden, Herrn SL, auszugehen.

Die Bf. hingegen vertritt die Auffassung, dass sie auf die persönliche Leistungserbringung durch Herrn XY-1 verzichtet habe und die an die beiden Gesellschaften (Gesellschaft-2 und Gesellschaft-3) ausbezahlten Beträge daher auch nicht Herrn XY-1 zugerechnet werden könnten.

Dazu ist Folgendes auszuführen:

Unstrittig ist, dass sich die beiden (im alleinigen Eigentum des Herrn XY-1 stehenden) Gesellschaften (Gesellschaft-2 und Gesellschaft-3) vertraglich dazu verpflichtet

hatten sicherzustellen, dass die Managementdienstleistungen AUSSCHLIESSLICH von Herrn XY-1 erbracht werden (Punkt I. 1. der beiden Dienstleistungsverträge). Der vom Unabhängigen Finanzsenat daraus gezogene Schlussfolgerung, dass der Verzicht auf die persönliche Leistungserbringung durch Herrn XY-1 somit als Grund für den Abschluss der beiden als „Dienstleistungsverträge“ bezeichneten Vereinbarungen bzw. für die formale Zwischenschaltung der beiden „Dienstleistungsgesellschaften“ ausscheidet, ist die Bf. mit dem Argument, dass mit den ausschließlich durch Herrn XY-1 zu erbringenden Managementleistungen „gemäß dem Wunsch der Parteien und naturgemäß“ nur die mit der Organfunktion des Herrn XY-1 in Zusammenhang stehenden Leistungen gemeint seien, entgegengetreten. Dem ist entgegen zu halten, dass der (eindeutige) Wortlaut der beiden Verträge einen ausschließlich auf die Organfunktion beschränkten Inhalt nicht zulässt und dass die Funktion des Vorstandes einer Aktiengesellschaft ohnehin höchstpersönlich und unübertragbar ist (Kalss/Nowotny/Schauer, Österreichisches Gesellschaftsrecht, Seite 631, 3/247) und es daher keiner vertraglichen Sicherstellung dahingehend, dass die Funktion des Vorstandsvorsitzenden (nur) von der dafür bestellten Person ausgeübt werden darf, bedurft hätte, sodass das von der Bf. vorgebrachte Argument, dass mit den Managementleistungen nur die mit der Organfunktion in Zusammenhang stehenden Leistungen gemeint seien, als (wirtschaftlich sinnvolle) Begründung dafür, warum die beiden (im Alleineigentum des XY-1 stehenden) „Dienstleistungsgesellschaften“ zwischengeschaltet worden sind, ausscheidet. Wie bereits ausgeführt worden ist, wurde die (vertraglich vereinbarte) Verpflichtung zur (ausschließlich) persönlichen Leistungserbringung durch Herrn XY-1 noch dadurch „abgesichert“, dass der Bf. das Recht eingeräumt wurde, den beiden „Dienstleistungsgesellschaften“ hinsichtlich der (ausschließlich) von Herrn XY-1 zu erbringenden Dienstleistungen Anweisungen zu erteilen (Punkt I. 3. der beiden Dienstleistungsverträge) und die beiden „Dienstleistungsgesellschaften“ sich ihrerseits dazu verpflichtet hatten, Herrn XY-1 anzuweisen, dass die Dienstleistungen des Herrn XY-1 auch tatsächlich den Anweisungen der Bf. entsprechend durchgeführt werden. In Anbetracht dieses – von der Bf. auch nicht bestrittenen – Sachverhaltes kann nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes davon, dass die Bf. mit dem Abschluss der beiden „Dienstleistungsverträge“ auf die persönliche Leistungserbringung durch Herrn XY-1 verzichtet habe (so die Bf. auch noch in ihrem Schriftsatz vom 27. Februar 2014) nicht die Rede sein. Ganz im Gegenteil: mit den angesprochenen vertraglichen Gestaltungen wurde der Umstand, dass die Leistungen ausschließlich von Herrn XY-1 persönlich zu erbringen sind, nochmals hervorgehoben.

