

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Rechtssache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Glatzhofer & Matschek Steuerberatungsgesellschaft mbH, Bahnhofstraße 45, 9020 Klagenfurt/Wörthersee, über die Beschwerde vom 31.März 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe je vom 23. Jänner 2014 betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008 bis 2012 (Steuernummer ***BF1StNr1***) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 04.08.2021 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen (alle Beträge in Euro):

[...]

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien ist die Frage strittig, ob Vergütungen für Managementleistungen die die Bf. an eine zwischengeschaltete Personengesellschaft bezahlte, dieser oder – als „Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art“ iSd § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 - deren unbeschränkt haftenden Gesellschaftern zuzurechnen sind.

Im Zuge einer am Sitz der Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) im **Jahr 2014** durchgeführten Außenprüfung die Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag als auch den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (in der Folge kurz: DB und DZ) 2008-2012 betreffend, wurde die Feststellung getroffen, dass Zahlungen aus einer Managementvereinbarung der Bf. an die OG

(StrNr. StrNr.; in der Folge kurz: OG) direkt den wesentlich beteiligten Gesellschaftern zuzurechnen seien; die zwischengeschaltete OG könne Marktchancen nicht selbst nutzen und verfüge über keinen eigenständigen, sich von den natürlichen Personen abhebenden geschäftlichen Betrieb.

Die belangte Behörde schloss sich der Rechtsansicht der Betriebsprüfung an und erließ je am **23.01.2014** die verfahrensgegenständlichen Bescheide, mit denen sowohl der DB als auch der DZ festgesetzt wurden.

Dagegen richtete sich die – nach Fristverlängerung - mit **31.03.2014** datierende Beschwerde der steuerlich vertretenen Bf.; darin wurde die Beurteilung als lohnabhängige Vergütungen als unrichtig moniert, dies im Wesentlichen mit der Begründung,

- als keine Eingliederung in den wirtschaftlichen Organismus vorläge,
- die OG über eigene Betriebsmittel verfüge,
- keinerlei Personenidentität zwischen den Geschäftsführern der operativen Gesellschaften und den Mitunternehmern der OG bestünde,
- vertragsrechtliche Gestaltungen mit sechs weiteren Unternehmungen bestünden und eine jederzeitige Tätigkeit am freien Markt möglich sei.

In einem wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Nachdem die Bf. am **07.07.2016** aufgefordert worden war, diverse Fragen zu beantworten, führte sie im Schriftsatz vom **22.09.2016** zu den außersteuerlichen Gründen für die Gründung der OG aus, dass das Ziel der drei Eigentümer darin gelegen sei, sich aus den operativen Geschäftsführungstätigkeiten der Mitglieder der Gruppe weitestgehend zurückzuziehen und nur mehr laufende Beratungs- und Coachingtätigkeiten zu erbringen. Zu diesem Zwecke wurde einerseits die OG gegründet; andererseits wurden in den einzelnen Töchtergesellschaften Fremdgeschäftsführer eingesetzt und diese auch am Stammkapital beteiligt.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom **04.07.2018** wurden sämtliche Beschwerden als unbegründet abgewiesen. Inhaltlich kam die belangte Behörde zu dem Schluss, dass die strittigen Zahlungen als Vergütungen iSd § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 zu qualifizieren und gemäß § 41 FLAG in die Beitragsgrundlage für den DB und DZ einzubeziehen seien: Die OG sei mit den gleichen Aufgaben beauftragt, die von den Geschäftsführern für die Bf. zu erbringen wären, wobei die ausführenden Personen ausschließlich eben diese waren. Durch die persönliche Leistungserbringung der Gesellschafter-Geschäftsführer wurde daher durch die Beauftragung der OG in der Gestaltung des Geschehensablaufes keine Änderung bewirkt. Für die belangte Behörde erschließe sich nicht, warum die Gesellschafter-Geschäftsführer die der OG übertragenen Aufgaben nicht auch unmittelbar als Geschäftsführer für die Bf. erbringen hätten können. Ein nachhaltiger Marktauftritt der OG sei mangels eigener Infrastruktur, eigener

Arbeitnehmer und eigenem Sich anbieten am Markt nicht gegeben; nur die Geschäftsführer der Bf. hatten faktisch die Möglichkeit, die Marktchancen zu nutzen.

Am **23.07.2018** begehrte die Bf. die Vorlage der Beschwerden an das Verwaltungsgericht; meritorisch führte sie darin aus, dass die von den Gesellschaftern der OG erbrachten Dienstleistungen an die Bf. unter Beachtung des wahren wirtschaftlichen Gehaltes keinesfalls Aufgaben, die der Geschäftsführer für die Verwirklichung des Unternehmenszweckes regelmäßig erbringt, seien. Für die nach außen hin regelmäßige Tätigkeit, mit welcher die Verwirklichung des Unternehmenszweckes laufend betrieben werde, seien von der Bf. eigens Geschäftsführer bestellt, die ausschließlich für die Verfolgung des Unternehmenszweckes der Bf. und für die regelmäßige organschaftliche Vertretung zur Verfügung stünden. Diesen eigens bestellten Geschäftsführern sei in der Regel auch die Möglichkeit geboten worden, einen Geschäftsanteil an der Bf. zu erwerben. Die Aufgaben, die die OG erbringt, seien insbesondere

- a.) Strategieplanung, Erarbeitung neuer Geschäftsfelder;
- b.) Coaching/Supervision der operativen Geschäftsführer;
- c.) Bankenverhandlungen, Cashmanagement in der Gruppe;
- d.) Personal Recruiting auf Managementebene.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde am **18.12.2019** dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vor.

Am **04.08.2021** fand vor dem erkennenden Gericht eine mündliche Verhandlung statt, in deren Verlauf der Bf. einerseits die Möglichkeit eingeräumt wurde, zu den behaupteten außersteuerlichen Gründen weiter vorzubringen, bzw. die belangte Behörde aufgefordert wurde, darzulegen, inwiefern die Beitragsgrundlagen in den angefochtenen Bescheiden eine Abänderung erfahren haben.

