

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R und die weiteren Mitglieder S im Beisein der Schriftführerin T in der Beschwerdesache der Bw., vertreten vom DrA, vom 5. Juli 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 15. Mai 2013, XY, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2012, nach der am 18. März 2014 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b, durchgeführten mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid betreffend DB und DZ 2012 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben betragen:

Zeitraum	Bemessungs- grundlage	DB- Abgabenbetrag (x 0,045)	bereits entrichtet:	Nach- forderung
2012	13.395.433,55	602.794,51	-589.294,51	13.500,00

Zeitraum	Bemessungs- grundlage	DZ- Abgabenbetrag (x 0,0040)	bereits entrichtet:	Nach- forderung
2012	13.395.433,55	53.581,72	-52.381,72	1.200,00

Eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die von der Beschwerdeführerin (Bf.) im Kalenderjahr 2012 für die Geschäftsführertätigkeit an den mittelbar beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer, A, ausbezahlten Gehälter und Vergütungen aller Art – durch Fakturierung und Überweisung an dessen 100 % GmbH, B, als Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 zu qualifizieren sind.

Geschäftsführer (GF) der Bf. war seit 18. August 2009 Herr A, der lt. Firmenbuch (FN 65008k) bis 2. Oktober 2012 51,07 % und ab 2. Oktober 2012 42,64 % mittelbar am Stammkapital hielt.

Am 18. August 2009 wurde auch zwischen der Bf. und der Firma B ein Werkvertrag (lt. Punkt 7 rückwirkend ab 1. Juli 2009) abgeschlossen, in dem unter Punkt 4. vereinbart wurde, dass sich die Firma B verpflichtete Herrn A auch als handelsrechtlichen GF der Bf. zur Verfügung zu stellen; seine Zuständigkeiten würden sich nach den unter Punkt 3. übertragenen Aufgabenbereichen, wie laufende Beratung der Bf., Neuausrichtung des Unternehmens, insbesondere in den Bereichen Einkauf/Sortiment/Vertrieb/Filialen/ Personal und Expansion der Handelsaktivitäten am österreichischen Markt, richten.

Als Entgelt für die Leistungen des A erhalte die Firma B ein fixes jährliches Honorar i.H.v. 360.000 € (zzgl. gesetzlicher Umsatzsteuer), anteilig fällig nach Rechnungslegung jeweils zum Monatsende.

Ein erfolgsabhängiges Honorar sei nicht vereinbart worden.

Dieser Werkvertrag wurde seitens der Bf. vom damaligen GF der Bf. und Vertreter des Alleingeschäftlers VMS-Delta Holding GmbH und von Herrn A als GF und 100 %igen Gesellschafter der Firma B als Auftragnehmerin unterschrieben.

Zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung habe lediglich Herr A ad personam über einen aufrechten Gewerbeschein für Unternehmensberatung und Informationstechnologie verfügt (die Firma B verfüge erst seit 15. Juni 2011 über einen gleichlautenden Gewerbeschein).

Ein eigener GF-Vertrag wurde zwischen der Bf. und Herrn A nicht abgeschlossen.

Mit 30. September 2011 sei zwischen der Bf. und der Firma B ein „neuer“ Werkvertrag abgeschlossen worden, der den am 18. August 2009 zwischen den Vertragsparteien geschlossenen Werkvertrag ersetzen sollte.

Die wesentlichen Abweichungen seien:

- Es fände sich im Vertrag kein Hinweis mehr, dass sich die Firma B zu verpflichten habe, Herrn A auch als handelsrechtlichen GF zur Verfügung zu stellen.
- Lt. Punkt 3b sei folgender Aufgabenbereich vereinbart worden:
Neuausrichtung des Unternehmens, insbesondere in den Bereichen Einkauf/Sortiment/Vertrieb/Filialen und Personal um den zukünftigen Anforderungen im Hinblick auf hybride Geschäftsmodelle zu entsprechen.
- Als Entgelt erhalte die Firma B ein fixes Honorar i.H.v. 300.000 € zzgl. USt.

Mit 1. Oktober 2011 habe die Bf. mit Herrn A einen GF-Vertrag wie folgt abgeschlossen:

- Mit Abschluss des Vertrages trete Herr A in ein Dienstverhältnis ein. Seine Tätigkeit werde er in leitender Stellung als GF der Firma D wahrnehmen.
- Er werde die im Sinn dieses Vertrages, den entsprechenden Gesetzen sowie den jeweiligen Satzungen, Gesellschaftsverträgen und Geschäftsordnungen obliegenden Pflichten auch bei jenen Unternehmen, zu denen die Bf. ihn in leitender Stellung entsenden werde, gewissenhaft erfüllen.
- Die Bf. nehme zur Kenntnis, dass Herr A neben der GF-Tätigkeit für die Bf. auch weitere Funktionen (sowohl organrechtlich als auch beratend) ausübe.
- Für die Tätigkeit als Dienstnehmer der Bf. erhalte er ein Jahresentgelt i.H.v. 60.000 € zzgl. USt.
- Der GF habe Anspruch auf einen jährlichen Erholungspauschalurlaub von 5 Wochen.
- Das Dienstverhältnis beginne am 1. Oktober 2011 und werde für einen Zeitraum bis 31. Dezember 2013 abgeschlossen.

