

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R\*\*\*\*\* in der Beschwerdesache B\*\*\*\*\*, vertreten durch die AWT Treuhand Partner SteuerberaterGmbH, Im Gries 18, 6370 Kitzbühel, über die Beschwerde (vormals Berufung) vom 16. Juli 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 18. Juni 2012 betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für die Jahre 2008 bis 2010 zu Recht erkannt:

### I.

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben bleiben unverändert.

### II.

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

## Entscheidungsgründe

### 1. Verfahrensgang:

Als Ergebnis einer Außenprüfung setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 18. Juni 2012 den von der Abgabepflichtigen zu entrichtenden Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zu diesem Beitrag für die Jahre 2008 bis 2010 fest. Als Begründung wurde auf den Bericht gleichen Datums verwiesen.

In diesem Bericht wird neben anderen - in der Folge nicht bekämpften - Punkten darauf hingewiesen, dass Zahlungen der Abgabepflichtigen auf Grund eines Managementvertriebsvertrages an eine OG, deren einzige und unbeschränkt haftende Gesellschafter auch wesentlich an der Abgabepflichtigen beteiligt und deren Geschäftsführer sind, seitens des Finanzamtes als Zahlungen an die Gesellschafter-Geschäftsführer angesehen werden. Diese würden "Beträge für die Geschäftsführertätigkeit" und daher Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit

nach § 22 Z 2 EStG 1988 darstellen, welche in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien.

In der (damals) Berufung gegen diese Festsetzungen wurde die "unrichtige rechtliche Beurteilung" und die "unzutreffende Zurechnung der Einkünfte" beanstandet.

Voraussetzung für das Subsumieren eines Bezuges unter § 41 Abs 2 FLAG 1967 wäre, dass ein Rechtsverhältnis zwischen der GmbH und der wesentlich beteiligten Person bestehe und dieses dienstnehmerähnlich sei. Dazu werde die Meinung vertreten, dass eine Gesellschaft nicht Dienstnehmer sein könne und daher "das Verhältnis zwischen der verrechnenden OG und der Berufungswerberin auch nicht dienstnehmerähnlich sein" könne.

Weiters wurde dargestellt, dass die OG mit der (damals) Berufungswerberin einen Management-Vertriebsvertrag abgeschlossen habe, auf dessen Basis die OG den Vertrieb der von der (damals) Berufungswerberin hergestellten Produktpalette übernommen habe. Dafür wäre eine monatliche Basisprovision und eine umsatzabhängige Provision vereinbart worden. Unter Hinweis auf Rz 104 der Einkommensteuerrichtlinien wurde ein Durchgriff auf die hinter der zwischengeschalteten (Kapital-)Gesellschaft liegenden Gesellschafter erst ab 1. Jänner 2010 als möglich angesehen. Zudem spähe die Richtlinie ausdrücklich nur von (zwischengeschalteten) Kapitalgesellschaften und würde es sich nicht um höchstpersönliche Tätigkeiten handeln.

Die OG habe auch andere Kunden und im Jahr 2010 einen Dienstnehmer beschäftigt. Es bestünden außersteuerliche Gründe für die gegenwärtige Gestaltung, die ein Vorliegen von "Missbrauch" ausschließen würden.

Unter Hinweis auf ein beim Verwaltungsgerichtshof anhängiges Verfahren werde weiters um Aussetzung des gegenständlichen Verfahrens ersucht.

Letzterem Antrag wurde mit Bescheid vom 18. Juli 2012 entsprochen.

Mit Erkenntnis vom 24.9.2014, 2011/13/0092, hat der Verwaltungsgerichtshof über die der Aussetzung zu Grunde liegende Beschwerde entschieden. Nach Einholung von Stellungnahmen des Prüfers und der (nunmehr) Beschwerdeführerin erging mit 10. Februar 2015 eine abweisende Beschwerdevorentscheidung.

Nach Darstellung des bisherigen Verfahrenslaufes und der Wiedergabe der Beschwerde wurde begründet wie folgt:

An der Beschwerdeführerin seien zwei natürliche Personen jeweils wesentlich beteiligt und selbständig zur Geschäftsführung befugt. Bis inklusive März 2008 wären Geschäftsführerbezüge über die Lohnkonten abgerechnet und dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen worden. Diese beiden Gesellschafter-Geschäftsführer hätten sodann eine OG, an der die beiden in Rede stehenden Gesellschafter je zur Hälfte beteiligt wären, gegründet und wäre zwischen der Beschwerdeführerin und der OG ein "Management-Vertriebsvertrag" auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden. Mit Abschluss dieses Vertrages seien keine Geschäftsführerbezüge mehr über Lohnkonten abgerechnet worden. An Stelle der

Geschäftsführerbezüge hätten die beiden Gesellschafter Gewinnanteile aus der OG erhalten.

In der Folge wurde sodann der Inhalt des "Management-Vertrages" wiedergegeben. Dieser sei am 4. März 2008 abgeschlossen worden, obwohl die OG erst mit 4. April 2008 im Firmenbuch eingetragen worden sei. Es stelle sich somit die Frage nach der Rechtswirksamkeit des Vertrages und wieso eine neu gegründete Firma "aufgrund der früheren Tätigkeiten über umfangreiche Erfahrung im Verkauf bzw Unternehmensbereich" verfügen könne. Nicht nachvollziehbar wäre weiters, dass die Beschwerdeführerin der OG das Vertriebsrecht unentgeltlich eingeräumt habe, wäre dies unter Fremden doch nicht üblich. Der Management-Vertriebsvertrag wäre im Jahr 2009 zweimal geändert worden. Sowohl mit der ersten als auch mit der zweiten Änderung wäre jeweils die Basisprovision erhöht worden. Zusätzlich wäre mit der zweiten Änderung aus der bisherig umsatzabhängigen Provision eine "Fixprovision" geworden. Dies wäre - so die Angaben der Beschwerdeführerin - mit der Gründung einer 100%-Tochtergesellschaft in einem anderen Land in Zusammenhang gestanden und habe als Ausgleich für entfallende Umsätze der OG bzw zur Verhinderung der Geltendmachung eines Ausgleichsanspruches nach dem HVertrG gedient.

