

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag^a. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Beschwerdesache ***Bf1***, Bf. Adresse, vertreten durch Glatzhofer & Matschek Steuerberatungsgesellschaft mbH, Bahnhofstraße 45, 9020 Klagenfurt/Wörthersee, über die Beschwerde vom 19. Feber 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 5. Feber 2019 betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2016 – 2017 (Steuernummer ***BF1StNr1***) zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien ist die Frage strittig, ob Vergütungen für Managementleistungen, die die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) an eine zwischengeschaltete Personengesellschaft leistete, dieser oder – als „Gehälter oder sonstige Vergütungen jeder Art“ iSd § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 – deren unbeschränkt haftenden Gesellschaftern zuzurechnen sind.

Mit Erkenntnis vom 17.08.2021, RV/4100773/2019, hat das Bundesfinanzgericht über die Beschwerde stattgebend entschieden. Auf den in diesem Erkenntnis dargestellten Gang des Verfahrens wird deshalb verwiesen.

Aufgrund einer Amtsrevision wurde diese Entscheidung vom Verwaltungsgerichtshof am 29.06.2022, Ro 2021/15/0027 unter Hinweis auf seine im Erkenntnis vom selben Tag zu Ro 2021/15/0026-4 geäußerte Rechtsansicht wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Das Verwaltungsgericht hat daraufhin im fortgesetzten Verfahren am 11.12.2023 einen Erörterungstermin durchgeführt, in dessen Verlauf von der Bf. ua für die Beschwerdejahre Abrechnungen der Managementkosten vorgelegt wurden.

II. Sachverhalt

Die Rechtsvorgängerin der Bf. war eine mit Gesellschaftsvertrag vom 09.03.2006 errichtete und im österreichischen Firmenbuch unter der FN xxxxxxxx eingetragene Kapitalgesellschaft mit dem Sitz in der politischen Gemeinde Ort in *** und der Geschäftsanschrift „Ort, Bf. Adresse“; ihr Geschäftszweig war das Baumeistergewerbe (Hoch- und Tiefbau). Im Zeitraum vom 28.01.2015 bis 03.10.2019 wurde ihr Stammkapital einerseits von Ing. YY (geb. xx.xx.xxxx) zu 24 % und andererseits von der Bf. GmbH (FN ***, seit 05.04.2023: Bf. GmbH) zu 76 % gehalten. Als ihre handelsrechtlichen Geschäftsführer agierten bis xx.xx.2021 Ing. AA (geb. ***1***) einerseits bzw. ab 31.03.2006 Ing. YY andererseits. Seit dem 01.08.2014 ist XX (geb. xx.xx.xxxx) – der ab dem Jahr 2019 auch am Stammkapital beteiligt wurde - als weiterer Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen. Mit Notariatsakt vom 28.09.2023 wurde ua die Rechtsvorgängerin der Bf. (FN xxxxxxxx) als übertragende Gesellschaft mit der Bf. als übernehmende Gesellschaft unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. I UmgrStG verschmolzen und folglich am 03.11.2023 im Firmenbuch gelöscht.

Die Bf. GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 01.08.1991 gegründet. An ihr sind seit dem Jahr 2002 Ing. AA (geb. ***1***) zu 34 %, Ing. BB (geb. xx.xx.xxxx) und CC (geb. xx.xx.xxxx) zu je 33 % beteiligt; Ing. AA und Ing. BB fungierten im Beschwerdezeitraum weiters als deren handelsrechtliche Geschäftsführer; CC schied aus dieser Funktion per 31.12.2011 aus und übernahm sie zum 24.10.2016 erneut. Ihr Sitz liegt ebenfalls in der politischen Gemeinde Ort in ***, sie hat - wie die Bf. - als Geschäftsanschrift jene in Ort, Bf. Adresse. Der Unternehmensgegenstand der Mehrheitsgesellschafterin umfasst gemäß dem Gesellschafterbeschluss vom 24.04.2006 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 24.04.2006 Tagesordnungspunkt 2).

Ing. AA, Ing. BB und CC waren in nachfolgenden Zeiträumen – über die Bf. GmbH - an der Rechtsvorgängerin der Bf. in folgendem Ausmaß beteiligt:

Zeitraum	Gesellschafter	Beteiligung
27.01.2015 - 03.10.2019	Ing. AA	25,84%
	Ing. BB	25,08%
	CC	25,08%