II. Sachverhalt

Die Bf. ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom xx.xx..1991 errichtete und im österreichischen Firmenbuch unter der FN 123456 eingetragene Kapitalgesellschaft mit dem Sitz in der politischen Gemeinde A in Kärnten und der Geschäftsanschrift „Anschrift“. Ihr Unternehmensgegenstand umfasst gemäß dem Gesellschafterbeschluss vom xx.xx..2006 ua auch die Ausübung der Holdingtätigkeit hinsichtlich der den Gesellschaftern gehörigen Unternehmen und Beteiligungen, die die Gesellschaft zu diesem Zweck erworben hat bzw. ihr zu diesem Zweck übertragen werden (Protokoll vom xx.xx..2006 Tagesordnungspunkt 2); seit ca. dem Jahr 2006 ist sie nicht mehr operativ (im Baugewerbe) tätig.

Sowohl in den streitverfangenen Jahren, als auch heute noch wurden/werden die Gesellschaftsanteile an der Bf. von Herr A (geb. xx.xx.xxxx) zu ca. 34 %, Herr B (geb. xx.xx.xxxx)

zu ca. 33 % und Herr C (geb. xx.xx.xxxx) zu ca. 33 % gehalten. Herr A und Herr B sind seit Gründung der Bf. (bis dato) durchgehend als handelsrechtliche Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen. Herr C fungiert/e vom xx.xx..2000 bis xx.xx..2012, sowie seit xx.xx.2016 ebenso als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer. Seit Gründung der Bf. wurde keine gesellschafterfremde Person zum (handelsrechtlichen) Geschäftsführer bestellt; weiters partizipieren seit dem Jahr 2002 ausschließlich Herr A, Herr B und Herr C am Stammkapital der Bf.

Seit dem Veranlagungsjahr 2009 ist die Bf. Gruppenträgerin einer Unternehmensgruppe (in der Folge auch Konzern genannt) gemäß § 9 KStG 1988 als deren weitere Gruppenmitglieder die Firma A (FN 111111), die Firma B (FN 222222), die Firma C (FN 333333), die Firma D (FN 444444), die Firma E (FN 555555) und die Firma F (FN 666666) agieren. Die Bf. nahm (und nimmt) in diesem Konzerngefüge die Eigentümerfunktion wahr (zuständig sohin für alle Gruppenmitglieder betreffende Fragen, wie Finanzierung, Rechnungswesen, IT, Versicherungswesen udgl.). Die beiden zuletzt bekannt gegebenen Umsatzerlöse (Veranlagungsjahre 2018 und 2019) der Firma B überschritten jeweils mehr als 10 Millionen Euro.

Mit Gesellschaftsvertrag vom xx.xx..2006 wurde die OG (nunmehr OG; LG Klagenfurt zu FN 888888) (erneut) mit dem Sitz in der politischen Gemeinde A und der Adresse in xxxx A Adresse von Herr A (geb. xx.xx.xxxx; Beteiligung am Vermögen: 34 %), Herr C (geb. xx.xx.xxxx; Beteiligung am Vermögen: 33 %) und Herr B (geb. xx.xx.xxxx; Beteiligung am Vermögen: 33 %) je als unbeschränkt haftende Gesellschafter errichtet. Herr C schied in der Folge per xx.xx.2012 – infolge Pensionierung - als unbeschränkt haftender Gesellschafter aus, welche Funktion er jedoch per xx.xx..2016 wieder aufnahm. Nach § 2 des Gesellschaftsvertrages besteht der Unternehmensgegenstand in

- a.) der Unternehmensberatungstätigkeit und Geschäftsführungstätigkeit in Unternehmungen, insbesondere in Bauunternehmungen und jenen des Baunebengewerbes,
- b.) der Beteiligung an Unternehmen, deren Betriebsgegenstand dem dieses Unternehmens ähnlich ist bzw. zur Förderung der Geschäftstätigkeit geeignet ist und
- c.) allen Maßnahmen, die zur Erreichung der oben angeführten Gesellschaftszwecke dienen.

Die OG, die in den Streitjahren keine Dienstnehmer beschäftigte, leaste einerseits drei Kraftfahrzeuge im eigenen Namen und auf eigene Rechnung und hielt andererseits Wertpapiere in ihrem Betriebsvermögen. Die für die Gesellschafter anfallenden Beiträge zur Sozialversicherungen, sowie der Aufwand für die Fahrzeuge wurden ebenfalls von der OG getragen. Sie verfügte über keine Gewerbeberechtigung.

Am xx.xx..2006 schloss die OG mit der Bf. einen als „Managementvereinbarung“ bezeichneten Vertrag ab; demnach wurde die OG als Auftragnehmerin verpflichtet, *„sämtliche Aktivitäten in der Unterstützung der laufenden Geschäftsführung, insbesondere auch die strategische Beratung zum Aufbau von neuen Geschäftsfeldern, die Unterstützung in der Auftragsakquisition, dem laufenden Controlling sowie der laufenden Baustellenabwicklung und der Personalrekrutierung und Personalführung“* für die Bf. als Auftraggeberin zu erbringen. Die Abwicklung dieser Aktivitäten habe - so die vertragliche Vereinbarung weiter - durch die Gesellschafter der OG selbst bzw. in deren Abwesenheit durch Personen zu erfolgen, die entsprechende Kenntnisse aufweisen, um die vertraglich zugesicherte Unterstützung der Geschäftsführer umsetzen zu können. Die Koordination mit dem operativen Geschäftsführer betreffend die Tätigkeitsaufteilung ist laufend vorzunehmen, Überschneidungen in den Tätigkeitsbereichen sind tunlichst zu vermeiden. Für die Leistungserbringung wurde ein pauschales Zeitkontingent von monatlich 60 Stunden festgesetzt und ein beiderseits angemessenes monatliches Entgelt inklusive aller Nebenkosten in Höhe von pauschal Euro xxxxx (zzgl. USt) vereinbart. Betriebsmittel, die für die Auftragsabwicklung erforderlich sind, insbesondere Kfz-Aufwendungen sind – vereinbarungskonform - durch die OG zu tragen. Mit Wirksamkeit zum 01.01.2014 erfuhr der Managementvertrag eine Änderung dergestalt, als nunmehr die Leistung eines jährlichen Entgelts in Höhe von Euro xxxxxxxx zzgl. 0,25 % vom erzielten Umsatz laut Bilanz, zahlbar in monatlichen Akonti von Euro xxxxx (zzgl. USt), vereinbart wurde (vgl. Managementvertrag vom 01.06.2015).