In der Folge listete das Finanzamt die von der OG an die Beschwerdeführerin gestellten Honorarnoten, welche die Bemessungsgrundlage für die in Beschwerde gezogenen Bescheide bildeten, auf und zeigte diverse Fehler in diesen auf.

Es treffe ferner nicht zu, dass die OG noch andere Kunden bzw einen Dienstnehmer beschäftigt hätte.

Die Abgabenbehörde erkenne somit keine außersteuerlichen Gründe für die Zwischenschaltung der OG. Insofern schließe die gewählte "Zwischenschaltungsstruktur" den Missbrauch iSd § 22 BAO nicht aus. Es läge auf der Hand, dass die an die OG bezahlten Beträge dem Ersatz der Geschäftsführerbezüge dienen sollten. Ein fremder Geschäftsführer würde nicht ohne weiteres, außer bei einer wirtschaftlichen Notlage, auf seinen Geschäftsführerbezug verzichten. Eine wirtschaftliche Notlage sei nicht vorgelegen. Die Zwischenschaltung der OG habe ausschließlich der Ersparnis der Lohnnebenkosten gedient.

Die Beschwerdeführerin stellte einen Vorlageantrag. In einer Ergänzung zu diesem führte sie mit Eingabe vom 14. April 2015 weiter aus, dass eine OG zwar mit der Eintragung ins Firmenbuch entstehe, dieser aber bereits nach ihrer Errichtung und somit vor Entstehung Handlungen ihrer Gesellschafter zuzurechnen sind. Der Management-Vertriebsvertrag sei somit der OG zuzurechnen.

Weiters wäre klar zu stellen, dass beide Gesellschafter der OG über langjährige Erfahrungen im Vertrieb von IT-Produkten verfügen würden. Dies ergäbe sich klar aus ihrer bisherigen beruflichen Tätigkeit.

Der abgeschlossene Management-Vertriebsvertrag enthalte alle Merkmale eines klassischen Handelsvertretervertrages basierend auf den ergänzenden gesetzlichen Regeln des Handelsvertretergesetzes. Vergleichbare Verträge würden im Wirtschaftsleben

tagtäglich abgeschlossen werden. Der entgeltliche Erwerb eines Vertriebsrechtes durch Handelsvertreter bei Einräumung bzw Vertragsabschluss sei die absolute Ausnahme. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Management-Vertriebsvertrages habe die Beschwerdeführerin ihre Produkte beinahe ausschließlich verkauft. Alle Verkäufe im gesamten Vertretungsgebiet seien ausschließlich über die Beschwerdeführerin fakturiert worden. Verbunden mit dem Unternehmenswachstum wäre in einem anderen Land ein Tochterunternehmen gegründet worden, welches sodann das dortige Verkaufsgebiet selbständig betreut habe. Auch habe es umfangreiche Veränderungen im Produktbereich gegeben und wäre zB ein Produkt entwickelt worden, das im Kern einen Mietvertrag verbunden mit einem Wartungsvertrag darstelle und die Kunden jeweils für Zeiträume von vier bis fünf Jahren binde, ohne dass diesem Geschäft ein Kaufvertrag zugrunde liegen würde. Da der Provisionsanspruch laut ursprünglich abgeschlossenen Vertrag jeweils mit Zahlungseingang beim Geschäftsherren entstanden wäre, hätte diese Veränderung dazu geführt, dass trotz der abgeschlossenen Geschäftsvermittlung der OG der (letzte) Provisionsanspruch erst mit der letzten Mietzahlung nach 48 oder 60 Monaten entstanden wäre. Im Zuge von diesen laufenden Veränderungen im Bereich der Produkte und des Verkaufsgebietes wäre auch der Management-Vertriebsvertrag mehrmals angepasst worden.

Auch wenn es zutreffen würde, dass die Beschwerdeführerin die dominante Kundin der OG gewesen sei, habe die OG im Jahr 2010 einen Umsatz von netto € 6.450,00 mit einer anderen Kundin erwirtschaftet. In den auf die Beschwerdejahre folgenden Jahren wären wesentliche Umsätze auch außerhalb der Geschäftsverbindung mit der Beschwerdeführerin getätigt worden. Im Jahresabschluss 2013 hätten die Umsätze mit der Beschwerdeführerin nur mehr 38,89% betragen und habe es neben der Beschwerdeführerin noch drei weitere Kunden gegeben. Diese Anzahl solle zukünftig noch weiter ausgebaut werden.

Im Jahr 2010 wären der Beschwerdeführerin Lohnkosten für die Beschäftigung eines Dienstnehmers angefallen, welcher wegen seiner Tätigkeit ausschließlich für einen Gesellschafter jedoch durch diesen bei der Krankenkasse angemeldet worden sei.

Die Randziffer 104 der EStRL wäre erst ab 2010 möglich.