Wenn die Bf. in diesem Zusammenhang vorbringt, Herr XY-1 habe auch die Mitarbeit Dritter in Anspruch nehmen können, so ist dem entgegen zu halten, dass dies aus den beiden „Dienstleistungsverträgen“, in denen – wie ausgeführt - nur von einer persönlichen Leistungserbringung durch Herrn XY-1 die Rede ist, nicht hervorgeht. Es kann jedoch aus folgenden Gründen dahingestellt bleiben, ob Herr XY-1 Dritte beschäftigen durfte bzw. beschäftigt hat: Auch wenn man – wie das Finanzamt – von einem zwischen der Bf. und Herrn XY-1 bestehenden Beschäftigungsverhältnis ausgeht, stünde der Umstand,

dass ein Dienstnehmer (hier: Herr XY-1 ) Dritte beschäftigt, der Beurteilung, dass (auch) in diesem Fall ein Dienstverhältnis vorliegt, nicht entgegen. Die Beschäftigung Dritter ist zwar nicht typisch dafür, dass eine Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt wird, schließt aber ein solches nicht aus (VwGH vom 25. Jänner 1983, Zl. 82/14/0081). Oder anders ausgedrückt: Herr XY-1 wäre es unbenommen geblieben, auch im Rahmen eines zwischen ihm und der Bf. bestehenden Dienstverhältnisses Dritte zu beschäftigen. Im übrigen wäre es Herr XY-1 unbenommen geblieben, im bzw. für das Unternehmen der Bf. Mitarbeiter einzustellen, wozu er lt. Vorstandsdiensvertrag (Punkt 2.1.) auch berechtigt gewesen ist. Der Einwand, Herr XY-1 habe im Rahmen der beiden „Dienstleistungsgesellschaften“ auch Dritte beschäftigen können, erklärt daher nicht, warum die beiden (im alleinigen Eigentum des Herrn XY-1 stehenden) Gesellschaften zwischengeschaltet worden sind.

Von der Bf. wurde auch vorgebracht (Schriftsatz vom 27. Februar 2014), dass die gewählte Konstruktion (= die Zwischenschaltung der beiden Gesellschaften) für die Bf. am kostengünstigsten und für Herr XY-1 am profitabelsten gewesen sei. Dieses Argument ist für das Bundesfinanzgericht in Anbetracht der (unstrittigen) Tatsache, dass der Aufwand für die Bf. in sämtlichen Kalenderjahren annähernd gleich hoch gewesen ist (2005: € 244.000,00, 2006: € 240.000,00, 2007: € 300.000,00) - unabhängig davon, ob die Entgelte direkt an Herrn XY-1 oder ob sie an die beiden zwischengeschalteten Gesellschaften ausbezahlt worden sind – und in Anbetracht des Umstandes, dass ein „persönlicher Gewinn“ naturgemäß umso höher ist, je geringer die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind - unabhängig davon, wo (bei einem Dienstverhältnis oder bei zwei Gesellschaften) dieser dafür entstanden ist -, nicht nachvollziehbar. Ein – wie von der Bf. behauptetes – in der (allfälligen) Heranziehung Dritter gelegenes „unternehmerisches Risiko“, ist für das Bundesfinanzgericht ebenfalls nicht erkennbar, da es sowohl eine natürliche Person als auch eine Gesellschaft gleichermaßen selbst in der Hand haben, Dritte zu beschäftigen oder eben nicht zu beschäftigen. Worin darin konkret ein (persönliches) Haftungsrisiko gelegen sein soll wurde auch von der Bf. nicht näher konkretisiert. Ein (allfälliges) persönliches, aus der Heranziehung von Dritten resultierendes Haftungsrisiko scheidet somit auch als Grund für die Zwischenschaltung der beiden (im Alleineigentum des Herrn XY-1 stehenden) Gesellschaften aus.