Bei der Bf. fand für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 2012 bis 2. April 2013 eine Außenprüfung gem. den §§ 147ff BAO statt, wobei für den Veranlagungszeitraum 2012 davon ausgegangen wurde, dass der wesentlich beteiligte Geschäftsführer, Herr A, Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) und des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sei.

Von den Bemessungsgrundlagen der unten angeführten GF-Vergütungen an die Firma B, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer Herr A war, seien im Jahre 2012 weder DB noch DZ einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden, weshalb folgende Abgaben betreffend der GF-Vergütungen von der Bw. mittels des im Spruch genannten Bescheides nachgefordert werden mussten (vgl. Bp-Bericht vom 15. Mai 2013):

Zeitraum	= DB	= DZ
1-12/2012	17.550 (= 390.000 x 0,045)	1.560 (= 390.000 x 0,0040)

In der dagegen eingebrachten Berufung führt die Bw. im Wesentlichen wie folgt aus:

Die im Bescheid 2012 angeführte Nachforderung betreffe zur Gänze die berufungsgegenständliche Thematik der direkten Einkünftezurechnung (in Hinblick auf Rz 104 EStR) für die Leistungen, die die Firma B der Bf. in Rechnung gestellt habe.

Die Firma B sei am 2. Juli 2005 als Sachgründung gem. § 6a GmbHG, insbesondere § 6a Abs. 2 GmbHG, gegründet worden und sei seit dem Wirtschaftsjahr 2005 am Markt tätig.

Aus der Kundenstatistik des Wirtschaftszeitraumes 2004/2005 bis 2011/2012 ergebe sich, dass insgesamt 20 verschiedene Kunden betreut worden seien. Die Umsätze der Bf. als derzeit größter Kunde würden nur 33 % der Gesamtumsätze repräsentieren.

Der Schwerpunkt der Tätigkeit der Firma B seien die Unternehmensberatung und die Beteiligung an Unternehmen gewesen. Innerhalb der Unternehmensberatung liege der Schwerpunkt in der Sanierung von Unternehmen.

Der ursprünglich geschlossene Werkvertrag vom 18. August 2009 sei lediglich für den Zeitraum vom 1. Juli 2009 bis 31. Jänner 2012 abgeschlossen worden. Dieser zeitlich befristete Vertrag sei zum 1. Oktober 2011 aufgehoben worden.

Zu diesem Zeitpunkt sei die GF-Tätigkeit in einem eigenen Vertrag (dienstnehmerähnlich) mit einem Gesamthonorar i.H.v. 60.000 € formuliert worden.

Ausgangsbasis für das Gesamthonorar von 60.000 € sei eine Kalkulation einer Arbeitskraft von 10 Stunden pro Woche für die reine Geschäftsführung.

In der Regel sei bei Geschäftsführern und einer Vollbeschäftigung (40 Wochenstunden) von einem Jahreshonorar von rd. 235.000 € auszugehen, woraus ersichtlich sei, dass das Honorar von 60.000 € für eine Beschäftigung von 10 Stunden überaus angemessen festgesetzt worden sei.

Darüber hinaus würden Unternehmensberatungsleistungen an die Bf. als Leistung von der Firma B direkt erbracht.

Die Unternehmensberatungsleistungen würden die laufende Beratung der Bf. umfassen, insbesondere in den Bereichen Einkauf, Sortiment, Vertrieb, Filialen und Personal sowie die Expansion der Handelsaktivitäten am österreichischen Markt.

Diese Aufträge stünden in erster Linie mit der notwendigen Sanierung und Neuausrichtung der Bf. in Zusammenhang und seien als reiner Beratungsauftrag an die Firma B anzusehen.

Mit diesem Auftrag sei keine persönliche Organfunktion verbunden, da diesen Auftrag auch andere Auftragnehmer abwickeln könnten.

Dieser Teil des Auftrages sei ab 1. Oktober 2011 in einem eigenen Werkvertrag (Wirkung 1. Oktober 2011 bis 31. Dezember 2013) erfasst worden.

Entgegen der ursprünglichen Planung 2009 sei – aufgrund der wirtschaftlichen Herausforderungen – für den o.a. Zeitraum von etwas mehr als 2 Jahren erneut ein befristeter Vertrag geschlossen worden, der den „turn-around“ der Bf. umfassen sollte.

Der neue Werkvertrag beinhalte die laufende Beratung der Bf., die Neuausrichtung des Unternehmens, insbesondere in den Bereichen Einkauf, Sortiment, Vertrieb, Filialen und Personal um den zukünftigen Anforderungen in Hinblick auf hybride Geschäftsmodelle zu entsprechen. Dieser Vertrag sei seitens der zuständigen Organe am 30. September 2011 genehmigt worden.

Der GF-Vertrag mit der Bf. nehme zur Kenntnis, dass neben der GF-Tätigkeit für die Gesellschaft Herr A weitere Funktionen, organrechtlich als auch beratend, ausüben dürfe (= Vereinbarung zwischen Bf. und A).

Damit seien die Aktivitäten für die Firmen B und E gemeint.

Die Firma E sei seit 26. August 2009 mit rd. 30 % an der Bf. beteiligt gewesen.