Die Bf. wurde im Veranlagungsjahr 2008 in die Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988 aufgenommen; weitere Gruppenmitglieder waren neben der Bf., die (vormalige) 1 GmbH (FN xxxxxxxx), die (vormalige) 2 GmbH (FN xxxxxxxx), die (vormalige) 3 (FN xxxxxxxx), die Bf. GmbH (FN xxxxxxxx, seit 06.04.2023: Bf. GmbH) und die (vormalige) 4 GmbH (FN xxxxxxxx), wobei alle GmbHs – mit Ausnahme der Bf. GmbH – mit Notariatsakt vom 28.09.2023 mit letzterer als übernehmende Gesellschaft verschmolzen wurden. Als deren Gruppenträgerin fungierte die Bf. GmbH.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 15./16.05.2006 wurde die 5 OEG (nunmehr 5 OG; LG Klagenfurt zu FN xxxxxxxx) (erneut) mit dem Sitz in der politischen Gemeinde *** und der Adresse in Ort Adresse von Ing. AA (geb. ***1***; Beteiligung am Vermögen: 34 %), CC (geb. xx.xx.xxxx; Beteiligung am Vermögen: 33 %) und Ing. BB (geb. xx.xx.xxxx; Beteiligung am Vermögen: 33 %) je als unbeschränkt haftende Gesellschafter errichtet. Ing. CC schied in der Folge per 31.12.2011 als unbeschränkt haftender Gesellschafter aus, welche Funktion er jedoch per 24.10.2016 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 Beträge zur Sozialversicherung, sowie der Aufwand für Fahrzeuge wurden ebenfalls von der OG getragen. Sie verfügte über keine Gewerbeberechtigung.

Am 19.05.2006 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. Ein Leistungsverzeichnis, in dem die zu erbringenden (und in der Folge zu honorierenden) Leistungen im Einzelnen konkret und auch nach dem zu erwartenden Zeitaufwand detailliert

erfasst bzw. dargestellt wurden, enthielt die Managementvereinbarung nicht; auch wurden die geschuldeten Tätigkeiten zwischen den Parteien in keiner anderen Art und Weise (etwa durch Zusatzvereinbarungen bzw. –abreden odgl.) genauer festgelegt. 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. Ein derartiger Vertretungsfall ist jedoch während des gesamten aufrechten Bestandes der Vereinbarung (sowie der Folgevereinbarung ab dem Jahr 2015) niemals eingetreten, sprich die Leistungen wurden ausschließlich von den Gesellschaftern der OG erbracht. Die Koordination mit dem operativen Geschäftsführer betreffend die Tätigkeitsaufteilung ist – so die schriftliche Regelung weiter - 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 6.000,00 (zzgl. USt) vereinbart. Betriebsmittel, die für die Auftragsabwicklung erforderlich sind, insbesondere Kfz-Aufwendungen sind – vereinbarungskonform - durch die OG zu tragen. Am 01.06.2015 erfuhr diese Vereinbarung rückwirkend zum 01.01.2014 eine Änderung dergestalt, als – bei wortgleichem Leistungsinhalt - ein jährliches Entgelt in Höhe von Euro 36.000,00 zzgl. 0,5 % vom erzielten Umsatz laut Bilanz, zahlbar in monatlichen Akonti von Euro 7.500,00 (zzgl. USt), vereinbart wurden (vgl. Managementvertrag vom 01.06.2015).

Tatsächlich brachte die Bf. an die OG vom Konto mit der Bezeichnung „Geschäftsführungsko. 5“ in Summe im Jahr 2016 Euro 90.000,00 und 2017 Euro 108.000,00 zur Anweisung.

Im Jahr 2019 am Sitz der Bf. durchgeführten Außenprüfung gemäß §§ 147ff BAO ua die Körperschaftsteuer den Streitzeitraum betreffend, wurden im Zusammenhang mit Zahlungen aus der hier strittigen Vereinbarung keine verdeckten Ausschüttungen gemäß § 8 Abs. 2 KStG festgestellt.

Die OG erzielte in den Streitjahren weitere Umsätze aus der Erbringung von Managementleistungen der Bf. GmbH (FN ***), der (vormaligen) 1 GmbH (FN xxxxxxxx), der (vormaligen) 2 GmbH (FN xxxxxxxx), der (vormaligen) 3 (FN xxxxxxxx), und der Bf. GmbH (FN xxxxxxxx, seit 06.04.2023: Bf. GmbH) gegenüber, auf Basis – mit Ausnahme der Entlohnung - inhaltsgleicher Managementvereinbarungen.