Ob Gesellschaft-2 – wie von der Bf. vorgebracht – in den streitgegenständlichen Kalenderjahren neben der Bf. auch noch andere Kunden gehabt hat, ist für die im gegenständlichen Zusammenhang zu beantwortende Frage, ob bzw. bejahendenfalls aus welchen (wirtschaftlich sinnvollen) Gründen die beiden Gesellschaften im gegenständlichen Fall zwischengeschaltet worden sind, nicht von Relevanz.

Zusammenfassung: Die Bf. hat mit dem Abschluss der beiden „Dienstleistungsverträge“ auf die persönliche Leistungserbringung durch Herrn XY-1 nicht nur nicht verzichtet, sondern sogar ausdrücklich darauf bestanden. Der (behauptete) Verzicht auf die persönliche Leistungserbringung durch Herrn XY-1 scheidet somit als Grund für die Zwischenschaltung der beiden (im alleinigen Eigentum des Herrn XY-1 stehenden)

Gesellschaften aus. Auch bei einer direkten Leistungsbeziehung zwischen der Bf. und Herrn XY-1 (Dienstverhältnis) wäre es Herrn XY-1 unbenommen geblieben, Dritte zu beschäftigen. Auch die Beschäftigung von Dritten scheidet somit als Begründung für die die Zwischenschaltung der beiden (im alleinigen Eigentum des Herrn XY-1 stehenden) Gesellschaften aus. In der Beschäftigung von Dritten liegt auch kein unternehmerisches Risiko, sodass eine daraus allenfalls resultierende persönliche Haftungsanspruchnahme als Grund für die Zwischenschaltung der beiden (im alleinigen Eigentum des Herrn XY-1 stehenden) Gesellschaften ebenfalls ausscheidet. Die Kosten für die Bf. waren in den streitgegenständlichen Kalenderjahren annähernd gleich hoch, sodass auch das von der Bf. vorgebrachte Argument, dass die Zwischenschaltung für die Bf. am kostengünstigsten gewesen sei, als (wirtschaftlicher sinnvoller) Grund für die Zwischenschaltung der beiden (im alleinigen Eigentum des Herrn XY-1 stehenden) Gesellschaften ausscheidet. Die Größe „verbleibender Gewinn/persönlicher Profit“ ist nur von der Höhe des damit in Zusammenhang stehenden Aufwandes, nicht aber davon, ob dieser Aufwand bei einer natürlichen Person oder bei einer Gesellschaft entstanden ist, abhängig, sodass auch das von der Bf. vorgebrachte Argument, dass die Zwischenschaltung für Herrn XY-1 am kostengünstigsten gewesen sei, als (wirtschaftlicher sinnvoller) Grund für die Zwischenschaltung der beiden (im alleinigen Eigentum des Herrn XY-1 stehenden) Gesellschaften ausscheidet.

Für das Bundesfinanzgericht sind daher keine Gründe erkennbar, die eine Zwischenschaltung der beiden (im alleinigen Eigentum des Herrn XY-1 stehenden) Gesellschaften für eine Leistung, die Herr XY-1 vor wie nach der Zwischenschaltung persönlich erbracht hat, wirtschaftlich sinnvoll erscheinen lassen. Hinzu kommt, dass mit den beiden „Dienstleistungsgesellschaften“ ( Gesellschaft-2 und Gesellschaft-3 ) inhaltlich gleichlautende Verträge abgeschlossen worden sind und es daher überdies nicht erkennbar ist, aus welchen (wirtschaftlich nachvollziehbaren) Gründen nicht eine sondern zwei Gesellschaften zwischengeschaltet worden sind.