Tatsächlich brachte die Bf. an die OG im Streitzeitraum insgesamt € xxxxxxxx zur Anweisung. Es kann nicht festgestellt werden, ob die Geschäftsführer der Bf. vor Abschluss der strittigen Managementvereinbarungen ein Entgelt für ihre Tätigkeit erhielten. Ab Rechtswirksamkeit derselben wurde ihnen jedenfalls kein gesondertes Entgelt bezahlt, im Gegenteil: sie partizipierten am Gewinn der OG, der ordnungsgemäß versteuert wurde.

Die OG erzielte in den Streitjahren weitere Umsätze aus der Erbringung von Managementleistungen der Firma A (FN 111111), der Firma B (FN 222222), der Firma C (FN 333333), der Firma D (FN 444444), und der Firma E (FN 555555) gegenüber, auf Basis – mit Ausnahme der Entlohnung - inhaltsgleicher Managementvereinbarungen.

Es kann einerseits nicht festgestellt werden, dass die strittigen Vereinbarungen lediglich zum Schein abgeschlossen worden wären und andererseits, welche außersteuerliche Gründe für die Zwischenschaltung der OG vorlagen.

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt basiert auf den einerseits ohnedies in Klammer genannten Beweismitteln sowie auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zur Errichtung, dem Sitz, dem Unternehmenszweck sowie der Beteiligungs-, und Vertretungsverhältnisse die Bf., sowie die OG betreffend basieren auf dem offenen Firmenbuch unter Berücksichtigung der dort hinterlegten historischen Daten bzw. – zitierten – Urkunden. Dass die operative Tätigkeit ab 2006 eingestellt wurde, führte die Bf. in der mündlichen Verhandlung aus.

Dass die Bf. Teil einer Unternehmensgruppe als Gruppenträgerin mit den genannten weiteren Gruppenmitgliedern ist, ergibt eine Einschau des Gerichtes in den elektronischen Veranlagungsakt. Gleiches gilt für die festgestellten Umsatzerlöse der Firma B.

Der festgestellte Inhalt des Gesellschaftsvertrages der OG geht aus der im Akt erliegenden Vertragskopie hervor.

Das Betriebsvermögen der OG geht einerseits aus dem in den Parallelverfahren (RV/4100093/2018 und RV/4100775/2018) vorgelegten Anlagenverzeichnis hervor und wurde andererseits von der belangten Behörde nicht substantiell bestritten. Gleiches gilt für die Leistung der Sozialversicherungsbeiträge bzw. des KFZ-Aufwandes durch die OG.

Dass zwischen der Bf. und der OG ein Managementvertrag mit den festgestellten Konditionen abgeschlossen wurde ist unstrittig. Die dafür bezahlten Beträge legte die belangte Behörde in der mündlichen Verhandlung dar.

Unstrittig ist zwischen den Verfahrensparteien, dass die Gesellschafter der OG für die Wahrnehmung der Managementaufgaben keine Vergütungen erhielten, sondern am Gewinn der OG partizipierten; dies deckt sich einerseits mit dem Ergebnis der Betriebsprüfung und andererseits mit dem elektronischen Veranlagungsakt der OG. Die Versteuerung geht ebenso aus den diesbezüglichen Veranlagungsakten hervor, in die das erkennende Gericht Einsicht nahm.

Ob die Bf. vor Abschluss der strittigen Vereinbarungen ein Entgelt für die Geschäftsführungstätigkeiten ausbezahlte, konnte hingegen nicht festgestellt werden: Einerseits geht aus dem von der belangten Behörde in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Auszug aus dem Veranlagungsakt des GF-Gesellschafters Herr B (Blg. III zum VH-Protokoll) nicht hervor, von welcher Gesellschaft Geschäftsführerbezüge geflossen sein sollten (was im Übrigen auch nicht durch eine Einsicht des Gerichtes in den elektronischen Akt verifiziert werden konnte); andererseits ist es unerheblich, ob derartige Vergütungen im Vorfeld geflossen sind: Unstrittig stand ab dem Jahr 2006 die Neustrukturierung des Konzerns im Mittelpunkt; die Eigentümer waren sohin bestrebt, das Gesamtunternehmen „auf neue Füße zu stellen“; wie sohin in der Vergangenheit iBa die Entlohnung der Geschäftsführer agiert wurde, ist irrelevant. Schließlich ergab das Beweisverfahren auch keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass auch den weiteren Geschäftsführern in der Vergangenheit derartige Bezüge zugeflossen wären.

Die Feststellungen zu den weiteren bestehenden Managementvereinbarungen in der Gruppe basieren auf den diesbezüglichen Angaben der Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 06.07.2021 (RV/4100093/2018 und RV/4100775/2018), die sich mit den beim BFG behängenden weiteren Verfahren der übrigen Konzernmitglieder (mit Ausnahme der Firma F) decken. Dass mit der Firma F – als Teil des Konzerns – keine Vereinbarung bestand, konnte die Bf. im Zuge der genannten Verhandlung plausibel darlegen: Sie war in den Streitjahren schlichtweg nicht operativ tätig.

Dass ein Scheingeschäft vorgelegen wäre – eine auf Sachverhaltsebene zu klärende Tatfrage –, hat das Beweisverfahren nicht ergeben: Von den vertraglichen Regelungen der Managementvereinbarung wurde nicht derart abgewichen, dass eine solche Annahme gerechtfertigt wäre: Dass Leistungen auch für die Bf. aufgrund der Verträge erbracht wurden, bestreitet nicht einmal die belangte Behörde, unterwirft sie die strittigen Zahlungen ja den Lohnnebenkosten. Wie Herr B im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 06.07.2021 (ho Verfahren zu RV/4100093/2018 und RV/4100775/2018) anmerkte, habe er bei seiner Tätigkeit iZm der Managementvereinbarung einzig den „Konzern-Hut“ getragen. Aus wirtschaftlicher Sicht wird jede Handlung der Strategen am Ende des Tages jedem Konzernmitglied (und somit auch der Bf.) – zumindest mittelbar – zugutegekommen sein. Schließlich wird man den Strategen unterstellen können, jede Entscheidung unter Berücksichtigung aller Firmeninteressen getroffen zu haben.

