

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag^a. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Beschwerdesache GG GmbH als Gesamtrechtsnachfolgerin der Bf. GmbH, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Glatzhofer & Matschek Steuerberatungsgesellschaft mbH, Bahnhofstraße 45, 9020 Klagenfurt/Wörthersee, über die Beschwerde vom 31. März 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 23. Jänner 2014 betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2012 (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 Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin (in der Folge für beide 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/4100775/2019, 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 2021/15/0030, unter Hinweis auf seine im Erkenntnis vom selben Tag zur Zl. Ro 2021/15/0026 geäußerte Rechtsansicht wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Das Verwaltungsgericht hat daraufhin im fortgesetzten Verfahren am 11.12.2023 einen Erörterungstermin durchgeführt, in dessen Verlauf den Parteien rücksichtlich der vorgenannten Rechtsprechung des VwGH die Möglichkeit eingeräumt wurde, weiteres Vorbringen zu erstatten bzw. Beweisanträge zu stellen.

II. Sachverhalt

Die Bf. war eine mit Gesellschaftsvertrag vom 16.09.1999 errichtete und im österreichischen Firmenbuch unter der FN xxxxxxxx eingetragene Kapitalgesellschaft mit dem Sitz in der politischen Gemeinde A und der Geschäftsanschrift „Adresse1“; ihr Geschäftszweig war das Baumanagement. Im Streitjahr wurde ihr Stammkapital einerseits von RR (geb. xx.xx.xxxx) zu 26 % und andererseits von der AA GmbH (FN xxxxxxxx, seit 05.04.2023: AA GmbH) zu 74 % gehalten. Als ihr handelsrechtlicher Geschäftsführer agierte im Streitjahr RR. Mit Notariatsakt vom 28.09.2023 wurde ua die 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 AA GmbH ihrerseits wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 01.08.1991 gegründet. An ihr sind BB (geb. xx.xx.xxxx) zu 34 %, RR (geb. xx.xx.xxxx) zu 33 % und CC (geb. xx.xx.xxxx) zu 33 % beteiligt; BB und RR fungierten im Beschwerdezeitraum weiters als deren handelsrechtliche Geschäftsführer. Ihr Sitz liegt ebenfalls in der politischen Gemeinde A, sie hat - wie die Bf. - als Geschäftsanschrift jene in Adresse1. 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).

Als Zwischenergebnis ist sohin festzuhalten, dass RR im Jahr 2012 insgesamt mit 50,42% an der Bf. beteiligt war (26% direkte Beteiligung plus 33% der 74%-Beteiligung an der AA GmbH, ds 24,42%, ergibt in Summe 50,42%), BB zu 25,16% (34% der 74%-Beteiligung an der AA GmbH).

Die Bf. wurde im Veranlagungsjahr 2012 als weiteres Unternehmen in die bereits seit 2008 bestehende Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988 aufgenommen; weitere Gruppenmitglieder waren neben der Bf., die (vormalige) DD GmbH (FN xxxxxxxx), die (vormalige) EE GmbH (FN xxxxxxxx), die (vormalige) FF GmbH (FN xxxxxxxx), die GG GmbH (FN xxxxxxxx, seit 06.04.2023: GG GmbH) und die (vormalige) HH GmbH (FN xxxxxxxx), wobei alle GmbHs – mit Ausnahme der GG GmbH - mit Notariatsakt vom 28.09.2023 mit letzterer als übernehmende Gesellschaft verschmolzen wurden. Als deren Gruppenträgerin fungierte die AA GmbH.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 15./16.05.2006 wurde die M OEG (nunmehr M OG; LG Klagenfurt zu FN ***) mit dem – erneuten - Sitz in der politischen Gemeinde Adresse und der Adresse in

Adresse Bf. Adresse von BB (geb. xx.xx.xxxx; Beteiligung: 34 %), CC (geb. xx.xx.xxxx; Beteiligung: 33 %) und RR (geb. xx.xx.xxxx; Beteiligung: 33 %) je als unbeschränkt haftende Gesellschafter errichtet. CC schied in der Folge mit Wirksamkeit zum 31.12.2011 als unbeschränkt haftender Gesellschafter aus; von diesem Zeitpunkt an partizipierte letzterer somit – bis zu seinem Wiedereintritt 2016 - nicht mehr am Gewinn der OG. Nach § 2 des Gesellschaftsvertrages besteht der Unternehmensgegenstand in

1. der Unternehmensberatungstätigkeit und Geschäftsführungstätigkeit in Unternehmungen, insbesondere in Bauunternehmungen und jenen des Baunebengewerbes,
2. der Beteiligung an Unternehmen, deren Betriebsgegenstand dem dieses Unternehmens ähnlich ist bzw. zur Förderung der Geschäftstätigkeit geeignet ist und
3. 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 Sozialversicherung, sowie der Aufwand für die Fahrzeuge wurden ebenfalls von der OG getragen. Sie verfügte über keine Gewerbeberechtigung.