Der vorliegende Sachverhalt wird vor dem Hintergrund der Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Mai 1990, ZI. 86/13/0046, und vom 4. September 2014, ZI. 2011/15/0149, wie folgt beurteilt:

Im Erkenntnis vom 30. Mai 1990, ZI. 86/13/0046, hat der Verwaltungsgerichtshof (zusammengefasst) ausgesprochen, dass Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung einer Vorgangsweise, bei der Aufgaben der *Gesellschaft-I* an Dritte (*Gesellschaft-II*) übertragen werden, aber sei, dass die übertragenen Aufgaben auch tatsächlich von dritter Seite erbracht werden bzw. zu erbringen seien. Werden hingegen – so der Verwaltungsgerichtshof weiter in seinen Ausführungen – (bei der *Gesellschaft-II*) wiederum nur jene natürlichen Personen tätig, die zur Wahrnehmung der genannten Aufgaben schon bei der *Gesellschaft-I* berufen sind, so sei in der „Zwischenschaltung“ einer *Gesellschaft-II*, deren Gesellschafter und Dienstnehmer die schon bei der *Gesellschaft-I* tätigen Personen sind, eine rechtliche Konstruktion zu erblicken, die einerseits von der üblichen Gestaltung abweiche – dies wäre im Hinblick auf den

Grundsatz der im Abgabenrecht geltenden Gestaltungsfreiheit für sich allein noch kein Grund für die Annahme eines Missbrauchstatbestandes -, andererseits aber das wirtschaftliche Geschehen insofern unberührt lasse, als sie weder bezüglich des Inhaltes und des Umfanges der tatsächlich erbrachten Leistung noch bezüglich der natürlichen Person, die tatsächlich die Leistung erbringe, noch bezüglich der tatsächlichen Umstände, unter denen diese Personen tätig würden, eine Änderung bewirke. Mit anderen Worten, der von der üblichen Gestaltung abweichende Weg trete nur in einer abweichenden rechtlichen Konstruktion, nicht aber in einem abweichenden Geschehnisablauf zur Erreichung desselben wirtschaftlichen Zieles in Erscheinung. Es erübrige sich daher in solchen Fällen die Prüfung der Frage, ob ein von der üblichen Vorgangsweise abweichendes wirtschaftliches Geschehen einzig und allein mit Rücksicht auf steuerliche Erwägungen verwirklicht worden sei (und deswegen einen Missbrauchstatbestand darstelle), weil in Wirklichkeit kein vom üblichen abweichender Geschehnisablauf beschränkt worden sei, der gemäß § 22 BAO in einen üblichen Geschehnisablauf und dessen angemessene rechtliche Gestaltung umzudeuten wäre. Zu prüfen sei vielmehr nur, ob für den unverändert gebliebenen Geschehnisablauf eine angemessene rechtliche Gestaltung gewählt worden sei.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich diesen Ausführungen vollinhaltlich an.

Auf den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass vorerst zu prüfen ist, ob der Geschehnisablauf – vor und nach der „Zwischenschaltung“ der beiden (im Alleineigentum des Herrn XY-1 stehenden ausländischen) Gesellschaften - unverändert geblieben ist. Da – wie bereits ausführlich dargelegt worden ist - Herr XY-1 sowohl vor als auch nach der „Zwischenschaltung“ (ausschließlich) zur persönlichen Leistungserbringung für die Bf. verpflichtet gewesen ist und da auch in der Höhe der von der Bf.

ausbezahlten Vergütungen sowohl vor als auch nach der „Zwischenschaltung“ keine nennenswerte Änderung eingetreten ist, ist von einem unverändert gebliebenen Geschehnisablauf auszugehen. In weiterer Folge ist daher (nur mehr) zu prüfen, ob in der „Zwischenschaltung“ der beiden (im alleinigen Eigentum des Herrn XY-1 stehenden ausländischen) Gesellschaften eine angemessene rechtliche Gestaltung zu erblicken ist. Hier kommt das Bundesfinanzgericht zu dem Ergebnis, dass für die „Zwischenschaltung“ der beiden (im alleinigen Eigentum des Herrn XY-1 stehenden ausländischen) Gesellschaften, deren vereinbarungsgemäß übernommenen Aufgaben wiederum (nur) durch Herrn XY-1 zu erfüllen gewesen sind, - wie bereits ausführlich dargelegt worden ist - keine außersteuerlichen Gründe vorlagen, sodass die „Zwischenschaltung“ nicht als angemessene rechtliche Gestaltung bezeichnet werden kann.