Nicht nachvollziehbar waren hingegen die Angaben der Bf. in Bezug auf die außersteuerlichen Gründe: Eingangs ist festzuhalten, dass das Beweisverfahren vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung beherrscht wird (§ 167 BAO). Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Randordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (*Ritz*, BAO- Kommentar, Tz.2 zu § 166, Tz. 6 und 8 zu § 167 mwN). All diese Prämissen vorausgeschickt, bestanden aufgrund des durchgeführten Beweisverfahrens erhebliche Zweifel an den diesbezüglichen Ausführungen der Bf.: Zwar ist die Zwischenschaltung der OG zweifellos im zeitlichen Kontext zur Konzernbildung zu sehen, die – wie eine Einschau in den elektronischen Veranlagungsakt zeigt – auch in der Gründung einer Gruppe nach § 9 KStG 1988 in den Jahren 2008 bis 2012 ihren Niederschlag fand. Weshalb es jedoch auch der verfahrensgegenständlichen Zwischenschaltung konkret bedurfte, konnte die Bf. im gesamten Verfahren nicht plausibel darlegen: Entgegen ihrem Vorbringen wurden bis dato – im Unterschied zu den anderen Töchtergesellschaften – weder Fremdgeschäftsführer engagiert, noch Dritte am Stammkapital beteiligt. Dass durch die Zwischenschaltung sohin etwa die Basis für den Rückzug der drei Strategen aus der Geschäftsführung der Bf. geschaffen

werden sollte – wie von der Bf. behauptet –, deckt sich nicht mit den realen Beteiligungs- und Vertretungsverhältnissen. Vereinfacht ausgedrückt wurden durch die Zwischenschaltung der Bf. dieser exakt jene drei Personen als Berater/Lenker/Coaches zur Seite gestellt, die ohnedies ihre Geschäftsführer und Eigentümer waren. Warum eine derartige „Selbstberatung“ gerechtfertigt sein sollte, erschließt sich dem Gericht nicht. Ebenso wenig nachvollziehbar und überzeugend ist die Behauptung der Bf., durch die Zwischenschaltung sollte die Möglichkeit geschaffen werden, die Konzerngesellschaften einheitlich zu lenken, zu überwachen und zu unterstützen bzw. den Fortbestand des Konzerns im Falle des Austritts der Strategen aus dem operativen Geschäft zu sichern: Die Bf. stand bereits unter dem (wesentlichen) Einfluss der drei Strategen, es mussten sohin keine Vorkehrungen dafür geschaffen werden, sie deren Lenkungs-, Coaching- und Beratungstätigkeiten zu unterwerfen. An dieser Beweiswürdigung vermag auch die Verantwortung der Bf. im Zuge der mündlichen Verhandlung nichts zu ändern: Einerseits verließen die Angaben des GF Herr A, wonach auch bei der Bf. „geplant sei“, Fremdgeschäftsführer einzusetzen bzw. diese am Stammkapital zu beteiligen nicht die bloße Behauptungsebene; andererseits kann man den Ausführungen durchaus Glauben schenken, wonach die strategischen Entscheidungen der OG auch der Bf. zugutegekommen sein werden; dieser Grund ist jedoch nicht als beachtlich anzusehen (vgl. dazu die im Zuge der rechtlichen Beurteilung dargelegte höchstgerichtliche Judikatur)

IV. Rechtliche Beurteilung

1.1. Zuständigkeit

Gemäß § 323 b Abs. 1 BAO idF BGBl. I 2020/99 treten das Finanzamt Österreich und das Finanzamt für Großbetriebe für ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereich am 01.01.2021 an die Stelle des jeweils am 31.12.2020 zuständig gewesenen Finanzamtes. Gemäß Abs. 2 leg. cit. werden die am 31.12.2020 bei einem Finanzamt anhängigen Verfahren von der jeweils am 01.01.2021 zuständigen Abgabenbehörde in dem zu diesem Zeitpunkt befindlichen Verfahrensstand fortgeführt. Nach den Erläuternden Bemerkungen zum Initiativantrag treten die neu gegründeten Abgabenbehörden in die *Gesamtrechtsnachfolge* ihrer jeweiligen Vorgängerämter als Abgabenbehörden ein (985/A vom 03.07.2019, S. 80).

Dies vorausgeschickt gilt sohin zu klären, ob im nunmehrigen Beschwerdeverfahren das Finanzamt Österreich oder aber das Finanzamt für Großbetriebe belangte Behörde ist: Das Finanzamt Österreich und das Finanzamt für Großbetriebe sind nach der Lehre nunmehr für die Erledigung der zum 31.12.2020 anhängigen Verfahren (Prüfungen, offene Beschwerdeverfahren, etc.) in ihrem jeweiligen Zuständigkeitsbereich zuständig. Das gilt wohl auch für Verfahren, die am 31.12.2020 beim BFG anhängig waren (*Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren³, § 323b Anm. 2). Die verfahrensgegenständlichen Bescheide wurden vom Finanzamt XY erlassen; das Finanzamt XY

war am 31.12.2020 – zu welchem Zeitpunkt die Beschwerden bereits dem BFG zur Entscheidung vorgelegt waren - zuständig. Somit ist in einem nächsten Schritt zu prüfen, in wessen Zuständigkeitsbereich die Beschwerdesache ab dem 01.01.2021 fällt. Dabei ist § 61 Abs. 1 Z. 9 BAO idF BGBl I 2020/99 einschlägig, wonach das Finanzamt für Großbetriebe für die Erhebung der verfahrensgegenständlichen Abgaben für Abgabepflichtige, die Teil einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988 sind, zuständig ist, wenn ua die beiden zuletzt bekannt gegebenen Umsatzerlöse eines Gruppenmitgliedes jeweils mehr als € 10 Millionen überschritten haben. Festgestelltermaßen erklärte das Gruppenmitglied Firma B derartige Umsätze, weshalb die Zuständigkeit des Finanzamtes für Großbetriebe zu bejahen ist.