Zu einem nicht mehr genau feststellbaren Zeitpunkt im Jahr 2012 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. Die Koordination mit dem operativen Geschäftsführer betreffend die Tätigkeitsaufteilung sei laufend vorzunehmen, Überschneidungen in den Tätigkeitsbereichen seien – so der Wille der Vertragsparteien - 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 3.500,00 (zzgl. USt) vereinbart. Betriebsmittel, die für die Auftragsabwicklung erforderlich sind, insbesondere Kfz-Aufwendungen sind – vereinbarungskonform - durch die OG zu tragen.

Tatsächlich brachte die Bf. an die OG vom Konto mit der Bezeichnung „Geschäftsführungskosten M “ im Jahr 2012 € 45.500,00 zur Anweisung. Im Zuge einer am Sitz der Bf. im Jahr 2015 durchgeführten Außenprüfung ua auch die Körperschaftsteuer betreffend, wurden keine Feststellungen dahingehend getroffen, dass im Zusammenhang mit dieser Zahlung eine verdeckte Ausschüttung vorliegen würde.

Die OG erzielte im Streitjahr weitere Umsätze aus der Erbringung von Managementleistungen ihrer Gesellschafter für die AA GmbH (FN xxxxxxx), die (vormalige) DD GmbH (FN xxxxxxx), die (vormalige) EE GmbH (FN xxxxxxx), die (vormalige) FF GmbH (FN xxxxxxx), und die GG GmbH (FN xxxxxxx, seit 06.04.2023: GG GmbH), mit denen – mit Ausnahme der Entlohnung – inhaltsgleiche Vereinbarungen abgeschlossen worden waren.

Es kann nicht festgestellt werden, ob RR vor Abschluss der strittigen Managementvereinbarungen ein Entgelt für seine Tätigkeit als Geschäftsführer der Bf. erhielt. Ab dem Zeitpunkt des Abschlusses des verfahrensgegenständlichen Vertrages wurden zwar Managementleistungen (zB im Bereich der Strategieplanung, Erarbeitung neuer Geschäftsfelder, Coaching/Supervision der operativen GF, Bankverhandlungen, Cash Management in der Gruppe, Personalrecruiting auf Managementebene , vgl. dazu die Ausführungen der Bf. im Vorlageantrag vom 23.07.2018, 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 dafür kein gesondertes Entgelt, sondern partizipierten an deren Gewinn, der wiederum ordnungsgemäß versteuert wurde.

Ein fremder Dritter hätte einen Vertrag mit dem Inhalt der Managementvereinbarung 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 die Bf., die AA GmbH sowie die OG betreffend basieren auf dem offenen Firmenbuch unter Berücksichtigung der dort hinterlegen historischen Daten bzw. Urkunden.

Was die errechnete Gesamtbeteiligung anlangt, wurde die diesbezügliche Rechenoperation im Sachverhalt dargestellt.

Dass die Bf. Teil einer Unternehmensgruppe mit den genannten weiteren Gruppenmitgliedern bzw. der AA 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 folglich im Streitjahr nicht an deren Gewinnverteilung teilnahm ist einerseits zwischen den Parteien unstrittig und geht andererseits aus einer Einsicht des Gerichtes sowohl in die Urkundensammlung des Firmenbuches (vgl. den dortigen Antrag auf Löschung des persönlich haftenden Gesellschafters CC vom 27.12.2011) als auch in den 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 ein Managementvertrag mit den festgestellten Konditionen abgeschlossen wurde ist unstrittig; wie die Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung im Erstverfahren nachvollziehbar darlegte, erfolgte der Abschluss der Erstvereinbarung nicht – wie von der belangten Behörde angenommen – im Jahr 2006, sondern erst im Zuge der „Reaktivierung“ der Bf. 2012. Unstrittig ist auch, dass weder die Leistungen – wie festgestellt – konkret aufgelistet, noch der damit korrespondierende Zeitaufwand festgelegt wurden. 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 RR im Zuge der mündlichen Verhandlung in den Vorverfahren RV/4100093/2018 und RV/4100775/2019 vom 6.7.2021, S. 3). Dass die Verträge nicht unterfertigt wurden, wie die belangte Behörde in der mündlichen Verhandlung vorbringt, deckt sich nicht mit dem Akteninhalt. Die dafür bezahlten Beträge wurden dem im Akt erliegenden Kontenauszug bzw. dem Bericht vom 23.01.2014 entnommen; selbiges gilt für die Bezeichnung der Konten als „Geschäftsführungskosten M“. Dass Feststellungen zu verdeckten Ausschüttungen 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.