Für die Einschaltung der OG würden wesentliche außersteuerliche Gründe bestehen. Diese wären darin zu sehen, dass die Beschwerdeführerin durch das umsatzabhängige Entgelt die Möglichkeit gehabt hätte, bei Umsatzrückgängen auch die Kosten sofort entsprechend anzupassen. Im Geschäftsjahr 2013 wäre das umsatzabhängige Entgelt der OG um mehr als 50% zurückgegangen.

Mit Vorhalt vom 20. Juli 2018 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt um weitere Sachverhaltserhebungen bzw -feststellungen. Das Finanzamt übermittelte daraufhin eine mit dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin aufgenommene Niederschrift. Daraus ergibt sich, dass der Gegenstand der Geschäftstätigkeit der im Jahr 2001 gegründeten Beschwerdeführerin der Vertrieb von [Gegenstand] sei. Dieser habe sich seit der Gründung nicht verändert.

Die Beschwerdeführerin habe neben den beiden Geschäftsführern eine größere Anzahl von Dienstnehmern beschäftigt, die sich organisatorisch in die Bereiche Verwaltung, Technik, Forschung und Entwicklung sowie Vertrieb aufteilten. Ein Geschäftsführer sei bis März 2008 für sämtliche Bereiche der inneren Verwaltung (Rechnungswesen inklusive Angebote bzw Abrechnung an die Kunden und Personal) verantwortlich gewesen.

Der andere Geschäftsführer habe die Bereiche Technik, Forschung und Entwicklung verantwortet und den Vertrieb, den ein Mitarbeiter leitete, kontrolliert.

Bis Ende des Jahres 2010 habe die Beschwerdeführerin eine sogenannte "Business Partner Strategie" verfolgt, was bedeutet, dass kein Eigenvertrieb habe durchgeführt werden sollen, sondern dieser durch die Business Partner erfolgen habe sollen. Diese Strategie habe sich jedoch später als nicht zielführend herausgestellt.

Bis zum März 2008 wäre der Vertrieb, die Akquise von Neukunden und die Betreuung der bestehenden Kunden vom oben genannten Mitarbeiter ausgeführt worden. Dieser habe die Verkaufstätigkeit und die Betreuung der Business Partner auch danach weiterhin ausgeführt. Daneben habe die OG dann den Direktvertrieb der Produkte der Beschwerdeführerin erledigt.

Betriebsintern hätten sich durch die Beauftragung der OG vor allem die Verantwortlichkeiten geändert. Der eine Geschäftsführer habe die Bereiche Technik sowie Forschung und Entwicklung an einen erfahrenen Techniker, der andere Geschäftsführer wesentliche Aufgaben im Bereich Anbotstellung, Fakturierung und Rechnungswesen an zwei Mitarbeiterinnen abgegeben.

Im Jahr 2010 habe ein Geschäftsführer für 3,5 Monate einen Dienstnehmer beschäftigt, der die Außendiensttermine koordinierte. Da die Tätigkeit den Auftrag der Beschwerdeführerin betroffen habe, wären die damit zusammenhängenden Kosten als Betriebsausgaben der OG angesetzt worden.

Beginnend mit dem Jahr 2010 habe die OG auch Umsätze mit anderen Kunden als der Beschwerdeführerin getätigt. Dabei handle es sich um [Leistungen]. Beabsichtigt sei eine Erweiterung des Tätigkeitsbereiches im Bereich der [Leistung2]. Das Arbeiten im Hintergrund sei Teil der strategischen Ausrichtung der OG. Auffällige Werbeauftritte der OG wären wegen der teilweise so sensiblen Tätigkeitsbereiche "mitunter nachteilig". Sowohl die Beschwerdeführerin als auch die OG firmieren unter der gleichen Adresse. Die wesentliche Tätigkeit der OG erfolge aber im Außendienst. Beide Gesellschafter der OG würden in ihren Eigenheimen über entsprechend eingerichtete Arbeitsräume verfügen. Von der OG würden keinerlei Räumlichkeiten oder sonstige Infrastruktur der Beschwerdeführerin mitverwendet.

Mit der Gründung der OG wäre das wirtschaftliche Ziel verfolgt worden, für eine Mehrheit von Kunden im Bereich der [Gegenstand2] ein Angebot zu schaffen. Da sich dieses Angebot auch an Unternehmen, die die Beschwerdeführerin als Konkurrenzunternehmen sehen würden, aber vor allem auch an Einrichtungen, die sich in einer "Art von Notlage" befinden würden, richten habe sollen, wäre die Beschwerdeführerin als Träger für dieses Angebot nicht in Frage gekommen.

## 2. Sachverhalt und Beweiswürdigung:

Der nachfolgende Sachverhalt ergibt sich unbestritten aus dem Akteninhalt bzw auf Grund nachfolgender Überlegungen:

- Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), an deren Stammkapital die beiden selbständig vertretungsberechtigten Geschäftsführer im streitgegenständlichen Zeitraum zu jeweils 43% beteiligt sind.  
Unternehmensgegenstand ist der Vertrieb von [Gegenstand].
- Nach den vorliegenden Lohnkonten der Jahre 2007 und 2008 wurden an die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer bis inklusive März 2008 monatlich Geschäftsführerbezüge ausbezahlt und DB- und DZ-pflichtig abgerechnet.
- Anfang April 2008 wurde eine Offene Gesellschaft (OG) im Firmenbuch eingetragen. Unbeschränkt haftende Gesellschafter sind die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin.  
Unternehmensgegenstand ist die [Gegenstand2].
- Beide Gesellschaften firmieren unter der gleichen Adresse, wobei die Infrastruktur und das Personal der GmbH nach den Angaben der Beschwerdeführerin von der OG nicht benutzt wird und letztere daher über keine eigene Infrastruktur am Betriebsstandort verfügt.
- Die OG wurde mangels eigenen Personals ausschließlich durch ihre Gesellschafter tätig. Dies unbeschadet des Umstandes, dass für einen kurzen Zeitraum im Jahr 2010 Lohnkosten im Rechenwerk (nach den Ausführungen in der Ergänzung des Vorlageantrages) der GmbH bzw (nach den Ausführungen in der Fragenbeantwortung vom 10. August 2018) der OG aufscheinen, welche aber ein Dienstverhältnis betreffen, welches einer der Gesellschafter-Geschäftsführer persönlich abgeschlossen hatte.
- Die beiden Geschäftsführer verfügten durch die langjährigen beruflichen Erfahrungen über entsprechende Kenntnisse im Vertrieb/Verkauf (Schreiben der Beschwerdeführerin vom 10. April 2015).
- Zwischen der Beschwerdeführerin und der OG wurde mit Wirkung ab 4. März 2008 ein Management-Vertriebsvertrag abgeschlossen. Inhalt dieses Vertrages war der Vertrieb näher aufgelisteter Produkte der GmbH durch die OG in Europa sowie die Akquise von Neukunden und die Betreuung von bestehenden It Kunden im Hinblick auf die Aufrechterhaltung/Erweiterung und Verlängerung der bestehenden Wartungsvereinbarungen. Als Entgelt für die Tätigkeit der beiden Gesellschafter wurde eine monatliche Basis(fix)provision und eine umsatzabhängige Provision vereinbart. Der Management-Vertriebsvertrag wurde im Jahr 2009 zweimal geändert. Im Juni 2009 wurde die Basis(fix)provision erhöht, im November 2009 wurde die Basis(fix)provision neuerlich erhöht und die umsatzabhängige Provision in eine zusätzliche Fixprovision umgewandelt (von der Beschwerdeführerin vorgelegte Verträge).
- Die vertraglichen Vereinbarungen über die finanzielle Honorierung wurden in der praktischen Umsetzung nicht (immer) eingehalten und enthalten die an die Beschwerdeführerin gestellten Rechnungen Fehler. So hat das Finanzamt in der

Beschwerdevorentscheidung unbestritten diverse Abweichungen festgehalten. Im Übrigen wurde in der Beschwerdevorentscheidung die Berechnung der Bemessungsgrundlage für die (vorliegend strittige) Festsetzung detailliert angeführt und blieb diese der Höhe nach unbestritten.

- Die beiden wesentlich Gesellschafter übten durchgängig die Funktion als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin aus. Dies ab April 2008 nach den Angaben im Verwaltungsverfahren unentgeltlich. Ab diesem Zeitpunkt wurden jedoch Leistungen der OG der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellt.
- Die Gesellschafter-Geschäftsführer waren für die Beschwerdeführerin bis ins Jahr 2008 tätig:
  - GF1: im Rahmen der "inneren Verwaltung", vor allem Rechnungswesen inkl Angebote und Abrechnung
  - GF2: im Rahmen der Technik, Forschung und Entwicklung sowie Kontrolle des Vertriebes
- Für den Vertrieb, die Akquise von Neukunden und die Betreuung von bestehenden Kunden war ein Mitarbeiter zuständig.
- Nach Beauftragung der OG änderten sich - nach den Angaben der Beschwerdeführerin - im Unternehmen "vor allem die Verantwortlichkeiten". Wesentliche Aufgaben im Bereich Anbotstellung, Fakturierung und Rechnungswesen wurden durch zwei Mitarbeiterinnen übernommen. Ein "erfahrener Techniker" wurde mit den Bereichen Technik sowie Forschung und Entwicklung betraut. Für die Verkaufstätigkeit und Betreuung der Business Partner war weiterhin der gleiche Mitarbeiter wie zuvor zuständig. Der Direktvertrieb wurde neben diesem Mitarbeiter (auch) durch die OG übernommen (Fragenbeantwortung vom 10. August 2018 Pkt 5).  
Dazu ist sachverhaltsmäßig davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin, wie von ihr selbst ausgeführt, im Rahmen der bisherigen Tätigkeit über eine entsprechende Struktur mit vorhandener Infrastruktur und sachkundigem Personal verfügte, um die von ihr entwickelten Produkte am Markt entsprechend zu platzieren und zu verkaufen. Dazu wurden mehrere Dienstnehmer (im Jahr 2010 17) beschäftigt, die sich organisatorisch in mehrere Bereiche, ua auch im Bereich "Vertrieb", aufteilten. Diese Struktur wurde auch nach Beauftragung der OG weiterhin beibehalten und verfügte die Beschwerdeführerin auch über einen professionellen Außenauftritt.
- Im Gegensatz dazu verfügte die OG nach den Angaben der Beschwerdeführerin über keine betriebliche Infrastruktur und keinen Außenauftritt (Fragenbeantwortung vom 10. August 2018 Pkt 9). Die vertraglich festgelegten Vertriebs- und Betreuungsleistungen wurden ausschließlich durch die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, die gleichzeitig auch die einzigen Gesellschafter der OG sind, erbracht und waren diese im Außendienst tätig und verfügten über Arbeitsräume in ihren Eigenheimen.
- Die Gesellschafter der OG erbrachten im streitgegenständlichen Zeitraum im wirtschaftlichen Verkehr keinerlei Vertriebsleistungen für andere Kunden als die Beschwerdeführerin. Auch für die Folgezeit wird solches nicht behauptet. Die

wirtschaftlich in Erscheinung tretende Tätigkeit der OG beschränkte sich beginnend im Jahr 2010 auf die [Gegenstand2]. Mit diesem Aufgabenbereich (Fragenbeantwortung vom 10. August 2018 Pkt 9) wird auch erklärt, warum die OG, wie dies für Vertriebsleistungsanbieter üblich wäre, über keinen entsprechenden Außenauftakt verfügt.