An dieser Rechtsauffassung vermag auch die Bestimmung des § 59 BAO nichts zu ändern: Demnach berührt die Übertragung oder der Übergang der Zuständigkeit von einem Finanzamt auf ein anderes die Zuständigkeit des bisher zuständig gewesenen Finanzamtes im Beschwerdeverfahren betreffend der von diesem erlassenen Bescheide nicht. Die Schaffung eines Finanzamtes Österreichs einerseits bzw. des Finanzamtes für Großbetriebe andererseits als Folge der Modernisierung der Finanzverwaltung stellen jedoch weder einen Fall der Übertragung der Zuständigkeit gemäß § 57 BAO, noch einen solchen des Überganges der Zuständigkeit nach § 58 BAO dar. Schließlich hörte die bescheiderlassende Behörde, das Finanzamt XY, am 31.12.2020, 24 Uhr, auf zu existieren, weshalb auch kein „bisher zuständig gewesenes Finanzamt“ im Sinne der leg.cit. existiert.

Insgesamt ist sohin festzuhalten, dass Partei des Verfahrens nunmehr das Finanzamt für Großbetriebe ist, deren Bezeichnung somit im Spruch entsprechend richtig zu stellen war.

1.2. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach Abs. 2 leg. cit. sind Dienstnehmer ua Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988. Schließlich normiert § 41 Abs. 3 FLAG 1967, dass der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 leg cit genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage); Arbeitslöhne sind ua Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

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

All diese Rechtsgrundlagen vorausgeschickt ist eingangs dem Vorbringen der Bf., wonach keine „geschäftsführungsrelevanten Tätigkeiten“ Inhalt der hier maßgeblichen Vereinbarungen

gewesen sein sollten, die einschlägige zivilgerichtliche Judikatur entgegen zu halten: Demnach stellt die Überwachung und Beeinflussung von nachgeordneten Unternehmen – wie die hier verfahrensgegenständlichen Managementaufgaben - eine Geschäftsführungstätigkeit dar (so etwa OGH 25.11.2020, 6 Ob 209/20h; *Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG² § 95 Rz 35), welcher Umstand den nachfolgenden Ausführungen zugrunde zu legen ist.

Zur hier entscheidungswesentlichen Rechtsfrage der steuerlichen Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Gesellschaften ist vorerst auf die ratio decidendi des Erkenntnisses des VwGH vom 25.6.2008, 2008/15/0014, zu verweisen, wonach die Drittanstellung eines Geschäftsführers grundsätzlich steuerwirksam sein kann, da nach herrschender Lehre und Rechtsprechung die gesellschaftsrechtliche Bestellung einer natürlichen Person zum Geschäftsführer von deren dienstrechtlichen Anstellung zu unterscheiden ist.

In den Folgeentscheidungen des Höchstgerichtes ging es vorwiegend um die Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften; in vereinzelt Fällen bildeten jedoch auch Personengesellschaften den Verfahrensgegenstand (vgl. insbesondere VwGH 28.5.2009, 2006/15/0360; 28.3.2012, 2009/08/0010; 24.9.2014, 2011/13/0092).

Im Erkenntnis vom 4.9.2014, 2011/15/0149, hat das Höchstgericht zum Fall der Zwischenschaltung einer GmbH ausgesprochen, dass die Drittanstellung eines Geschäftsführers steuerlich wirksam sein könne, wenn sie ernsthaft gewollt sei und dementsprechend durchgeführt werde. Da die steuerliche Betrachtung – so das Gericht darin weiter - die Trennung zwischen der Gesellschafts-, und Geschäftsführersphäre erfordere, gelte dies auch, wenn der Geschäftsführer alleiniger Gesellschafter der gestellenden Kapitalgesellschaft sei, außer die Zwischenschaltung erfolge nur zur Umgehung der sonst anfallenden lohnabhängigen Abgaben. Dass in den damals strittigen Consulting- und Managementverträgen festgelegt war, welche Personen als Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen sind, wertete der VwGH ebenso als Indiz für das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung iSd § 22 BAO bzw. eines Scheingeschäfts gemäß § 23 leg. cit., wie den Umstand, dass wegen der Personalstruktur der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften andere Personen für den Einsatz als Geschäftsführer gar nicht zur Verfügung gestanden wären. Klar stellte der VwGH darin aber auch, dass eine Verpflichtung der belangten Behörde bestehe, das Berufungsvorbringen, insbesondere hinsichtlich der ins Treffen geführten außersteuerlichen Gründe, in seiner Gesamtheit zu würdigen, welcher Umstand letztlich zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften führte.

Nach dem Erkenntnis vom 24.9.2014, 2011/13/0092 kann es auch bei der Zwischenschaltung einer Personengesellschaft zur Zurechnung der Vergütungen an die dahinterstehende(n) natürliche(n) Personen kommen; die Besonderheit dieses Falles lag im Fehlen konkreter Behauptungen über die Vereinbarungen, auf deren Grundlage das Entgelt für die Tätigkeit des Geschäftsführers nicht nur von der KG verrechnet, sondern auch ihr und nicht dem

Geschäftsführer selbst geschuldet wurde. Über das Zustandekommen und den Inhalt der Vertragsbeziehungen im behaupteten Dreiecksverhältnis wurden keine Urkunden vorgelegt, und das Vorbringen darüber erschöpfte sich im Verwaltungsverfahren in der Behauptung, das Entgelt werde "von der" KG, in der der Geschäftsführer seine sonst nicht weiter umschriebenen Aktivitäten bündelt, "verrechnet". Es fehle - so der VwGH darin resumierend - an einem Vorbringen, dem entnehmbar wäre, dass und inwiefern sich die Einbindung der KG in die Verhältnisse zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Geschäftsführer nicht in der Ausstellung von Rechnungen erschöpfte, sodass die KG nicht nur als „Zahlstelle“ diene.