Ab dem Zeitpunkt des Abschlusses der verfahrensgegenständlichen Vereinbarungen wurden zwar Managementleistungen (zB im Bereich der Strategieplanung, Erarbeitung neuer Geschäftsfelder, Coaching/Supervision der operativen GF, Bankverhandlungen, Cash Management in der Gruppe, Personalrekrutierung auf Managementebene, vgl. dazu die Ausführungen der Bf. im Vorlageantrag vom 13.06.2019, S.4) der OG-Gesellschafter auch für die Bf. erbracht, wobei hingegen nicht festgestellt werden kann, welche konkreten Leistungen

von welchem konkreten Gesellschafter tatsächlich mit welchem konkreten Zeitaufwand für welche konkrete Gesellschaft, erbracht wurden. Jedenfalls erhielten die unbeschränkt haftenden Gesellschafter der OG für die zuvor geschilderten Tätigkeiten kein gesondertes Entgelt, sondern partizipierten an deren Gewinn, der wiederum ordnungsgemäß versteuert wurde.

Es kann nicht festgestellt werden, dass – mit Ausnahme der Managementvereinbarung aus dem Jahr 2006 bzw. dem Managementvertrag vom 1.6.2015 - weitere Vereinbarungen zwischen den Vertragsteilen über den Leistungsinhalt und die Entlohnung getroffen wurden. Ein fremder Dritter hätte Verträge mit dem Inhalt der Managementvereinbarung bzw. des Managementvertrages nicht abgeschlossen.

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt basiert auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zur Errichtung, dem Sitz, dem Unternehmenszweck, die Verschmelzung und Löschung sowie der Beteiligungs-, und Vertretungsverhältnisse der Bf., der Bf. GmbH sowie der OG betreffend basieren auf dem offenen Firmenbuch unter Berücksichtigung der dort hinterlegten historischen Daten bzw. Urkunden.

Die Beteiligungsverhältnisse sind das Ergebnis von Prozentrechnungen.

Dass die Bf. Teil einer Unternehmensgruppe mit den genannten weiteren Gruppenmitgliedern bzw. der Bf. GmbH als Gruppenträgerin war, ergibt eine Einschau des Gerichtes in den elektronischen Veranlagungsakt.

Der festgestellte Inhalt des Gesellschaftsvertrages der OG geht aus der im Akt erliegenden Vertragskopie hervor. Dass CC per 31.12.2011 aus der OG ausschied und erst am 24.10.2016 und folglich bis zu diesem Zeitpunkt nicht an deren Gewinnverteilung partizipierte, ist einerseits zwischen den Parteien unstrittig und geht andererseits aus der Urkundensammlung des Firmenbuches (vgl. den dortigen Antrag auf Löschung des persönlich haftenden Gesellschafters CC vom 27.12.2011 und Antrag auf Eintragung desselben vom 24.10.2016) als auch dem elektronischen Veranlagungsakt der Personengesellschaft hervor.

Das Betriebsvermögen der OG resultiert aus dem vorgelegten Anlagenverzeichnis und wurde von der belangten Behörde nicht substantiell bestritten. Die Leistung der Sozialversicherungsbeiträge bzw. des KFZ-Aufwandes durch die OG wurde durch Vorlage der Einnahmen-Ausgabenrechnungen unter Beweis gestellt.

Dass zwischen der Bf. und der OG 2006 eine Managementvereinbarung und 2015 ein Managementvertrag (mit Wirksamkeit zum 1.1.2014) mit den festgestellten Konditionen abgeschlossen wurde, ist unstrittig. Unstrittig ist auch, dass darin weder die Leistungen konkret

aufgelistet, noch der damit korrespondierende Zeitaufwand festgelegt wurde. Das Fehlen konkreter Festlegungen über den Leistungsgegenstand bzw. –umfang erhellt nicht nur aus dem – wörtlich zitierten – Vertragstext selbst, sondern auch aus dem Umstand, dass die Bf. weder Leistungs-, noch Zeitaufzeichnungen – trotz entsprechender Aufforderung – vorlegen konnte (vgl. etwa die Aufforderung in der Ladung zum Erörterungstermin vom 15.11.2023, sämtliche Beweismittel vorzulegen bzw. umfassendes Vorbringen zu erstatten bzw. die Ausführungen der Bf. im Zuge des Erörterungstermins vom 11.12.2023, wonach keine weiteren Unterlagen im Zusammenhang mit den Abrechnungen der strittigen Vereinbarung mehr existieren; so auch Ing. BB im Zuge der mündlichen Verhandlung im parallel geführten Vorverfahren RV/4100093/2018 und RV/4100775/2019 vom 6.7.2021, S. 3). Die Feststellungen zur Vertretung der Gesellschafter beruhen ebenso auf den Angaben des Ing. BB in den parallel geführten Vorverfahren RV/4100093/2018 und RV/4100775/2019 (vgl. Protokoll vom 6.7.2021, S. 5). Die geleisteten Zahlungen wurden dem Veranlagungsakt entnommen.

Dass Feststellungen zu verdeckten Ausschüttungen im Zuge der Betriebsprüfung nicht getroffen wurden, steht einerseits außer Streit (vgl. Protokoll über den Erörterungstermin vom 11.12.2023, S. 1) und geht andererseits aus dem elektronischen Veranlagungsakt hervor.