- Als außersteuerliche Gründe für die Zwischenschaltung der OG wird im Zuge des Verwaltungsverfahrens angegeben, dass
  - mit der Gründung der OG das wirtschaftliche Ziel verfolgt worden sei, für eine Mehrheit von Kunden im Bereich der [Gegenstand2] ein Angebot zu schaffen, für welches die Beschwerdeführerin nicht in Frage gekommen sei (Fragenbeantwortung vom 10. August 2018 Pkt 9) und
  - durch das umsatzabhängige Entgelt für die Beschwerdeführerin die Möglichkeit bestanden hätte, bei Umsatzrückgängen auch die Kosten sofort entsprechend anzupassen (Ergänzung der Beschwerde vom 14. April 2015).

### 3. Rechtslage:

§ 22 Abs 1 BAO bestimmt, dass durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden kann. 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 (§ 22 Abs 2 BAO).

Nach § 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.

§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 bestimmt, dass die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

§ 41 Abs 1 FLAG 1967 normiert, dass den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist. Nach Abs 2 der genannten Bestimmung sind Dienstnehmer ua an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988. Der Beitrag des Dienstgebers ist nach § 41 Abs 3 FLAG 1967 von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage).

Arbeitslöhne sind ua Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Nach § 122 Abs 7 WKG können die Landeskammern zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 WKG anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Gemäß Abs 8 leg cit kann die Bundeskammer kann zur Bedeckung ihrer Aufwendungen eine Umlage nach Abs 7 festlegen.

#### 4. Erwägungen:

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die im Namen einer OG an die Beschwerdeführerin verrechneten Vergütungen aus einem Management-Vertriebsvertrag direkt den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern der Beschwerdeführerin, welche auch die einzigen Gesellschafter der OG sind, zuzurechnen sind.

Zur Zwischenschaltung einer Personengesellschaft hat der Verwaltungsgerichtshof festgehalten, dass es auch in einem solchen Fall, wie bei Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft, zu einer Zurechnung des vereinbarten Entgeltes an die die Leistung erbringende(n) natürliche(n) Person(en) kommen kann (vgl VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092, mwN).

Gleichermaßen ist es auch nicht von entscheidender Bedeutung, ob seitens der zwischengeschalteten Gesellschaft Geschäftsführer- oder Leistungen im operativen Bereich durch die Gesellschafter der diese bezahlenden Gesellschaft erbracht werden.

Aus der Judikatur des VwGH ergibt sich weiter, dass eine Zwischenschaltung einer Kapital- oder Personengesellschaft, nicht anzuerkennen ist, wenn Hintergrund dieser Zwischenschaltung eine missbräuchliche Gestaltung iSd § 22 BAO, ein Scheingeschäft iSd § 23 BAO oder sich die Einbindung der Gesellschaft überhaupt nur in der Ausstellung von Rechnungen erschöpft, diese also nur als Zahlstelle dient (vgl die Erwägungen im oben angeführten Erkenntnis).

##### a) Missbrauch (§ 22 BAO):

Grundsätzlich steht es jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht wird. Die Grenzen dieser dem Abgabepflichtigen eingeräumten Gestaltungsfreiheit sind im Abgabenrecht grundsätzlich durch die Bestimmungen der §§ 21 bis 24 BAO gezogen. Nur im Bereich der in diesen Gesetzesbestimmungen im Einzelnen umschriebenen Tatbestände ist die Abgabenbehörde berechtigt und verpflichtet, bei der

Erhebung der Abgaben von der Gestaltung der Vertragsparteien abzugehen (vgl VwGH 6.11.1991, 89/13/0093).

Unter Missbrauch ist eine rechtliche Gestaltung zu verstehen, 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 (vgl zB VwGH 18.10.2006, 2003/13/0031; VwGH 1.3.2007, 2006/15/0070; VwGH 1.10.2008, 2006/13/0036; VwGH 25.2.2009, 2006/13/0111; VwGH 5.4.2011, 2010/16/0168; VwGH 30.4.2015, 2012/15/0162; ebenso Ellinger/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup>, § 22 Anm 2).

Eine ungewöhnliche Gestaltung ist allerdings kein Missbrauch iSd § 22 BAO, wenn für sie außersteuerliche Gründe vorliegen. Dabei ist es Sache des Abgabepflichtigen, die außersteuerlichen Gründe darzutun (vgl VwGH 7.11.1989, 86/14/0203, oder VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176).