Der soeben dargestellten Rechtsprechung des Höchstgerichtes ist somit für den hier zu entscheidenden Fall zu entnehmen, dass zunächst zu hinterfragen ist, ob zwischen der zwischengeschalteten Gesellschaft und jener Gesellschaft, für die die natürlichen Personen die vertraglichen Tätigkeiten ausüben sollen, eine klare, nach außen in Erscheinung tretende Vereinbarung über die zu erbringenden Leistungen besteht. Fehlt es an einer solchen Vereinbarung und kommt der zwischengeschalteten Gesellschaft lediglich eine Verrechnungs- und Zahlstellenfunktion zu, erfolgt die Zurechnung der Entgelte schon aus diesem Grund an die natürliche Person, ohne dass es einer Prüfung im Lichte der Bestimmungen der §§ 22 und 23 BAO (Missbrauch, Scheingeschäft) bedarf (vgl. etwa auch *Marschner/Renner*, SWK 2014, 1527 [1529]; dies, GES 2015, 38 [39]; *Gruber/Vondrak*, ecolex 2015, 237 [238]). Liegt aber eine entsprechende Vereinbarung vor, so ist eine Zurechnung an den Geschäftsführer de facto nur mehr im Fall des Vorliegens von Missbrauch oder eines Scheingeschäftes möglich (BFG 7.10.2015 RV/7102649/2013), wobei sowohl Missbrauchshandlung als auch Missbrauchsabsicht von der Behörde nachzuweisen sind (VwGH 29.11.1988, 88/14/0184).

Wendet man nunmehr all diese gesetzlichen und judikativen Vorgaben auf den gegenständlichen Fall an, so ist in einem ersten Schritt unstrittig festzuhalten, dass schriftliche Vereinbarungen über den Leistungsgegenstand bestanden. Der OG kam auch keinesfalls lediglich die Funktion einer Verrechnungs- und Zahlstelle zu: So trat sie nach außen hin in Erscheinung, da etwa die Leasingverträge der auf ihren Namen zugelassenen Kraftfahrzeuge – die den Strategen bei der Vertragserfüllung zur Verfügung standen - durch die OG als Leasingnehmerin unterfertigt worden waren. Auch die anfallenden Sozialversicherungsbeiträge trug die OG. Diese Umstände indizieren vorerst die Zurechnung der Einkünfte an die OG (VwGH 04.03.1986, 85/14/0133; 01.03.1977, 42/75, 06.11.1964, 2151/63). Somit ist der Sachverhalt in einem zweiten Schritt einer Prüfung im Lichte der Bestimmungen der §§ 22 und 23 BAO zu unterziehen. Dabei kommt der Frage, ob ein Scheingeschäft iSd § 23 Abs. 1 BAO vorliegt (als auf der Sachverhaltsebene zu klärende Tatfrage; vgl. zB VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0044), gegenüber einer (rechtlichen) Beurteilung nach Maßgabe des § 22 BAO ein logischer Vorrang zu (vgl. dazu insb *Leitner*, ÖStZ 2014, 591 [595]; ders, SWK 2012, 75 [80], mit zahlreichen Hinweisen auf die Rsp des VwGH).

a. Scheingeschäft iSd § 23 BAO

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

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

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 4.9.2014, 2011/15/0149, zum Ausdruck gebracht hat, ist der Umstand, dass in der Vereinbarung festgelegt ist, welche Personen als Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen sind, ebenso als Indiz für das Vorliegen eines Scheingeschäftes zu werten wie der Umstand, dass wegen der Personalstruktur der zwischengeschalteten Gesellschaft andere Personen für den Einsatz als Geschäftsführer gar nicht zur Verfügung gestanden wären. Beides trifft im vorliegenden Fall zu: In der Managementvereinbarung werden jene Personen unzweifelhaft definiert, die der Bf. für Zwecke der Geschäftsführung zur Verfügung zu stellen sind, nämlich die Gesellschafter der OG. Zwar wird eine entsprechende Vertretungsregelung für den Fall der Abwesenheit dieser Personen vorgesehen, aufgrund der Personalstruktur der OG wären andere Personen für die Leistungserbringung jedoch gar nicht in Betracht gekommen. Dass hingegen der wahre Wille der Parteien auf eine Tätigkeit der Gesellschafter der OG bei der Bf. gerichtet gewesen wäre, hat die Abgabenbehörde weder dargelegt, noch gab es dafür Anhaltspunkte. Auch das vor dem erkennenden Gericht durchgeführte Beweisverfahren hat keinerlei Indizien, die in diese Richtung deuten würden, hervorgebracht. Im Hinblick auf die für die Annahme eines Scheingeschäftes entscheidende Divergenz zwischen Erklärtem und Rechtsfolgenwillen kann bei dieser Beweislage den Ausführungen der Bf. zur ernsthaft gewollten und auch durchgeführten Tätigkeit nicht entgegengetreten werden. Sind die vertraglichen Abmachungen von den Vertragsparteien – wie hier - gewollt, dann liegt kein Scheingeschäft vor (VwGH 05.04.19 89,85/13/00 86; BFG 12.02.2015 RV/5101451/2014; so auch *Leitner*, ÖStZ 2014,591 [594]).

b. Missbrauch iSd § 22 BAO

Vor diesem Hintergrund scheint auch der VwGH der Missbrauchsprüfung besonderes Gewicht beizumessen. Demnach ist unter einem Missbrauch iSd § 22 BAO im Allgemeinen eine rechtliche Gestaltung zu verstehen, *"die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung*

ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet". Dabei ist zu prüfen, "ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre" (VwGH 22.9.2005, 2001/14/0188; 18.10.2006, 2003/13/0031; 20.5.2010, 2006/15/0005; 31.3.2011, 2008/15/0115; 5.4.2011, 2010/16/0168; 26.4.2012, 2009/15/0220).