Der Bestand von – wie festgestellt – weiteren (mit Ausnahme der Entlohnung) inhaltsgleichen Vereinbarungen mit den weiteren (vormaligen) Gruppenmitgliedern ist zwischen den Parteien unstrittig und durch die jeweiligen Veranlagungsakten belegt.

Unstrittig ist, dass Leistungen auf Basis der Managementvereinbarung/des Managementvertrages von den Gesellschaftern der OG auch für die Bf. erbracht wurden. Mangels konkreter Zeit-, und Leistungsaufzeichnungen konnte jedoch nicht festgestellt werden, wer, wann welche Tätigkeiten ua auch für die Bf. erbracht hat (vgl. zur Frage der Aufzeichnungen auch die Ausführungen der Bf. im Zuge des Erörterungstermins vom 11.12.2023, wonach keine weiteren Unterlagen im Zusammenhang mit den Abrechnungen der strittigen Vereinbarung mehr existieren). Ing. BB führte im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 6.7.2021 in den parallel geführten Vorverfahren RV/4100093/2018 und RV/4100775/2019, S. 3. auf Frage des Gerichtes nach Leistungsaufzeichnungen aus, dass solche nicht existieren würden, *„dies wäre auch gar nicht möglich gewesen, wir haben Managementleistungen für die gesamte Gruppe erbracht, da kann ich ja nicht mit der Stoppuhr dastehen und mitstoppen, für welche GmbH ich konkret wie viel geleistet habe“*, bzw. gab auf Nachfrage, wie man die strittigen Tätigkeiten pro Tochter bzw. für die Holding unterscheiden könne an, dass dies de facto nicht möglich sei, da diese *„ineinander über (gingen, Anm. der Verf.), ich habe nicht einmal den Holding-Hut auf und dann den Bf.-Hut, ich habe nur den Bf.-Hut auf“* (VH-Protokoll in den parallel geführten Vorverfahren RV/4100093/2018 und RV/4100775/2019 vom 6.7.2021, S. 9).

Dass Gewinne im festgestellten Umfang an die unbeschränkt haftenden Gesellschafter zur Auszahlung gelangten, deckt sich sowohl mit dem Ergebnis der Betriebsprüfung als auch dem elektronischen Veranlagungsakt der OG. Die Versteuerung geht ebenso aus den diesbezüglichen Veranlagungsakten hervor, in die das erkennende Gericht Einsicht nahm.

Zu den im Zuge des Erörterungstermins vom 11.12.2023 vorgelegten Abrechnungen die Streitjahre betreffend (datierend mit 31.01.2017 bzw. 29.12.2017, als Beilagen ./VI. und ./VII. zum VH-Protokoll über den ET vom 11.12.2023), mit der die Bf. den Versuch unternimmt, im Sinne der Entscheidung des VwGH eine allfällige Diskrepanz zwischen dem vereinbarten Entgelt und dem tatsächlich an die OG geleisteten Vergütungen zu rechtfertigen, ist folgendes auszuführen: Nach der für die Streitjahre maßgebenden Regelung im Managementvertrag vom 01.06.2015 sind die Leistungen durch einen Basisbetrag iHv Euro 36.000,00/a zuzüglich 0,5% vom erzielten Umsatz laut Bilanz zu entlohnen. In den vorgelegten Rechnungen hingegen wurden lediglich monatlich zu leistende Aconti iHv Euro 7.500,00 bzw. Euro 9.000,00 hochgerechnet und davon die zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellungen jeweils bezahlten Beträge in Abzug gebracht. Eine Berücksichtigung der erzielten Umsätze laut Bilanz erfolgte dabei jedoch nicht, was nicht nachvollziehbar ist. Schon dieses Faktum alleine zeigt, dass die für die Streitjahre tatsächlich vorgenommene Verrechnung deutlich von der Vereinbarung abweicht, und somit dem Fremdvergleich nicht standhält: Fremde Dritte würden nämlich eine derart massive Abweichung in den Abrechnungsmodalitäten nicht widerspruchlos hinnehmen. Bei vertragskonformer Vorgehensweise hätten nämlich wesentlich andere Vergütungen gebührt, als die tatsächlich geleisteten: Rücksichtlich der im Parallelverfahren RV/4100372-374/2022 für das Jahr 2015 vorgelegten Abrechnung, bestand zwischen den Vertragsteilen offensichtlich Konsens darüber, dass der der Verrechnung der Vergütungen zugrunde zu legende Umsatz aus der Summe bzw. allenfalls Differenz zwischen den Leistungserlösen einerseits und den Bestandsveränderungen andererseits laut Bilanz resultieren sollte (vgl. S. 2 der Beilage ./V zum dortigen VH-Protokoll über den ET vom 11.12.2023). Nach den vorgelegten Bilanzen würde demnach die Umsatzkomponente im Jahr 2016 Euro 100.878,32 (Umsatz laut Bilanz: Umsatzerlöse iHv Euro 37,842.234,40 abzüglich Bestandsveränderungen iHv Euro 17,666.570,25 = 20,175.664,00, vgl. die am 11.12.2023 vorgelegte Bilanz der Bf.) bzw. 2017 Euro 90.203,64 (Umsatz laut Bilanz: Umsatzerlöse iHv Euro 17,088.289,32 zuzüglich Bestandsveränderungen iHv Euro 952.439,29 = 18,040.728,00; vgl. die am 11.12.2023 vorgelegte Bilanz der Bf.) ausmachen. Der OG wäre somit im Jahr 2016 ein Gesamtbetrag iHv Euro 136.878,32 und nicht nur – wie abgerechnet – Euro 90.000,00 zugestanden; für 2017 hätten ihr – statt der bezahlten und verrechneten Euro 108.000,00 insgesamt Euro 126.203,64 gebührt. De facto hat die Bf. somit im Streitjahr 2016 um ca. 52% und 2017 um ca. 16% weniger bezahlt, als eigentlich im Managementvertrag vorgesehen war. Dieses Faktum stellt einen weiteren Aspekt dar, der gegen die Fremdüblichkeit der Verrechnung, sowie der Vereinbarung insgesamt spricht. Kein am Geschäftsleben teilnehmender Dritter würde sich dermaßen eklatante Abrechnungsdifferenzen gefallen lassen. Die Bf. hat es auch unterlassen