Der Beschwerde war daher schon vor dem Hintergrund dieses Erkenntnisses der gewünschte Erfolg zu versagen.

Im Erkenntnis vom 4. September 2014, Zl. 2011/15/0149, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Bezugnahme auf seine bisherige Rechtsprechung ausgeführt, dass Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige ist, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich sei – so der Verwaltungsgerichtshof weiter in seinen Ausführungen - in

erster Linie die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge; eine rechtliche Gestaltung sei nur dann unmaßgebend, wenn sie dem wirtschaftlichen Gehalt nicht entspreche. In weiterer Folge hat der Verwaltungsgerichtshof (in diesem Erkenntnis) die sog. „Drittanstellung“ eines Geschäftsführers einer GmbH über eine „zwischenengeschaltete“ (allenfalls auch: im Alleineigentum des Geschäftsführers stehende) Gesellschaft grundsätzlich für zulässig erachtet, es sei denn, die Zwischenschaltung wäre missbräuchlich (§ 22 BAO), das heißt nur zur Umgehung der sonst anfallenden lohnabhängigen Abgaben, erfolgt. Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes sind keine Gründe erkennbar, die dagegen sprechen würden, diese – vom Verwaltungsgerichtshof auf Gesellschaften mit beschränkter Haftung bezogenen – Grundsätze auch auf die – wie im gegenständlichen Fall vorliegende - „Drittanstellung“ von Vorstandsmitgliedern einer Aktiengesellschaft zu übertragen.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies Folgendes:

Zum Vorstandsmitglied einer Aktiengesellschaft kann nur eine natürliche Person (mit voller Geschäftsfähigkeit) bestellt werden. Ausgeschlossen von der Vorstandstätigkeit sind gemäß § 75 Abs. 2 AktG juristische Personen sowie Personengesellschaften. Nach dem Gesetz ist das Amt daher höchstpersönlich und unübertragbar (Kalss/Nowotny/Schauer, Österreichisches Gesellschaftsrecht, Seite 631, 3/247). Das bedeutet, dass – im Sinne der oa. Ausführungen – die Möglichkeit, eine Marktchance als Vorstandsmitglied einer Aktiengesellschaft zu nutzen, somit nur eine natürliche Person hat. Damit ist aber die Leistungserbringung (sowie die Einkunftserzielung) ausschließlich der natürlichen Person, nicht aber einer „zwischenengeschalteten“ juristischen Person oder Personengesellschaft zuzurechnen (so auch: VwGH vom 28. März 2012, Zl. 2009/08/0010; in diesem Sinn auch: Doralt, Drittanstellung: Zwischenengeschaltete GmbH steuerlich zulässig?, RdW 1/2015).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass nur Herr XY-1 höchstpersönlich die Möglichkeit hatte, die Marktchance als Vorstandsvorsitzender der Bf. zu nutzen, nicht aber (auch) die beiden in seinem Alleineigentum stehenden (ausländischen) Gesellschaften. Die von der Bf. ausbezahlten Entgelte sind daher schon aus diesem Grund Herrn XY-1 (persönlich) und nicht den beiden (in seinem Alleineigentum stehenden) „zwischenengeschalteten“ Gesellschaften zuzurechnen.

Da in den beiden „Dienstleistungsverträgen“ sichergestellt worden ist, dass die Leistungen ausschließlich von Herrn XY-1 zu erbringen sind, ist – im Sinne der Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes - nach dem wirtschaftlichen Gehalt Herr XY-1 Zurechnungsobjekt der gegenständlichen Einkünfte und nicht die beiden (nur formal) „zwischenengeschalteten“ Gesellschaften.