Für eine missbräuchliche, ausschließlich auf die Vermeidung lohnabhängiger Abgaben abzielende Gestaltung sprechen im vorliegenden Fall insbesondere folgende Umstände: In der Managementvereinbarung werden - wie bereits oben dargestellt - jene Personen unzweifelhaft definiert, die der Bf. zur Vertragserfüllung zur Verfügung zu stellen sind, nämlich die Gesellschafter der OG (dies als Indiz für eine missbräuchliche Gestaltung wertend VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149). Letztere wurde nur wenige Tage vor Unterfertigung der (Erst-) Managementvereinbarung gegründet. Es bestand somit Personenidentität zwischen jenen Personen, die für die OG entscheidungsbefugt waren, und jenen, die der Bf. gegenüber de facto die vereinbarten Leistungen zu erbringen hatten. Die Gesellschafter der OG waren überdies bereits vor Abschluss der verfahrensgegenständlichen Regelung mit der Geschäftsführung der Bf. befasst.

Ein Missbrauch ist jedoch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auszuschließen, wenn für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung beachtliche außersteuerliche Gründe angeführt werden können (vgl. zB VwGH 25.9.2002, 97/13/0175; VwGH 30.4.2003, 97/13/0130; VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074; VwGH 22.9.2005, 2001/14/0188; VwGH 20.5.2010, 2006/15/0005). Dabei ist es Sache des Abgabepflichtigen, die außersteuerlichen Gründe darzutun (*Ritz*, BAO⁵, § 22 Tz 1 ff).

In diesem Zusammenhang ist auf die Verantwortung der Bf. zu verweisen, wonach die Zwischenschaltung im Zusammenhang mit der Neustrukturierung der Firmengruppe zu sehen ist: Im Jahr 2006 wurde von den drei „Eigentümern“ die Entscheidung getroffen, innerhalb der Gruppe kleine operative Einheiten zu schaffen, die unter dem gemeinsamen Dach einer Holding als Eigentümerin firmieren sollten. Die Schaffung dieser kleinen Einheiten sei im Bereich des Baugewerbes zu präferieren, da dadurch unter anderem die Eigenverantwortlichkeit der dort tätigen Geschäftsführung und somit auch die Ergebnisverantwortlichkeit geschaffen werden könne. Die OG sollte dabei als strategische Stabsstelle fungieren, mit dem langfristigen Ziel, sich aus der operativen Geschäftsführung weitestgehend zurückzuziehen und nur mehr für laufende Beratungs-, Kontroll- und Coachingtätigkeiten zur Verfügung zu stehen. In der Anfangsphase wurden demnach die operativen Geschäftsführer der einzelnen Gruppenmitglieder noch von der OG unterstützt; in der Folge wurden jedoch sodann Fremdgeschäftsführer bestellt, die auch an den einzelnen Töchtern beteiligt wurden. Diesen Argumenten kann das Bundesfinanzgericht in Bezug auf die Bf. jedoch nichts abgewinnen: Wie bereits im Zuge der Beweiswürdigung dargelegt, wurden

weder Fremdgeschäftsführer bestellt, noch diese an der Bf. beteiligt. Dass sich die Bf. – hinter der die 3 Strategen stehen - Lenkungs-, Coaching- und Strategieleistungen von der OG – hinter der wiederum die drei Strategen stehen – zukaufte ist nicht nachvollziehbar.

Zusammenfassend ist sohin festzuhalten, dass sich die abgeschlossenen Vereinbarungen nicht im Rahmen der freien Rechtsformwahl und unternehmerischen Dispositionsfreiheit bewegen, sondern eine missbräuchliche Gestaltung vorliegt. Liegt gemäß § 22 Abs. 1 BAO ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes vor, so sind gemäß § 22 Abs. 2 BAO die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

c. Sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988

Zu den Einkünften iSd § 22 Z 2 EStG zählen – wie bereits eingangs dargelegt - ua 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Dass die drei Strategen dieses Tatbestandsmerkmal erfüllen ist unstrittig.

Im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, werde die gesonderte Prüfung des in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierten Tatbestandselements der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt, dann könne sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden - Vorschrift nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie dem Fehlen eines Unternehmerrisikos und einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, könne - in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung - Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre (vgl. seitdem in ständiger Rechtsprechung zB VwGH 22.12.2004, 2003/15/0056; 26.7.2007, 2007/15/0095; 23.1.2013, 2010/15/0187; 29.5.2018, Ra 2017/15/0108; 4.6.2020, Ra 2020/15/0002).

Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird (vgl. etwa VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; VwGH 15.12.2004, 2003/13/0067; VwGH 1.6.2006, 2006/15/0029; VwGH 21.9.2006, 2006/15/0233; VwGH 19.3.2008, 2008/15/0083). Der Eingliederung eines

Gesellschafter-Geschäftsführers steht es dabei nicht entgegen, wenn er Geschäftsführerfunktionen auch für andere Gesellschaften übernommen hat (vgl. etwa VwGH 25.6.2008, 2008/15/0014).

Da die Strategen in den Streitjahren mit - der Geschäftsführung zuzurechnenden – Managementaufgaben der Bf. befasst waren, entfalteten sie eine nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit, mit welcher der Unternehmenszweck der Bf. verwirklicht wurde. Damit ist eine Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Bf. iSd oben referierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gegeben.

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

d. Festsetzung des DB und DZ

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs. 1 BAO nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 der genannten Bestimmung auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden.

Bezogen auf den Neuerungstatbestand des § 303 BAO ist es somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen - etwa im Zuge einer Außenprüfung (*Ritz*, aaO, § 201, Tz 37).

Entscheidend ist im Fall der amtswegigen Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 3 zweiter Fall BAO, ob und gegebenenfalls welche für das Finanzamt bei der Selbstbemessung neu hervorgekommenen Umstände seitens des Finanzamtes herangezogen wurden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind.

In den angefochtenen Bescheiden wird zur Begründung auf den Bericht über das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung verwiesen. Dass ein solcher Verweis grundsätzlich zulässig ist, entspricht ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 29. März 2017, Ro 2015/15/0030).