Im vorliegenden Fall wurde zwischen der Beschwerdeführerin (vertreten durch ihre beiden wesentlich beteiligten Geschäftsführer) und einer OG (vertreten durch die gleichen Personen) ein Vertragsverhältnis mit dem Inhalt abgeschlossen, dass die OG durch die in Rede stehenden Personen Vertriebsleistungen für bestimmte Produkte der Beschwerdeführerin erbringt. Dass hier tatsächlich personenbezogene (höchstpersönliche) Leistungen vereinbart wurden, ergibt sich klar aus § 8 des Management-Vertriebsvertrages, nach welchem der Vertrag mit sofortiger Wirkung endet, wenn "derjenige Gesellschafter aus der Vertretergesellschaft ausscheidet, der zur höchstpersönlichen Wahrnehmung der Vermittlungs- bzw. Abschlusstätigkeit verpflichtet ist". Auch wenn diese Formulierung in der Einzahl verfasst wurde, ergibt sich aus dem Vorbringen der Beschwerdeführerin (Ergänzung der Beschwerde vom 14. April 2015 zum Pkt "Erfahrungen im Vertrieb"), dass - nach dem Vertragsinhalt - beide Gesellschafter der OG (und ausschließlich diese) für die Beschwerdeführerin tätig werden sollten. Die zwischengeschaltete OG verfügt - im Gegensatz zur Beschwerdeführerin - über keinerlei eigene betriebliche Struktur und keinen für eine Vertriebstätigkeit unerlässlichen Außenauftritt.

Es steht somit fest, dass die Beschwerdeführerin nicht nur durch das Know-How ihrer Gesellschafter-Geschäftsführer, sondern auch auf Grund des sonstigen von ihr beschäftigten Personals, der vorhandenen Infrastruktur sowie ihre Bekanntheit durch ihre Beteiligung am Markt und ihren Außenauftakt effektiv und problemlos den (Direkt-)Vertrieb selbst durchführen hätte können. Dass bei einem derartigen Sachverhalt ein Vertrag mit einer anderen Firma abgeschlossen wird, die neu gegründet und ohne ein Angebot an Fähigkeiten, die im Unternehmen der Beschwerdeführerin nicht bereits vorhanden sind, mit problemlos durch die Beschwerdeführerin selbst durchführbaren Aufgaben betraut wird, ist ungewöhnlich. Ebenso ungewöhnlich ist, dass die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer mit Abschluss dieses Vertrages auf ihre (den

Lohnnebenkosten unterliegenden) Vergütungen aus der Geschäftsführer- und sonstigen Tätigkeit für die Beschwerdeführerin zur Gänze "verzichten". Eine Vorgangsweise, die allenfalls erklärbar wäre, wenn sich die Beschwerdeführerin in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befunden hätte, was aber gegenständlich weder behauptet wurde noch aus sonstigen Umständen erkennbar ist (vgl die unwidersprochenen Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung). Vielmehr wurde die bisherige Entlohnung offenbar durch die auf den Zahlungen der Beschwerdeführerin beruhenden Gewinnanteile aus der OG ersetzt.

Es stellt sich daher die Frage, welche Gründe, mit Ausnahme der Einsparung von Lohnnebenkosten, für die Zwischenschaltung der OG ausschlaggebend waren. Diese Gründe sind nach der Rechtsprechung des VwGH von der Beschwerdeführerin darzulegen.

Dazu wird einerseits ausgeführt, dass mit der Gründung der OG (von den Gesellschafter-Geschäftsführern der Beschwerdeführerin) das wirtschaftliche Ziel verfolgt worden sei, für eine Mehrheit von Kunden im Bereich der [Gegenstand2] ein Angebot zu schaffen, für welches die Beschwerdeführerin (aus Konkurrenzgründen) nicht in Frage gekommen sei. Dieser Argumentation widerspricht einerseits § 9 des Vertrages, nach dem der OG die Förderung von Wettbewerbsunternehmen untersagt ist. Es wäre somit der OG allgemein untersagt, Konkurrenzunternehmen, die im Wettbewerb mit der Beschwerdeführerin stehen, zu unterstützen. Im Übrigen ist andererseits mit Sicherheit davon auszugehen, dass Konkurrenzunternehmen der Beschwerdeführerin ohnehin in Kenntnis über die Funktionen der Gesellschafter der OG bei der Beschwerdeführerin sind.

Abgesehen davon ist nicht zu beurteilen, ob die Gründung der OG wirtschaftlich verständlich und sinnvoll war, sondern ausschließlich die Zwischenschaltung dieser zu Vertriebszwecken. Unbestritten ist davon auszugehen, dass die OG ihre Tätigkeit im Bereich der [Gegenstand2] entfalten sollte und somit ein gänzlich anderes Geschäftsfeld zum Gegenstand hat, als den Vertrieb von Produkten eines Unternehmens. In diesem Sinn ist es auch für die hier zu entscheidende Problematik nicht relevant, dass die OG erstmals gegen Ende des Prüfungszeitraumes einen Beratungsvertrag mit einem anderen Kunden abschließen und in den Folgejahren weitere Kunden im Bereich der [Gegenstand2] gewinnen konnte. Hier entfaltete die OG eine unternehmerische Tätigkeit in einem gänzlich anderen Bereich als die Beschwerdeführerin. Umso unverständlicher ist es, dass die OG für ein an sich ihrem Unternehmensbereich fremdes Aufgabengebiet zwischengeschaltet wurde.