Am 3. November 2010 seien weitere 30 % der Beteiligung an der Bf. durch die Firma B übernommen worden.

Die Firma B stehe seit 2. Juli 2005 im Alleineigentum von Herrn A.

Nachdem die Firma B 70,26 % der Anteile an der Firma E halte, stelle Herr A seit dem 3. November 2010 den Mehrheitseigentümer dar und ab dem 3. November 2010 liege eine Konzerngestellung vor.

Da die Bf. nicht der einzige Klient der Firma B sei, könne von einem eigenständigen Betrieb für die Unternehmensberatung ausgegangen werden, da gleichartige Unternehmensberatungsleistungen am Markt angeboten würden.

D.h., dass die Kapitalgesellschaft, um als Zurechnungsobjekt infrage zu kommen, aufrechte Geschäftsbeziehungen zu mehr als einem Klienten habe. Dies liege im Fall der Firma B zu jeder Zeit vor.

Sofern also ein eigenständiger, sich von der natürlichen Person abhebender Geschäftsbetrieb vorliege, bestünden bei einer UnternehmensberatungsgmbH keinerlei Bedenken, dass bei der Übernahme der GF-Funktion für einen Klienten der Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit angenommen werde. Ein ausreichend

enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der vom Berater höchstpersönlich auszuübenden Organätigkeit und der Haupttätigkeit der UnternehmensberatungsgmbH sei folglich gegeben.

Auch beim Unternehmensberater sei die Wahrnehmung von Organfunktionen, insbesondere die Geschäftsführung für das Unternehmen eines Klienten, über seine BeratungsgmbH zulässig. Die daraus resultierenden Vergütungen würden dieser GmbH zugerechnet werden, sofern die anderen Zurechnungskriterien (eigenständiger Geschäftsbetrieb) erfüllt seien.

Dies treffe im gegenständlichen Fall zu.

Beratungsleistungen seien nach Ansicht des BMF in der Regel keine höchstpersönlichen Tätigkeiten. Der Berater könne daher seine Tätigkeit über eine Kapitalgesellschaft fortführen. Diese Kapitalgesellschaft könne die Marktchancen selbst nutzen und es komme zu keiner abweichenden Zurechnung; da die Kapitalgesellschaft die Marktchancen selbst nutzen könne, seien auch keine weiteren Mitarbeiter erforderlich.

Da die Firma B im Streitjahr mehrere Kunden gehabt habe, könne nicht von höchstpersönlichen Tätigkeiten (= GF-Tätigkeit) ausgegangen werden und es könne daher auch keine persönliche Zurechnung der Einkünfte in diesem Fall vorliegen.

Ab 3. November 2010 liege eine Mehrheitseigentümerschaft von Herrn A über die mittelbare und unmittelbare Beteiligung an den Firmen B und E vor.

Nach EStR Rz 104 seien Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten ab 1. Jänner 2010 (1. Juli 2009) demjenigen zuzurechnen, der die Leistung persönlich erbringt.

Nicht unterlügen der Rz 104 eine professionelle Sanierungsgesellschaft, die auf Zeit ihren Gesellschafter-GF in die Geschäftsführung entsendet, um dort auf Zeit die Position innezuhaben und die Sanierung durchzuführen.

Da seit 3. November 2010 die Firma B mittelbar und unmittelbar Mehrheitsgesellschafter sei, obliege die Auswahl des konkreten Managers der beherrschenden Obergesellschaft (=B). Die Obergesellschaft sei formell als auch materiell der gewollte Vertragspartner, insbesondere die Beratungsleistungen betreffend.

Nur wenn hingegen der Manager selbst der materiell gewollte Leistungserbringer sei, dann sei die Einkunftsquelle originär dem Manager ad personam zuzurechnen.

Nach Ansicht der Bf. sei ab dem Zeitpunkt der Konzerngestellung am 3. November 2010 eine unmittelbare Zurechnung gem. Rz 104 EStR aufgrund der Konzerngestellung zur Gänze nicht möglich.

Somit sei unter Berücksichtigung der Rz 104 EStR nur für den Zeitraum von 1. Jänner 2010 bis 30. September 2011 eine Zurechnung als GF-Honorar sachgerecht.

Hinsichtlich des Zeitraumes 2012 würden sich die zugeflossenen Nettobeträge auf 300.000 €, statt irrtümlich erklärten 390.000 €, belaufen.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsverfahrensentscheidung vom 8. Oktober 2013 als unbegründet ab und begründete dies u.a. wie folgt:

Herr A sei Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Firma B (FN 33088I), deren Unternehmensgegenstand die Unternehmensberatung und die Beteiligung an Unternehmen sei.

Zwischen der Firma B und Herrn A sei mit 1. März 2006 ein GF-Vertrag abgeschlossen worden. Dabei sei ein Jahresentgelt i.H.v. 60.000 € (inkl. USt) zahlbar in 12 Monatsraten fixiert worden. Die Laufzeit der Vereinbarung sei für den Zeitraum bis 29. Februar 2008 fix abgeschlossen worden, danach verlängere sich die Laufzeit jeweils um ein Jahr, sofern nicht eine Vertragspartei erkläre, das Vertragsverhältnis nicht fortsetzen zu wollen.