Ob die Bf. vor Abschluss der strittigen Vereinbarungen ein Entgelt für die Geschäftsführungstätigkeiten ausbezahlt, konnte hingegen nicht festgestellt werden: Einerseits geht aus dem von der belangten Behörde im Parallelverfahren in der mündlichen Verhandlung vom 04.08.2021 vorgelegten Auszug aus dem Veranlagungsakt des GF-Gesellschafters RR (Blg./III zum VH-Protokoll zu RV/4100101/2018 und RV/4100783/2019) 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 für die hier zu klärende Rechtsfrage ohnedies unerheblich, ob derartige Vergütungen im Vorfeld geflossen sind.

Unstrittig ist, dass Leistungen auf Basis der Managementvereinbarung 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). RR führte im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 6.7.2021 in den 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 FF-Hut, ich habe nur den Bf.-Hut auf“* (VH-Protokoll 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.

Rücksichtlich der allgemeinen Lebenserfahrung ist deshalb festzuhalten, dass ein fremder Dritter eine derartige – lediglich an der Aneinanderreihung von Schlagworten in Bezug auf den Leistungsgegenstand und –umfang bestehende - Vereinbarung 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 etwa dafür, wann die Leistung

zwischen den Vertragsparteien als vollbracht 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. 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). In Anbetracht der dargelegten Gründe ist das Gericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu dem Schluss gekommen, dass die Wahrscheinlichkeit, dass ein ordentlicher Unternehmer eine Vereinbarung, wie die gegenständliche 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. als übertragende Gesellschaft mit der GG 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 GG 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 2021/15/0030-4 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 Leistungserbringung ein pauschales Zeitkontingent von monatlich 60 Stunden und ein monatliches Pauschalentgelt von 3.500 Euro (netto) vereinbart wurde, was einer jährlichen Vergütung von 42.000 Euro (netto) entspricht. Abweichend vom Managementvertrag hat die OG im Streitzeitraum von der Bf. jedoch eine Vergütung von 45.500 Euro erhalten, sohin um de

facto eine ganze Monatspauschale mehr, als vereinbart. Diese Abweichung ist – zumal die Bf. diese trotz konkreter Aufforderung nicht nachvollziehbar aufklären konnte (vgl. Aufforderung in der Ladung zum Erörterungstermin vom 15.11.2023 und Protokoll ET vom 11.12.2023) – auch deutlich; dies insbesondere rücksichtlich des Umstandes, dass fremde Dritte nicht rechtsgrundlos, respektive ohne eine entsprechende Gegenleistung, ein ganzes Monatsentgelt zusätzlich leisten würden.

Im Übrigen 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, da ein konkretes Leistungsverzeichnis nicht vorgelegt werden konnte. Unstrittig ist zwar, dass Leistungen aus dem Managementvertrag erbracht wurden, um welche es sich dabei im Einzelnen jedoch handelte, war – mangels Aufzeichnungen der dafür beweispflichtigen Bf. - nicht eruierbar. Die Leistungsdarstellung im Vertrag (*„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 23.07.2018, S 4: *„Strategieplanung, Coaching/Supervision der GF, Bankverhandlungen und Personalrecruiting“*) ist 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 abzusprechen, 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. 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 ist sohin zu klären, ob 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. Wie aus den Sachverhaltsfeststellungen zu entnehmen ist, waren die im Jahr 2012 an der OG unbeschränkt haftenden Gesellschafter, nämlich BB (mittelbar) mit 25,16% und RR zu insgesamt 50,42% an der Bf. beteiligt, sodass das Tatbestandsmerkmal der Wesentlichkeit iSd leg. cit. zu bejahen ist.

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 (nämlich unstrittig über das streitgegenständliche Jahr hinaus) 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.

Die strittigen Zahlungen iHv € 45.500,00 stellen folglich sonstige Vergütungen iSd § 22 Z 2 2 TS EStG 1988 dar und unterliegen nach den eingangs genannten Normen der DB- und DZ-Pflicht. Die belangte Behörde war sohin im Recht, die Beitragsgrundlage dementsprechend zu erhöhen. Der Ordnung halber ist zur Frage der Höhe derselben auszuführen, dass diese – nachdem CC (für den die vorgenannten Abgaben ab dem 01.10.2010 gemäß § 41 Abs. 4 lit f FLAG nicht mehr zu leisten wären, da er am tt.mm.2010 das 60. Lebensjahr vollendet hat) bereits mit Wirksamkeit zum 31.12.2011 aus der OG ausgeschieden ist – unverändert zu bleiben hat.

Der Beschwerde war deshalb 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 gegenständlich nicht vor, da sich das Gericht an die – in der rechtlichen Beurteilung ohnedies dargelegte – höchstgerichtliche Judikatur gehalten hat.

Klagenfurt am Wörthersee, am 26. Februar 2024