Als zweiter außersteuerlicher Grund wurde genannt, dass durch das umsatzabhängige Entgelt für die Beschwerdeführerin die Möglichkeit bestanden hätte, bei Umsatzrückgängen auch die Kosten sofort entsprechend anzupassen. Dazu ist festzustellen, dass nach dem vorgelegten Vertrag bereits ursprünglich eine sehr hohe umsatzunabhängige Basisprovision vereinbart und damit jedenfalls zu bezahlen war. Zudem wurde in der ersten Vertragsänderung diese Basisprovision noch erhöht und mit der zweiten Vertragsänderung neben einer neuerlichen Erhöhung der Basisprovision auch die ursprünglich umsatzabhängige Provision in eine zusätzliche Fixprovision

umgewandelt. Wie bei einem derartigen Sachverhalt (nach der zweiten Vertragsänderung mit einer ausschließlich umsatzunabhängigen Fixprovision und einer Kündigungsfrist von sechs Monaten) eine sofortige Kostenanpassung bei Umsatzrückgängen möglich wäre, bleibt völlig im Dunkeln. Tatsächlich wird durch die Zwischenschaltung der OG und die vertraglichen Vereinbarungen eine sofortige bzw zeitnahe Reaktion auf Umsatzrückgänge verunmöglicht. Würde man dem vorgebrachten Argument entsprechen wollen, wäre eine unmittelbar mit den Geschäftsführern persönlich getroffene Vereinbarung, nach welcher diese - neben ihren Geschäftsführer(fix)bezügen - eine umsatzabhängige Entlohnung für ihre Tätigkeit im Vertrieb erhalten, wesentlich zielführender. Es kann also auch dieses Vorbringen nicht als tatsächlich bestehender außersteuerlicher Grund für die Zwischenschaltung der OG herangezogen werden.

Auf Grund dieser Überlegungen steht für das Bundesfinanzgericht - wie auch bereits durch das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung thematisiert - fest, dass keine anderen Gründe für die Zwischenschaltung der OG vorliegen, als eine Ersparnis von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie der Kommunalsteuer. Damit liegt ein Anwendungsfall des § 22 BAO vor und sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Dies bedeutet die Zurechnung der von der Beschwerdeführerin bezahlten Vergütungen direkt an die beiden zur höchstpersönlichen Leistungserbringung verpflichteten Personen.

#### b) Scheingeschäft (§ 23 BAO):

Ein Scheingeschäft (iSd § 916 ABGB ) liegt vor, wenn sich die Parteien dahin gehend geeinigt haben, dass das offen geschlossene Geschäft nicht oder nicht so gelten soll, wie die Erklärungen lauten, wenn also die Parteien einverständlich nur den äußerem 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. Das Scheingeschäft setzt somit gemeinsamen Vorsatz voraus, der schon im Zeitpunkt des Zustandekommens des Scheinvertrages gegeben sein muss (zB OGH 6.9.1989, 1 Ob 608/89, RZ 1991, 46; VwGH 28.1.2005, 2000/15/0214).

Zum Wesen eines Scheingeschäftes gehört auch, dass die Parteien übereinkommen, den äußerem Schein des Abschlusses von Rechtsgeschäften zu wahren (VwGH 19.1.2005, 2000/13/0162, 2000/13/0165; VwGH 24.10.2005, 2001/13/0263).

Im vorliegenden Fall könnte auch von einem Scheingeschäft auszugehen sein. Vorauszuschicken ist, dass die beiden wesentlich beteiligten Mehrheits-Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin und die beiden Gesellschafter der OG die gleichen Personen sind und somit der gegenständliche Management-Vertriebsvertrag für beide Vertragsteile von den gleichen Personen unterzeichnet wurde.

Unbestritten (vgl den vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung thematisierten Umstand, seitens der OG überhöhte Rechnungen gestellt und von der Beschwerdeführerin überhöhte Zahlungen geleistet wurden bzw unbeanstandet Rechnungen mit falschen Leistungszeiträumen gestellt und bezahlt wurden) wurden die vertraglichen Vereinbarungen nicht durchgängig eingehalten. Daraus könnte abzuleiten sein, dass tatsächlich der Abschluss eines den Grundsätzen der Fremdüblichkeit entsprechenden Rechtsgeschäftes gar nicht beabsichtigt war, sondern lediglich eine äußere Form gewählt wurde, ohne jedoch die getroffenen Vereinbarungen umzusetzen. Für eine derartige Sichtweise spräche - wie bereits oben ausgeführt - auch, dass Inhalt des Vertrages - aus der Sicht der OG - unternehmensfremde Vertriebsleistungen waren und dazu keine entsprechende betriebliche Infrastruktur und auch kein Außenauftakt vorhanden war. Dazu kommt der Umstand, dass - wiederum aus der Sicht der OG - die einzigen für eine Leistungserbringung in Frage kommenden Personen die beiden wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin waren, während bei der Beschwerdeführerin bereits eine unternehmerische Struktur und Personal auch für den Vertrieb vorhanden war. Im Übrigen ist der Homepage der Beschwerdeführerin aktuell zu entnehmen, dass von der Beschwerdeführerin Vertriebspersonal zur Aufnahme gesucht wird. Aus diesen Gründen liegt auch die Annahme nahe, dass mit der formalen Zwischenschaltung der OG lediglich eine Rechnungslegung verbunden war, sonstige Leistungen durch die Gesellschaft als reine "Zahlstelle" jedoch nicht erbracht wurden bzw werden konnten und die vertragliche Vereinbarung bereits in diesem Bewusstsein geschlossen wurde.

Vielmehr liegt nahe, dass die Zahlungen aus diesem Vertragsverhältnis den Ersatz der bisher bezogenen Geschäftsführervergütungen darstellen könnten, bewegt sich die Basisprovision doch der Höhe nach in jenem Bereich, der zuvor als Geschäftsführervergütung zur Auszahlung gebracht wurde. Zudem ist durch die Abweichungen von den vertraglichen Vereinbarungen ab September 2009 (bis zur Umstellung auf eine ausschließlich Fixzahlung) auch ersichtlich, dass die Zahlungen nach den persönlichen Entscheidungen der Gesellschafter-Geschäftsführer erfolgten und/oder sich an der Ertragssituation der Beschwerdeführerin orientierten.