Im verwiesenen Bericht gibt es als einzige Feststellung hinsichtlich DB und DZ die Sachverhaltsdarstellung betreffend die Managementvergütungen, welche als Entgelte iSd § 22 Z 2 EStG 1988 gewertet worden waren. Vor diesem Hintergrund der unmittelbar vor Bescheiderlassung durchgeführten Außenprüfung mit der Feststellung betreffend DB und DZ bringt die Begründung des Bescheides mit dem Hinweis auf den Bericht der Außenprüfung mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck, dass es sich bei der betreffenden Feststellung um jenen von der belangten Behörde herangezogenen Tatsachenkomplex handelt, der als Wiederaufnahmegrund zur Bescheiderlassung herangezogen wurde (vgl. VwGH vom 29. März 2017, Ro 2015/15/0030, Rz 16).

Da die neu hervorgekommenen Tatsachen gegenüber der Selbstberechnung zu abweichenden Beitragsgrundlagen führten, war die Festsetzung der Abgaben mittels Bescheid begründet. Sie steht im Ermessen der Abgabenbehörde. Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich § 20 BAO zufolge in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter "Billigkeit" versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das "Öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" (*Ritz*, aaO, § 20, Tz 7). Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. Im gegebenen Zusammenhang wird daher primär der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sein. Lediglich geringfügig sich auswirkende Feststellungen werden in der Regel zu unterlassen sein (*Ritz*, aaO, § 201, Tz 30).

Da sich einerseits die aus den Festsetzungsbescheiden ergebenden Nachforderungen an DB und DZ weder absolut noch in Relation zu den bisherigen Selbstberechnungen als geringfügig darstellen, erweisen sich die im Rahmen der Abgabenfestsetzungen getroffenen Maßnahmen, die einer Richtigstellung der Beitragsgrundlagen und der darauf entfallenden Abgaben dienen, als dem Sinn der anzuwendenden Norm des § 201 BAO entsprechend und damit weder unzulässig noch unbillig.

Damit erfolgten die Abgabenfestsetzungen dem Grunde nach zu Recht.

Der Höhe nach sind jedoch nachfolgende Korrekturen zugunsten der Bf. vorzunehmen: Die dem DB und DZ unterworfenen Beträge enthalten einerseits Umsatzsteuer, die – als Durchlaufposten – jedenfalls aus der Beitragsgrundlage auszuschneiden ist (vgl. dazu auch UFS

RV/0722-L/09 vom 31.05.2010; RV/1535-W/04 vom 27.01.2005). Andererseits hat die Außenprüfung – zumindest überwiegend – die tatsächlich geleisteten Zahlungen in die Beitragsgrundlage miteinbezogen, dies obgleich im Rahmen einer bei der Bf. durchgeführten (weiteren) Außenprüfung ua die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2012 und 2013 betreffend, in den über die vertraglichen Vereinbarungen hinausgehenden Zahlungen verdeckte Gewinnausschüttungen iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 gesehen wurden; im diesbezüglichen Bericht vom 25.06.2015 lautet es dazu wörtlich, wie folgt: *„Die freiwillige Bezahlung eines höheren Betrages als vertraglich vereinbart, hält einem Fremdvergleich nicht stand. Die Gesellschafter der OG wurden bereichert und bei der ***Bf1*** ist der Aufwand verdeckte Gewinnausschüttung.“* Die daraufhin erlassenen Bescheide erwuchsen in Rechtskraft. Wenn sohin die Überzahlungen von der Betriebsprüfung in einzelnen Jahren als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert wurden, muss diese Qualifikation konsequenterweise auch für sämtliche verfahrensgegenständliche Veranlagungsjahre gelten, sofern sich die Voraussetzungen für diese rechtliche Einordnung nicht geändert haben. Eine Änderung der Tatsachen fand weder in den Jahren 2008 bis 2011 noch später statt, weshalb folglich lediglich die vertraglich vereinbarten Zahlungen dem DB und DZ zu unterwerfen sind. Die diesbezügliche Verantwortung der belangten Behörde im Zuge der mündlichen Verhandlung am 04.08.2021 überzeugt hingegen nicht: Demnach müssten – mit Ausnahme der Jahre 2012 und 2013 – die tatsächlichen Zahlungen in die Beitragsgrundlage miteinbezogen werden, damit sämtliche Leistungen steuerlich erfasst würden. Welche konkreten Umstände jedoch in den von der Betriebsprüfung nicht monierten Jahren dazu führen würden, dass die Überzahlungen nicht als verdeckte Ausschüttungen anzusehen sind, legte die belangte Behörde weder dar, noch sind solche im Verfahren hervorgekommen. Nur, weil etwa die belangte Behörde nicht alle strittigen Jahre einer weiteren Außenprüfung (die Ust- und Köst betreffend) unterworfen, bzw. in Folgejahren – bei gleichbleibendem Sachverhalt – keine verdeckten Gewinnausschüttungen festgestellt hat, rechtfertigt es nicht, die tatsächlich geleisteten Zahlungen in die Beitragsgrundlage für den DB und DZ miteinzubeziehen. Oder einfach ausgedrückt: Bei gleicher Sachlage bleibt eine verdeckte Gewinnausschüttung eine solche und kann nicht (grundlos) umqualifiziert werden.

Für einen – wie von der Bf. gewollten – Abzug von Aufwendungen der OG besteht jedoch keinerlei Veranlassung: Weder Werbungskosten noch Betriebsausgaben sind von der Beitragsgrundlage in Abzug zu bringen (*Kuprian in Lenneis/Wanke* (Hrsg), FLAG², §§ 41-43 Rz 45).

Folglich waren die Beitragsgrundlagen entsprechend nach unten zu korrigieren und den Beschwerden insofern teilweise Folge zu geben.

1.3. Zu Spruchpunkt II. (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. Eine derartige Rechtsfrage liegt nach Ansicht des Gerichtes vor: Ob nämlich § 59 BAO idgF auch auf Fälle der Modernisierung der Finanzverwaltung im Zuge des Finanz-Organisationsreformgesetz (BGBl. I 104/2019) anwendbar ist, ist höchstgerichtlich noch nicht entschieden, weshalb die Revision zuzulassen war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 11. August 2021