diese als deutlich iSd der Leitentscheidung des VwGH vom 29.06.2022, Ro 2021/15/0026 zu qualifizierende Abweichung – trotz entsprechender Aufforderung (vgl. Protokoll über den ET vom 13.12.2023, S. 2) – nachvollziehbar aufzuklären.

Rücksichtlich der allgemeinen Lebenserfahrung war schließlich aber auch festzustellen, dass ein fremder Dritter derartige – lediglich in der Aneinanderreihung von Schlagworten in Bezug auf den Leistungsgegenstand und – umfang bestehende - Vereinbarungen nicht unterfertigt hätte. Es widerspricht nämlich dem Usus im normalen Geschäftsverkehr, da eine derart vage definierte Leistungsverpflichtung schlichtweg unkalkulierbare Risiken in sich birgt, die ein fremder Unternehmer nicht in Kauf nehmen würde. Eindeutige Kriterien dafür etwa, wann die Leistung zwischen den Vertragsparteien als erbracht gilt bzw. auf welcher Basis die Abgeltung derselben erfolgen sollte - zB durch die vereinbarte Pflicht entsprechende Leistungsnachweise vorzulegen – fehlen völlig. Zu konstatieren ist weiters, dass ein fremder Dritter vertragliche Vorkehrungen für den Fall des mengenmäßigen Überschreitens des pauschalen Zeitkontingents von 60 Stunden getroffen hätte; auch ist der Bf. zu unterstellen, dass sie eine derartige Regelung bei einem Fremden in Bezug auf das Unterschreiten des genannten Zeitaufwandes in die Vereinbarung reklamiert hätte. Die Honorarnoten der OG lassen schließlich auch offen, welche konkreten Leistungen (nach Art, Zeit und Umfang bzw. Person des Leistungserbringers) abgerechnet wurden. In Anbetracht der dargelegten Gründe ist das Gericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu dem Schluss gekommen, dass die Wahrscheinlichkeit, dass ein ordentlicher Unternehmer Vereinbarungen, wie die gegenständlichen abschließen würde, wesentlich geringer ist, als jene, dass er dies nicht tun würde, weshalb die entsprechende Feststellung zu treffen war.

IV. Rechtliche Beurteilung

1. Zum Bescheidadressaten

Mit Notariatsakt vom 28.09.2023 wurde ua die Bf. Bf. GmbH (FN xxxxxxxx) als übertragende Gesellschaft mit der Bf. GmbH, FN xxxxxxxx als übernehmende Gesellschaft unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. I UmgrStG verschmolzen und folglich am 03.11.2023 im Firmenbuch gelöscht. Dadurch ist das Vermögen der übertragenden Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Gesellschaft übergegangen; die übernehmende Gesellschaft tritt in die Rechtstellung der übertragenden Gesellschaft ein. In einem sind - § 19 Abs. 1 BAO entsprechend - sämtliche sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten ebenfalls auf die übernehmende Gesellschaft, sohin die Bf. GmbH übergegangen. Die Parteienbezeichnung war sohin im Spruch des Erkenntnisses entsprechend richtig zu stellen.

2. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

a. Zurechnung der Vergütungen

Nach Ansicht der Bf. sind die verfahrensgegenständlichen Vergütungen der OG, nach jener der belangten Behörde jedoch direkt deren leistungserbringenden Gesellschaftern zuzurechnen und folglich DB-, und DZ-pflichtig, was es in der Folge zu klären gilt.

Wie der VwGH in seiner im Parallelverfahren ergangenen Entscheidung vom 29.06.2022 zu Ro 2021/15/0026 (auf das er in seinem Erkenntnis in der gegenständlichen Rechtsache Ro 2021/15/0027 vom gleichen Tag gemäß § 43 Abs. 2 2. Satz VwGG verweist) festhielt, entspricht es seiner ständigen Rechtsprechung, dass es das zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft bestehende Naheverhältnis gebietet, behauptete Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. z.B. VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0050, mwN). Das Höchstgericht führt darin weiter aus, wie folgt:

„26 Im vorliegenden Fall hatte das Bundesfinanzgericht zu beurteilen, ob die streitgegenständlichen Vergütungen von der M OG als Gewinnermittlungssubjekt erzielt worden sind oder ob sie unmittelbar (also unter Außerachtlassung der zwischengeschalteten Personengesellschaft) den an der M OG beteiligten natürlichen Personen, die im Streitzeitraum über die M Holding GmbH wesentliche Beteiligungen iSd § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 an der mitbeteiligten Partei hielten, zuzurechnen sind.

27 Das Bundesfinanzgericht wies zunächst auf das Erkenntnis vom 25. Juni 2008, 2008/15/0014, hin, in dem der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen hat, die steuerliche Betrachtung erfordert die Trennung zwischen Gesellschafts- und Geschäftsführersphäre, weshalb die ernsthaft gewollte und dementsprechend durchgeführte Drittanstellung eines Geschäftsführers steuerwirksam ist. Zudem zitierte es das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 2014, 2011/13/0092, wonach es bei Zwischenschaltung einer Personengesellschaft dann zur unmittelbaren Zurechnung der Vergütungen an die dahinterstehenden natürlichen Personen kommt, wenn die Personengesellschaft nicht in die Vertragsbeziehung betreffend die Leistungserbringung eingebunden ist und somit die Funktion der zwischengeschalteten Personengesellschaft nicht über jene einer bloßen „Zahlstelle“ hinausgeht. Aus den angeführten Erkenntnissen leitete das Bundesfinanzgericht zutreffend ab, dass für die Frage der Zurechnung zunächst zu prüfen ist, ob zwischen der zwischengeschalteten Gesellschaft und jener Gesellschaft, für die die natürliche

Person die vereinbarte Leistung erbringt, eine klare, nach außen in Erscheinung tretende Vereinbarung über die zu erbringende Leistung besteht.

28 Die M OG hat am 19. Mai 2006 einen als Managementvereinbarung bezeichneten Vertrag mit der mitbeteiligten Partei abgeschlossen, in dem sie sich als Auftragnehmerin verpflichtet hat, näher definierte Leistungen für die mitbeteiligte Partei als Auftraggeberin zu erbringen. Für die Leistungserbringung wurden ein pauschales Zeitkontingent von monatlich 60 Stunden und ein monatliches Pauschalentgelt von 6.000 Euro (netto) vereinbart, was einer jährlichen Vergütung von 72.000 Euro (netto) entspricht. Deutlich abweichend vom Managementvertrag hat die M OG im Streitzeitraum von der mitbeteiligten Partei Vergütungen von 101.500 Euro für das Jahr 2010, 126.000 Euro für das Jahr 2011 und 91.000 Euro für das Jahr 2012 erhalten.

29 Das Bundesfinanzgericht hat der offenkundigen Diskrepanz zwischen dem im Managementvertrag vereinbarten Entgelt und den Vergütungen, die von der mitbeteiligten Partei tatsächlich an die M OG bezahlt worden sind, keine Beachtung geschenkt und ging im angefochtenen Erkenntnis von der Leistungserbringung im Rahmen einer klaren, nach außen in Erscheinung tretende Vereinbarung über den Leistungsgegenstand aus.

30 Leistungsgegenstand der Vereinbarung, die zwischen der M OG und der mitbeteiligten Partei geschlossen worden ist, sind die von der M OG zu erbringenden Managementleistungen einerseits und die von der mitbeteiligten Partei dafür zu bezahlenden Vergütungen andererseits.