Der GF-Vertrag sei mit 1. Jänner 2009 geändert worden und es sei dabei ein Jahresentgelt i.H.v. 72.000 € (inkl. USt) festgelegt worden.

Mit 18. August 2009 sei in der Generalversammlung der Firma D (FN 65008k) beschlossen worden, das Stammkapital von 75.000 € auf 107.150 € zu erhöhen.

Dabei sei das Bezugsrecht der Alleingesellschafterin VMS-Gamma Unternehmensführungs- und Beteiligungs GmbH (FN 242846 b) ausgeschlossen worden und sei die Firma E (FN 54824z) zugelassen worden, die mit einem voll einzubezahlenden Geschäftsanteil der Gesellschaft beigetreten sei. Gleichzeitig sei in der Generalversammlung beschlossen worden, dass der Bilanzgewinn der Firma D per 30. April 2009 i.H.v. 1.729.599 € an die Firma VMS-Delta Holding GmbH ausgeschüttet werde.

Im Zeitpunkt der Übernahme der Stammanteile der Firma D durch die Firma E sei deren Alleingesellschafterin die Firma B und alleiniger GF Herr A gewesen.

Mit 3. November 2010 seien weitere 30 % der Beteiligung an der D von der Firma B übernommen worden, sodass Herr A nunmehr zu 70,26 % mittelbar über die Firmen B und E halte.

Am 18. August 2009 sei zwischen der Bf. und der Firma B ein Werkvertrag abgeschlossen worden.

Darin beauftrage die Bf. die Firma B mit folgenden Aufgaben:

- Laufende Beratung der Bf.
- Neuaustrichtung des Unternehmens, insbesondere in den Bereichen Einkauf/Sortiment/Vertrieb/Filialen und Personal und
- Expansion der Handelsaktivitäten auf dem österr. Markt.

Die Firma B verpflichte sich in diesem Zusammenhang Herrn A auch als handelsrechtlichen GF der Bf. zur Verfügung zu stellen.

Als Entgelt für diese Tätigkeiten erhalte die Firma B ein fixes Honorar von jährlich 360.000 € zzgl. USt.

Der Werkvertrag werde für den Zeitraum 1. Juli 2009 bis 31. Jänner 2012 abgeschlossen. Nach dem 31. Jänner 2012 verlängere sich der Werkvertrag jeweils um drei Jahre, sofern nicht eine Vertragspartei fristgerecht erkläre, die Vereinbarung nicht fortsetzen zu wollen.

Mit 1. Oktober 2011 habe die Bf. mit Herrn A einen GF-Vertrag wie folgt abgeschlossen:

- Mit Abschluss des Vertrages trete Herr A in ein Dienstverhältnis ein. Seine Tätigkeit werde er in leitender Stellung als GF der Firma D wahrnehmen.
- Er werde die im Sinn dieses Vertrages, den entsprechenden Gesetzen sowie den jeweiligen Satzungen, Gesellschaftsverträgen und Geschäftsordnungen obliegenden Pflichten auch bei jenen Unternehmen, zu denen die Bf. ihn in leitender Stellung entsenden werde, gewissenhaft erfüllen.
- Die Bf. nehme zur Kenntnis, dass Herr A neben der GF-Tätigkeit für die Bf. auch weitere Funktionen (sowohl organrechtlich als auch beratend) ausübe.
- Für die Tätigkeit als Dienstnehmer der Bf. erhalte er ein Jahresentgelt i.H.v. 60.000 € zzgl. USt.
- Der GF habe Anspruch auf einen jährlichen Erholungsurlaub von 5 Wochen.
- Das Dienstverhältnis beginne am 1. Oktober 2011 und werde für einen Zeitraum bis 31. Dezember 2013 abgeschlossen.

Mit 30. September 2011 sei zwischen der Bf. und der Firma B ein „neuer“ Werkvertrag abgeschlossen worden, der den am 18. August 2009 zwischen den Vertragsparteien geschlossenen Werkvertrag ersetzen solle.

Die wesentlichen Abweichungen seien:

- Es fände sich im Vertrag kein Hinweis mehr, dass sich die Firma B zu verpflichten habe, Herrn A auch als handelsrechtlichen GF zur Verfügung zu stellen.

- Lt. Punkt 3b sei folgender Aufgabenbereich vereinbart worden:

Neuausrichtung des Unternehmens, insbesondere in den Bereichen Einkauf/Sortiment/Vertrieb/Filialen und Personal um den zukünftigen Anforderungen im Hinblick auf hybride Geschäftsmodelle zu entsprechen.

- Als Entgelt erhalte die Firma B ein fixes Honorar i.H.v. 300.000 € zzgl. USt.

Im Zeitraum von 18. August 2009 bis 30. November 2011 habe ausschließlich Herr A die Bf. als GF rechtswirksam vertreten können.

Ab 11. Jänner 2012 hätten auch zwei Prokuristen (nur gemeinsam) die Bf. vertreten können.

Aus den Gewinn- und Verlustrechnungen der Firma B für die Wirtschaftsjahre 1. Oktober 2009 bis 30. September 2010 und 1. Oktober 2010 bis 30. September 2011 sei ersichtlich, dass in der Firma B keine weiteren Mitarbeiter als Dienstnehmer beschäftigt gewesen seien, die neben dem Gesellschafter-GF Beratungsleistungen an Dritte hätten erbringen können.