### c) Zurechnung der Einkünfte:

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts Anderes ergibt. Bei der Einkünftezurechnung kommt es auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über

die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern, aber auch nicht - wie etwa im Bereich des § 22 BAO - auf das Vorliegen eventueller "außersteuerlicher Gründe" für eine vorgenommene Gestaltung an (vgl etwa VwGH 2.2.2010, 2007/15/0194, mwN).

Im Erkenntnis VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012, führte der Gerichtshof aus, dass die Existenz einer Gesellschaft zwar nicht beiseite geschoben werden könne, jedoch die Frage zu beantworten sei, ob die Gesellschaft tatsächlich den Zwecken diene, die vorgegeben werden. Wenn dies zu verneinen sei, wenn etwa die Gesellschaft am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teilnehme oder zwischengeschaltet nicht sinnvolle Funktionen erfülle, seien die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeit nicht der Gesellschaft, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit zuzurechnen.

Im vorliegenden Fall steht im Ergebnis fest, dass die (zwischengeschaltete) OG im Prüfungszeitraum mit Ausnahme eines einzigen übernommenen Auftrages im Bereich der [Gegenstand2] im Jahr 2010 nur insoweit in Erscheinung getreten ist, als sie Vertragspartnerin des Management-Vertriebsvertrages war. Nach den Eintragungen im Firmenbuch und der Fragenbeantwortung vom 10. August 2018 erfolgte die Gründung der OG mit dem wirtschaftlichen Ziel im Bereich der [Gegenstand2] tätig zu werden. Da es sich dabei um eine von einer Vertriebstätigkeit völlig andere Tätigkeit handelt, sind die - erst ab dem letzten Jahr des Prüfungszeitraumes - im Bereich der [Gegenstand2] erzielten (geringfügigen) Umsätze für die gegenständliche Beurteilung ebenso wenig von Relevanz, wie der Umstand, dass im Laufe der auf den Prüfungszeitraum folgenden Jahre mehrere Kunden im Bereich der [Gegenstand2] gewonnen werden konnten. Zudem steht fest, dass die Vertriebstätigkeit ausschließlich durch die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin erbracht wurde und dies auch klar vertraglich so vereinbart war (vgl § 8 Pkt 4 lit a des Management-Vertriebsvertrages, aus dem sich die höchstpersönliche Arbeitspflicht und auch eine Verknüpfung mit der Geschäftsführungs- und Vertretungstätigkeit ergibt). Mangels weiterem Personal war es für die zwei Gesellschafter auch gar nicht anders möglich, als die Leistungen höchstpersönlich zu erbringen. Bei einem derartigen Sachverhalt sind die von der Beschwerdeführerin geleisteten Vergütungen deren beiden Gesellschaftern direkt zuzurechnen. Im oben letztgenannten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof eine derartige Zurechnung in einem vergleichbaren Fall auch als nicht rechtwidrig erkannt. Im vorliegenden Fall kommt noch hinzu, dass die OG zwar unter der gleichen Adresse wie die Beschwerdeführerin angesiedelt war, ohne dort und auch sonst über eine betriebliche Struktur oder einen Außenauftakt zu verfügen. Die von den Gesellschaftern offenbar benutzten Arbeitsräume in deren Eigenheimen sind den Gesellschaftern zuzurechnen.

d) Art der Einkünfte:

Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer waren im streitgegenständlichen Zeitraum jeweils wesentlich am Stammkapital der Beschwerdeführerin beteiligt und deren

Geschäftsführer. Zudem erfüllten sie für die Beschwerdeführerin Vertriebsaufgaben. Die von der Beschwerdeführerin geleisteten Vergütungen sind - wie oben stehend dargelegt - unmittelbar den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern zuzurechnen und stellen Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988) dar, da die beiden Gesellschafter in funktioneller Hinsicht auf Dauer einen Teil des Organismus der Beschwerdeführerin bildeten. Es kann letztlich dahingestellt bleiben, ob hier eine Geschäftsführungstätigkeit oder eine Tätigkeit in operativen Bereich der Beschwerdeführerin abgegolten wurde, weil in beiden Fällen eine Vergütung für persönliche Arbeitsleistungen erfolgt, die unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu subsumieren ist. Auf Grund der Höhe der Beteiligung ist diese Eingliederung ausreichend für die Beurteilung der Art der Einkünfte und wurden in den Eingaben der Beschwerdeführerin gegen diese bereits vom Finanzamt vorgenommene Beurteilung auch keinerlei konkreten Einwendungen erhoben.

Einkünfte nach § 22 Abs 2 Teilstrich 2 EStG 1988 unterliegen dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Vom Finanzamt wurden in der Beschwerdevorentscheidung detailliert jene Zahlungen dargestellt, die die Bemessungsgrundlage für die vorstehend genannten Abgaben bilden. Auch dazu erfolgte kein abweichendes Vorbringen.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

##### 5. Zulässigkeit einer Revision:

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

Im vorliegenden Fall hat sich das Bundesfinanzgericht an der bestehenden und einheitlichen Judikatur (vgl die erwähnten Erkenntnisse des VwGH) orientiert. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher nicht zu lösen.

Innsbruck, am 5. November 2018