31 Die mitbeteiligte Partei hat in den Streitjahren Vergütungen an die M OG bezahlt, die deutlich über den vertraglich vereinbarten Vergütungen liegen. Entgegen der vom Bundesfinanzgericht getroffenen Feststellung basiert somit die Leistungserbringung nicht auf der Durchführung einer klaren, nach außen in Erscheinung getretenen Vereinbarung über den Leistungsgegenstand (vgl. nochmals VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092). Das kommt dem Fehlen einer Vereinbarung gleich. Die Vergütungen sind daher unmittelbar den die Leistungen an die mitbeteiligte Partei erbringenden Gesellschaftern der M OG zuzurechnen, und zwar als sonstige Vergütungen iSd § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988. Soweit die Zahlungen über das angemessene Ausmaß hinausgehen, könnten die Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung vorliegen.“

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass zu prüfen bleibt, ob die Leistungserbringung auf der Durchführung einer klaren, nach außen in Erscheinung getretenen Vereinbarung über den Leistungsgegenstand erfolgt ist, oder ob etwa eine deutliche Abweichung zwischen dem vertraglich Vereinbarten und der tatsächlichen Durchführung besteht. Betrachtet man unter diesen judikativen Prämissen vorerst den Aspekt der Vergütung, so zeigt sich, dass für die Jahre 2016 und 2017 für die Leistungserbringung – wie im Zuge der Beweiswürdigung dargelegt, auf die aus Einfachheitsgründen verweisen wird – deutlich abweichende, als die vertraglich vereinbarten Zahlungen geleistet wurden; dies insbesondere rücksichtlich des Umstandes, dass fremde Dritte nicht rechtsgrundlos um 52 bzw. 16% weniger bezahlen würden, als vertraglich

vorgesehen (was auch im eklatanten Widerspruch zum zivilrechtlichen Grundsatz der „pacta sunt servanda“ steht). Somit wurde in den Streitjahren die schriftliche Vereinbarung in der Praxis nicht umgesetzt.

Selbst wenn man die Vergütungen außer Acht lassen möchte, wäre für den Rechtsstandpunkt der Bf. nichts gewonnen: Schließlich ist zu berücksichtigen, dass ein Fremdvergleich zur Voraussetzung hat, dass die erbrachten und honorierten Leistungen im Einzelnen konkret und detailliert erfasst und dargestellt werden. Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwerts der Leistung möglich ist und in der Folge die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre, welche von der nahestehenden Gesellschaft geleistet worden ist. Einer besonders exakten Leistungsbeschreibung bedarf es insbesondere dann, wenn der Vertragsgegenstand in der Erbringung schwer fassbarer Leistungen (z.B. "Bemühungen", Beratungen, Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung) besteht (vgl. VwGH 19.04.2018, Ra 2017/15/0041; 28.1.2003, 99/14/0100, VwSlg. 7786F; 15.9.2016, 2013/15/0274, mwN). Wie im Rahmen des Sachverhalts ausgeführt, konnte nicht festgestellt werden, welche konkreten Leistungen tatsächlich von welchem Gesellschafter für welche Gesellschaft (ua auch die Bf.) in welchem Umfang erbracht wurden bzw. hätten erbracht werden sollen, da kein detailliertes Leistungsverzeichnis vorgelegt werden konnte. Unstrittig ist zwar, dass Leistungen aus den Verträgen erbracht wurden, um welche es sich dabei im Einzelnen jedoch handelte, war – mangels Aufzeichnungen der dafür beweispflichtigen Bf. - nicht eruierbar. Die Leistungsaufzählung in den strittigen Vereinbarungen (*„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“*) bzw. jene, die die OG nach den Angaben der Bf. – im Übrigen auch ohne entsprechende Nachweise dafür zu erbringen - tatsächlich erbracht haben sollte (vgl. Vorlageantrag vom 13.06.2019, S 4: „Strategieplanung, Coaching/Supervision der GF, Bankverhandlungen und Personalrecruiting“) sind schwer fassbar und somit nicht geeignet, sich ein genaues Bild von den geschuldeten Tätigkeiten zu machen. Begriffe wie „Beratung“, „Unterstützung“, „Controlling“, „Strategieplanung“ bzw. „Coaching“ sind bloße Schlagwörter, die den Vertragsgegenstand nicht klar, eindeutig und jeden Zweifel ausschließend definieren. Ein fremder Dritter hätte sich nicht zur Erbringung einer nach konkreter Art und konkretem Umfang nicht klar definierten Leistung bereit erklärt. Die Fremdüblichkeit ist dem Vertrag somit dem Grunde nach abzuspochen, was dem Fehlen einer Vereinbarung gleichkommt. Die Vergütungen sind sohin – iSd Leitentscheidung - unmittelbar den die Leistungen an die Bf. erbringenden Gesellschaftern der OG zuzurechnen. In welcher Form, gilt es in der Folge zu klären.

b. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 2 TS EStG 1988)

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. Arbeitslöhne von Personen hingegen, die ab dem Kalendermonat gewährt werden, der dem Monat folgt, in dem sie das 60. Lebensjahr vollendet haben, gehören nicht zur Beitragsgrundlage (§ 41 Abs. 4 lit f FLAG 1967). 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.