Das Finanzamt gelangt daher zur Ansicht das die Firma B unter dem alleinigen Einfluss von A stehe, nachdem deren Stammanteile ihm allein zuzurechnen seien. Die im Werkvertrag festgelegten Leistungen seien ausschließlich von A erbracht worden, weil neben ihm keine weiteren Personen mit entsprechendem Know How in der Firma B beschäftigt gewesen seien und vertraglich festgelegt worden sei, dass die im Werkvertrag festgelegten Leistungen von ihm als handelsrechtlicher GF zu erbringen seien.

Bei der GF-Tätigkeit des A für die Bf. handle es sich um eine Tätigkeit, die nur von ihm persönlich erbracht werden können (nach § 15 Abs. 1 GmbHG können nur physische, handlungsfähige Personen zum GF einer GmbH bestellt werden).

Aus den vorliegenden Gewinn- und Verlustrechnungen der Firma B für die Wirtschaftsjahre 2010 und 2011 sei ersichtlich, dass der Umfang der an Dritte erbrachten Beratungsleistungen gegenüber den an die Bf. erbrachten Leistungen nur von untergeordneter Bedeutung und insgesamt verschwindend gering seien. Die Umsätze der Firma B würden daher nahezu ausschließlich aus der Leistungserbringung gegenüber der Bf. resultieren. Ab dem Jahre 2009 liege somit kein eigenständiger, sich von der Person des A abhebender Betrieb bei der Firma B vor.

Nachdem vertraglich festgelegt worden sei, dass die Firma B zur Erfüllung des Werkvertrages ausschließlich A als handelsrechtlichen GF zur Verfügung zu stellen habe und sich sein Zuständigkeitsbereich auf den im Werkvertrag angeführten Aufgabenbereich beziehe, habe für die Firma B keine Möglichkeit bestanden, anstatt des Herrn A einen Dritten zu entsenden. Leistungserbringer sei daher nicht die Firma B gewesen, sondern deren Alleingesellschafter und GF Herr A selbst.

Daran ändere auch der Umstand nichts, dass im September 2011 (vier Monate vor Ende der Vertragslaufzeit) eine vertragliche Änderung in den Leistungsbeziehungen insofern erfolgt sei, als die Vergütungen für die Tätigkeiten des Herrn A in der D gesplittet worden seien. Einerseits sei die Spaltung in einen Bereich der „reinen“ Geschäftsführung, die nunmehr mit 60.000 € netto p.a. beziffert worden sei und direkt zwischen der Bf. und Herrn A abgerechnet werde und andererseits in den Bereich der „reinen“ Unternehmensberatungstätigkeit, die nach wie vor über die Firma B abgerechnet werde. Tatsächlich würden jedoch weiterhin unverändert sämtliche Leistungen, die in der Führung und Leitung des Unternehmens der Bf. bestünden, weiterhin ausschließlich von Herrn A persönlich erbracht werden.

Das Finanzamt gehe aufgrund des gegenständlichen Sachverhaltes von einer Eingliederung auf Grund der mittelbaren Mehrheitsbeteiligung des Herrn A in den betrieblichen Organismus der Bf. aus, da dieser die Bf. seit 18. August 2009 als Gesellschafter-GF selbstständig vertrete und die ausgeübte GF-Tätigkeit auf Dauer angelegt worden sei.

Hinsichtlich der Höhe der ausbezahlten Vergütungen an Herrn A gebe das Finanzamt der Berufung teilweise statt und lege die Bemessungsgrundlage i.H.v. 300.000 € (netto im Jahre 2012 ausbezahlt) der DB/DZ-Berechnung zu Grunde:

Zeitraum	It. Erkl.	It. Bescheid v. 15.5.2013	It. BVE v. 8.10.2013
DB 1-12/2012	0	17.550 (= 390.000 x 0,045)	13.500 (= 300.000 x 0,045)
DZ 1-12/2012	0	1.560 (= 390.000 x 0,0040)	1.200 (= 300.000 x 0,0040)

Die Bf. stellte daraufhin gegen den o.a. Bescheid einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragt erklärungsgemäß den DB i.H.v. 589.294,51 € und den DZ i.H.v. 52.381,72 € festzusetzen sowie eine Berechnung des Säumniszuschlages unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages.

Mit Schriftsatz vom 4. März 2014 ergänzt der vom Masseverwalter bevollmächtigte steuerliche Vertreter das Beschwerdevorbringen, u.a. durch Vorlage mehrerer Schriftstücke die Veranlagungsjahre 2010 und 2011 betreffend, wie folgt:

Auch für die Jahre 2010 und 2011 ist ein Beschwerdeverfahren anhängig, in dem ebenso wie 2012 strittig sei, ob die an die Firma B ausbezahlten und überwiesenen Honorare

- a) unmittelbar dieser Gesellschaft zuzurechnen seien oder
- b) dem dahinter stehenden Eigentümer der B, Herrn A.

Verwiesen werde nochmals auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Literatur zu Rz. 104 der EStR.