Da nach der Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes (nochmals: 4. September 2014, Zl. 2011/15/0149) eine sog. „Drittanstellung“ grundsätzlich zulässig ist, es sei denn, dass die Zwischenschaltung (nur) missbräuchlich erfolgt wäre, ist daher bei der Frage, ob die Vergütungen dem Vorstandsvorsitzenden Herrn XY-1 direkt oder ob sie den beiden in dessen Alleineigentum stehenden (ausländischen) Gesellschaften zuzurechnen sind, auch zu prüfen, ob die Zwischenschaltung der beiden (im Alleineigentum des Herrn XY-1

stehenden) Gesellschaften nur zur Umgehung der sonst anfallenden lohnabhängigen Abgaben erfolgt ist.

Nach § 22 Abs. 1 BAO kann durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein Mißbrauch 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.).

Ein Missbrauch ist eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; es ist dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (Ritz; BAO, Kommentar<sup>5</sup>, Rz 2 zu § 22 und die dort angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Vor diesem Hintergrund hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt die Ansicht vertreten, dass ein Zwischenschalten einer Gesellschaft, ohne dass von dieser Gesellschaft insoweit eine wirtschaftliche Funktion erfüllt wird, unangemessen ist (VwGH vom 30. April 2015, ZI. 2012/15/0162, unter Verweis auf seine bisherige Rechtsprechung).

Als Gründe für die Zwischenschaltung der beiden Gesellschaften hat die Bf. – wie bereits ausgeführt worden ist – einen Verzicht auf die persönliche Leistungserbringung durch Herrn XY-1, die Heranziehung von Dritten und ein damit in Zusammenhang stehendes Haftungsrisiko sowie Kostenminimierung für die Bf. und Gewinnmaximierung für Herrn XY-1 ins Treffen geführt. Dass bzw. aus welchen Gründen diese - von der Bf. für die Zwischenschaltung ins Treffen geführten - Argumente nicht dazu geeignet sind, die Zwischenschaltung der beiden Gesellschaften wirtschaftlich sinnvoll zu begründen, wurde ebenfalls bereits ausgeführt.

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes ist die Zwischenschaltung der beiden (im alleinigen Eigentum des Herrn XY-1 stehenden) Gesellschaften daher ausschließlich zu dem Zweck erfolgt, um die lohnabhängigen Abgaben zu umgehen.

Dem Finanzamt ist daher beizupflichten wenn es zu dem Ergebnis gelangt ist, dass die von der Bf. ausbezahlten Vergütungen Herrn XY-1 direkt und nicht den beiden in dessen Alleineigentum stehenden Gesellschaften zuzurechnen sind.

Zu den Säumniszuschlägen (für Lohnsteuer 2005-2007 und für Dienstgeberbeiträge 2005-2007):

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO (idF BGBl. I Nr. 142/2000) nach Maßgabe der folgenden Absätze Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht rechtzeitig entrichteten Abgabenbetrages (Abs. 2 leg. cit.).

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Gemäß § 43 Abs. 1 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten.

Dass die vorgeschriebenen Abgaben nicht (rechtzeitig) entrichtet und damit Säumniszuschläge verwirkt worden sind, ist unstrittig. Die Festsetzung von Säumniszuschlägen ist daher ebenfalls zu Recht erfolgt.

Zur Revision (Art. 133 Abs. 4 B-VG):

Eine Revision ist dann zulässig, wenn zu einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt oder wenn die Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet worden ist oder wenn das Verwaltungsgericht in seinem Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Zu der Frage "Zurechnung - Zwischenschaltung - Drittanstellung" gibt es eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der das Bundesfinanzgericht nicht abgewichen ist.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 2. Oktober 2015