Rücksichtlich dieser gesetzlichen Vorgaben hat der VwGH in der vorgenannten Entscheidung festgehalten, dass die Zahlungen unmittelbar den die Leistungen erbringenden unbeschränkt haftenden Gesellschaftern als „sonstige Vergütungen“ iSd § 22 Z 2 2 TS EStG 1988 zuzurechnen sind. Nach letzterer Norm fallen unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit nämlich auch 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. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Dieses Tatbestandsmerkmal ist in den Streitjahren erfüllt. Vergütungen, die von einer Gesellschaft für die Beschäftigung wesentlich Beteiligter gewährt werden, führen jedoch nur dann zu Einkünften aus selbständiger Arbeit iSd Z 2 TS 2, wenn die Tätigkeit – von der mangelnden Weisungsgebundenheit abgesehen – sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. insbesondere die Entscheidung eines verSten vom 10.11.2004, 2003/13/0018) kann sich der Ausdruck „alle“ in Z 2 TS 2 der leg. cit. in erster Linie nur mehr auf das verbleibende (gesetzliche) Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes beziehen. Auf weitere Elemente ist lediglich in jenen Fällen Bedacht zu nehmen, in denen eine Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar erkennbar ist (*Peyerl*, in Jakom (Hrsg), EStG-Kommentar 13, Rz 107ff zu § 22). Die Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebs der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde (funktionales

Verständnis des Begriffs der Eingliederung, VwGH 10.11.04, 2003/13/0018; verfassungskonform, VfGH 26.9.05, B 733/05). Der Umstand, dass der Geschäftsführer seine Arbeitszeit in einem hohen Ausmaß anderen Unternehmen widmet (VwGH 23.2.05, 2004/14/0056; s auch 29.4.10, 2006/15/0211) oder Geschäftsführerfunktionen für andere Unternehmen ausübt (VwGH 25.6.08, 2006/15/0349), steht der Eingliederung nicht entgegen. Da die Gesellschafter kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum die festgestellten Aufgaben in Bezug auf – wie die Bf. selbst ausgeführt hat – Strategieplanung, Coaching/Supervision der GF, Bankverhandlungen und Personalrecruiting wahrgenommen haben, ist das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bf. zweifelsfrei gegeben. Diese Eingliederung wird von der Bf. zwar – unsubstantiell - in Abrede gestellt, da die *„OG die Aufgaben völlig losgelöst von den regelmäßigen Geschäften der Bf.“* erbracht hätte, was sich jedoch vor dem Hintergrund der zumindest grob feststellbaren Tätigkeiten als nicht stichhaltig erweist: Sowohl das Coaching/Supervision der GF, als auch Bankverhandlungen bzw. das Personalrecruiting erfordert ein nach außen hin für die Bf. notwendiges Tätigwerden und ist von deren Unternehmenszweck erfasst. Auch wird durch die – in der Vereinbarung grob umschriebene – *„Unterstützung der laufenden Geschäftsführung“* der Unternehmenszweck der Bf. verwirklicht, sodass das Tatbestandsmerkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bf. zu bejahen ist.

b. Conclusio aus a und b

Die Zahlungen aus dem Managementvertrag sind direkt den Gesellschaftern der OG zuzurechnen, dies als sonstige Vergütungen iSd § 22 Z 2 2 TS EStG 1988. Da der Gesellschafter CC am tt.mm.2010 und auch Ing. AA am tt.mm.2017 je das 60. Lebensjahr iSd § 41 Abs. 4 litt f FLAG 1967 vollendet haben, sind die CC ab 01.11.2016 (Wiedereintritt des CC in die OG als unbeschränkt haftender Gesellschafter) bzw. jene an Ing. AA ab 01.03.2017 geleisteten Vergütungen aus der Beitragsgrundlage herauszurechnen, was – wie aus der Beilage zum Bericht über die Prüfung der lohnabhängigen Abgaben vom 5.2.2019 hervorgeht – ohnedies geschehen ist.

Die belangte Behörde hat sohin zu Recht die Beitragsgrundlagen für die Streitjahre – die unverändert zu bleiben haben – dementsprechend erhöht. Der Beschwerde war sohin insgesamt der Erfolg zu versagen.

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

nicht vor, da sich das Verwaltungsgericht an die ohnedies zitierte höchstgerichtliche Judikatur gehalten hat. Die ordentliche Revision war sohin nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 26. Februar 2024