Insbesondere werde auf die von der Bf. vorgelegten Unterlagen verwiesen, wo eindeutig nachgewiesen worden sei, dass ab Mehrheitsbesitz der Anteile an der Bf. durch die Firma B die Konzerngestellung nach Neuformulierung des Werkvertrages vorgenommen worden sei, weil ab dann Konzernentsendung vorgelegen sei.

Verwiesen werde auch auf die primäre Aktivität im Bereich der Sanierung der Bf. und auf die Konzernentsendung, die bei der Leistungserstellung der Firma B gegenüber der Bf. im Vordergrund stehe (primäre Vertragsgrundlage).

Im Zuge der mündlichen Verhandlung verwies der steuerliche Vertreter nochmals auf den beherrschenden Einfluss der Firma B. Aufgrund des am 30. September 2011 neu abgeschlossenen Werkvertrages sei die Firma B zu Beratungsleistungen gegenüber der Bf. verpflichtet gewesen. Auch hätte sie bei der Auswahl jener Personen, die die vereinbarten Beratungsleistungen erbringen, freie Wahl gehabt. Auch sei es zur Zahlung von – wenn auch geringen – Subhonoraren (5.000 €) gekommen.

Zu den (geringen) Kundenbeziehungen im Streitjahr werde ergänzend zu den bisherigen Ausführungen vorgebracht, dass dies erst im Nachhinein feststellbar sei und nicht jeder Kundenkontakt Umsätze ergäbe.

Unbestritten sei aber, dass im streitgegenständlichen Jahr keine größeren Aufträge an Subunternehmer vergeben worden seien.

Auch habe es keinerlei Vereinbarungen betreffend spezieller Vorschriften und Rechte einzelner Gesellschafter gegeben.

Auch könne ein Konzernabschluss nicht vorgelegt werden, da zwar ein solcher vorbereitet, aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens aber nicht mehr ausgefertigt worden sei.

Der Finanzamtsvertreter verwies nochmals darauf, dass die strittigen Beratungsleistungen im gegenständlichen Fall nur von Herrn A erbracht haben werden können.

Gem. § 323 Abs. 38 BAO erster und zweiter Satz sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

»

Das Bundesfinanzgericht hat nach mündlicher Verhandlung erwogen:

Text ergänzen »

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und dem Erkenntnis zu Grunde gelegt:

Herr A war im Streitjahr 2012 wie folgt mittelbar am Stammkapital der Bf. beteiligt und nahm die Aufgaben der Geschäftsführung bei der Bf. seit 18. August 2009 wahr (vgl. Firmenbuch FN 65008k):

bis 2.10.2012:			
	Stammeinlage	Anteil	mittelbarer Anteil von A
E	32.150	30 %	21,08 % (= 70,25 % von 30 %)
B	32.150	30 %	30 % (= 100 % von 30 %)
G	42.850	40 %	
	107.150	100 %	51,08 %

ab 2.10.2012 (Stammkapital wurde erhöht):			
	Stammeinlage	Anteil	mittelbarer Anteil von A

E	32.150	25,045 %	17,595 % (= 70,25 % von 25,045 %)
B	32.150	25,045 %	25,045 % (= 100 % von 25,045 %)
G	64.050	49,91 %	
	128.350	100 %	42,64 %

Mit Werkvertrag vom 18. August 2009 wurde zwischen der Bf. und der Firma B unter Punkt 4 vereinbart, dass sich die Firma B verpflichtet ihren Alleingesellschafter-GF A der Bf. als handelsrechtlichen GF zur Verfügung zu stellen.

Der Aufgabenbereich des A umfasste lt. Punkt 3 u.a. die laufende Beratung, die Neuausrichtung des Unternehmens, insbesondere in den Bereichen Einkauf/Sortiment/Vertrieb/Filialen/Personal und Expansion der Handelsaktivitäten am österreichischen Markt.

Gem. Punkt 5 wurde als Entgelt für „seine“ Tätigkeit vereinbart, dass die Firma B von der Bf. ein fixes jährliches Honorar i.H.v. 360.000 € (exkl. USt), anteilig monatlich fällig, erhält.

Mit Vereinbarung eines „neuen“ Werkvertrages am 30. September 2011 wurde der Tätigkeitsbereich in eine Beratungsleistung und GF-Leistung getrennt, und zwar in der Form, dass für die GF-Tätigkeit ein eigener GF-Vertrag zwischen der Bf. und Herrn A mit einem jährlichen Entgelt i.H.v. 60.000 € (exkl. USt) abgeschlossen wurde. DB/DZ wurde für diese 60.000 € gem. den gesetzlichen Bestimmungen von der Bf. im Jahre 2012 entrichtet.

Das jährliche Honorar i.H.v. 300.000 € (= 360.000 minus 60.000 GF-Entgelt) für die „Beratungsleistung“ erstattete die Bf. wie bisher an die Firma B und wurde von der Bf. nicht der DB/DZ-Besteuerung im Streitjahr unterzogen.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den von der Bf. vorgelegten Schriftsätze, dem Firmenbuch (FN 65008k, 33088l und 54824z) und den Erhebungsunterlagen der Betriebsprüfung sowie folgender Beweiswürdigung:

Die o.a. Vergütungen (GF-Honorare und Beratungshonorare) wurden im Streitjahr an den Gesellschafter-GF ausbezahlt, da dieser als alleiniger Machthaber es bei der Bf. und bei der Firma B in der Hand hatte, die o.a. Werkverträge abzuschließen, zu beenden

und abgeändert neu zu beschließen ohne fremdübliche Maßstäbe (z.B. Einholung von Drittangeboten über die strittigen „Beratungsleistungen“) beachten zu müssen.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag (DB) alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung BGBI. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBI. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage).

Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988.

Die Bestimmung des § 41 FLAG definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des Gesetzeswortlautes ist folglich bei den beitragspflichtigen Arbeitslöhnen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.

Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) fallen unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit die Gehälter und **sonstigen Vergütungen jeder Art**, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wird auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0072, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, vom 19.2.2004, 2004/15/007, vom 22.3.2004, 2001/14/0063, 31.03.2004, 2004/13/0021 und vom 10.11.2004, 2003/13/0018 verwiesen.

Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann, werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben - also kein Unternehmerwagnis - trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, im Fall der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem Folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (vgl. VwGH 22.9.2000, 2000/15/0075, 30.11.1999, 99/14/0270 und 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (vgl. VwGH 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339, und 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, hat der Verwaltungsgerichtshof seine bisherige Judikatur zur Normauslegung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in ausführlicher, analysierender Betrachtung zusammengefasst und die in den darin zitierten Erkenntnissen angestellten Überlegungen unter "Punkt 5" nunmehr wie folgt abgeändert:

"Eine Überprüfung der Rechtsanschauungen, die der Verwaltungsgerichtshof zu den Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in der referierten Judikatur geäußert hat, gibt - auch im Lichte der daraus gewonnenen Erfahrungen - dazu Anlass, die bisher vertretene Rechtsauffassung dahin zu revidieren, dass in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der zu Punkt 3.3. genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist."

Des Weiteren hat der VwGH in "Punkt 6" des genannten Erkenntnisses seine geänderte Rechtsanschauung wie folgt zum Ausdruck gebracht:

"Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsgebundenheit vor, wie sie der Ausdruck "sonst" in der in Rede stehenden Vorschrift unterstellt, dann sind im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit (im Zweifelsfall zusätzlich heranziehbare) Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter. Die gesetzlich begründeten Unterschiede zwischen der Rechtsstellung eines Gesellschafter-Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft Tätigen) zu der eines Arbeitnehmers haben ihren Grund in den Anknüpfungen der arbeits-, sozial- und haftungsrechtlichen Schutzgesetze an das Vorliegen eines Rechtsverhältnisses im Sinne des Arbeitsrechtes, das zufolge der Eigenart der hier untersuchten Leistungsbeziehung häufig nicht vorliegt."

Diesen Rechtsstandpunkt hat der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen auf dieses Erkenntnis folgenden Erkenntnissen wiederholt (vgl. stellvertretend für viele die Erkenntnisse vom 17.4.2008, Zi. 2008/15/0084, sowie vom 23.9.2010, Zi. 2010/15/0121).

Diese Eingliederung erscheint im vorliegenden Fall jedenfalls als gegeben. Der Gesellschafter-GF A vertritt die Bf. laut Firmenbuch seit 18. August 2009 selbständig. Aus der Aktenlage ist nicht erkennbar, dass dessen Aufgabe die Abwicklung eines konkreten Projektes oder Arbeitsauftrages war. Vielmehr lässt sich aus dem Akteninhalt ableiten, dass der Geschäftsführer kontinuierlich für die Bf. in deren Aufgabenbereich tätig war und ihm die Leitung der Gesellschaft und die Entscheidung und Verfügung in allen Angelegenheiten, die nicht nach Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Gesellschafterbeschluss der Generalversammlung vorbehalten sind, oblag.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes sind dem mittelbar beteiligten Gesellschafter-GF die strittigen 300.000 € als sonstige Vergütungen zuzurechnen und über die Firma B zugeflossen.

Vor dem Hintergrund des vom VwGH vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Geschäftsführers ohne Zweifel gegeben (vgl. VwGH vom 25.1.2012, 2008/13/0135 und vom 20.12.2012, 2010/15/0109).

Daran ändere auch die von der Bf. bzw. Herrn A gewählte Entlohnungsform über eine zwischengeschaltete Management-Firma aus folgenden Gründen nichts:

Im Werkvertrag vom 18. August 2009 wurden alle Vorkehrungen getroffen, dass die GF-Tätigkeit ausschließlich durch Herrn A auszuüben ist (siehe Punkt 4 dieses Werkvertrages). D.h., dass die Firma B nicht irgendeine geeignete Person als GF zur Verfügung zu stellen hat, sondern konkret die Person A.

Durch die Neuformulierung des Werkvertrages am 30. September 2011 und den Abschluss eines eigenen GF-Vertrages mit A ist aber in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Änderung der Zurechnung an die dahinterstehende natürliche Person A eingetreten, da nur dieser aufgrund seiner machthabenden Stellung Verträge mit diesem Inhalt abschließen konnte.

Eine sonst fremdübliche Angebotslegung von anderen Unternehmensberatungsfirmen fand demnach nicht stand, da Herr A vorwiegend interessiert war, die GF- bzw. auch die Beratungsleistung selbst zu erbringen.

Dass diese GF- bzw. auch die Beratungsleistung einzig nur durch A erfolgen konnte, zeigt sich zum einen, dass keine Angebote fremder Firmen eingeholt wurden, jedenfalls dies im gesamten Beschwerdeverfahren weder behauptet noch nachgewiesen wurde und zum anderen, dass die Firma B über keine Mitarbeiter im Streitjahr verfügte, die außer Herrn A die vereinbarten Beratungsleistungen hätten erbringen können.

Die Personalstruktur der Firma B war im Streitjahr demnach dargestellt, dass neben Herrn A keine Mitarbeiter vorhanden waren, die die Befähigung zur Erbringung der für die Bf. erforderlichen Leistungen erbringen hätten können.

Die beiden abgeschlossenen Werkverträge sowie der GF-Vertrag zwischen der Bf. und Herrn A hatten nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes somit von vornherein den Zweck, dass die Vergütungen betreffend die Geschäftsführung sowie die Beratungsleistungen ausschließlich Herrn A zufließen sollten und kein Wechsel in der Person des Geschäftsführers erfolgen sollte.

Gewollter Leistungserbringer war somit in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eindeutig die Person des A.

Als Alleingesellschafter und GF der Firma B hatte die Firma B als formelle Vertragspartnerin der Bf. weder nach der Vertragsgestaltung noch nach den tatsächlichen Verhältnissen die Möglichkeit, eine andere Person als GF und Unternehmensberater zur Verfügung zu stellen.

Bemerkt wird, dass die Erlöse der Firma B im Streitjahr (eine wesentliche Änderung zum Vorjahr 2011 wurde jedenfalls nicht behauptet oder nachgewiesen; 2011 betrug der Fremdumsatz der Firma B rd. 1,5 % vom Gesamtumsatz) beinahe ausschließlich

aus dem Managementvertrag für die Bf. resultierten und andere Erlöse nur in derartig untergeordnetem Ausmaß vorhanden waren, dass damit die Darstellung in den Schriftsätze der Bf., die Firma B würde ihre Leistungen auch am Markt fremdüblich anbieten nicht nachvollziehbar ist und der Hauptzweck der Firma B tatsächlich darin bestand, den Geschäftsführer und Unternehmensberater für die Bf. zu stellen.

Den Ausführungen der Bf. betreffend Rz 104 der EStR 2000 des Bundesministeriums für Finanzen wird entgegengehalten, dass Erlässe nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine subjektiven Rechte einräumen (VwGH vom 27.8.2008, 2008/15/0196) und daher für das Bundesfinanzgericht nicht bindend sind.

Im Übrigen wären auch im gegenständlichen Fall die dafür notwendigen Kriterien nicht erfüllt, da wie bereits o.a. mangels weiterer Mitarbeiter bei der Firma B kein eigenständiger, geschäftlicher Betrieb vorliegt.

Das Bundesfinanzgericht gelangt daher im Sinn der o.a. gesetzlichen Bestimmungen und Rechtsprechung, insbesondere auf Grund des Umstandes, dass lt. Vertragsinhalt nicht irgendeine geeignete Person, sondern nur die Person A der Bf. als GF zu überlassen war, daran änderte in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch der „neue“ Werkvertrag vom 30. September 2011 und der GF-Vertrag vom 1. Oktober 2011 nichts, da diese zivilrechtlichen Änderungen (Aufteilung in GF-Tätigkeit und in Beratungs-Tätigkeit) nur auf Grund der machthabenden Stellung von Herrn A bei der Bf. und der Firma B möglich waren, zur Ansicht, dass sämtliche für die Geschäftsführung und Beratung erhaltenen Vergütungen Herrn A persönlich zuzurechnen sind (vgl. VwGH vom 12.12.2010, 2008/13/0012).

Außersteuerliche Gründe für die gewählte Form der Vertragsgestaltung können jedenfalls nicht erkannt werden, wenn ausdrücklich nur die konkrete Person A als GF gewollt war, dieser aufgrund seiner machthabenden Stellung bei der Bf. und bei der Firma B Vertragsänderungen in seinem Sinne jederzeit durchführen konnte und nur dieser alleine (mangels sonstiger fachkundiger Mitarbeiter) die Beratungsleistung erbringen konnte.

Da im gegenständlichen Fall die GF-Bezüge 2012 ordnungsgemäß der DB/DZ-Besteuerung unterzogen wurden, waren nur noch die Vergütungen, die für die Unternehmensberatung entrichtet wurden, der DB/DZ-Besteuerung zu unterziehen.

Die Höhe der diesbezüglichen Bemessungsgrundlage ist mit 300.000 € gem. dem Schriftsatz vom 5. Juli 2013 auch seitens des Finanzamtes (vgl. Berufungsvorentscheidung vom 8. Oktober 2013) unstrittig.

Die Zurechnung der Vergütungen i.H.v. 300.000 € an den Gesellschafter-GF A ist daher zu Recht erfolgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG wird eine Revision gegen dieses Erkenntnis nicht zugelassen, da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, nicht abhängt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu **§ 22 Z 2 EStG 1988** ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.