

TE Vwgh Erkenntnis 2022/6/29 Ro 2021/15/0026

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 29.06.2022

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

BAO §167 Abs2

BAO §21

BAO §22

BAO §23

EStG 1988 §22 Z2

1. BAO § 167 heute

2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 21 heute

2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 22 heute

2. BAO § 22 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

3. BAO § 22 gültig von 01.01.1962 bis 14.08.2018

1. BAO § 23 heute

2. BAO § 23 gültig ab 01.01.1962

1. EStG 1988 § 22 heute

2. EStG 1988 § 22 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023

3. EStG 1988 § 22 gültig von 01.09.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

4. EStG 1988 § 22 gültig von 20.07.2022 bis 31.08.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

5. EStG 1988 § 22 gültig von 30.10.2019 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019

6. EStG 1988 § 22 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017

7. EStG 1988 § 22 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016

8. EStG 1988 § 22 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996

9. EStG 1988 § 22 gültig von 01.01.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 99/1992

10. EStG 1988 § 22 gültig von 30.07.1988 bis 31.12.1992

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):

Ro 2021/15/0027 E 29.06.2022

Ro 2021/15/0028 E 29.06.2022

Ro 2021/15/0029 E 29.06.2022

Ro 2021/15/0030 E 29.06.2022

Ro 2021/15/0031 E 29.06.2022

Ro 2021/15/0032 E 29.06.2022

Ro 2021/15/0033 E 29.06.2022

Ro 2021/15/0035 E 22.09.2022

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des Finanzamts für Großbetriebe in 1030 Wien, Radetzkystraße 2, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 17. August 2021, Zl. RV/4100781/2019, betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2012 (mitbeteiligte Partei: M GmbH in F, vertreten durch die Glatzhofer & Matschek Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 9020 Klagenfurt, Bahnhofstraße 45), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

1

An der mitbeteiligten Partei, einer im Jahr 2006 gegründeten und im Baumeistergewerbe (Hoch- und Tiefbau) tätigen Gesellschaft mit beschränkter Haftung, waren - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts - in den streitgegenständlichen Jahren die M Holding GmbH mit 74% und EP mit 26% des Stammkapitals beteiligt. Handelsrechtliche Geschäftsführer der mitbeteiligten Partei im Streitzeitraum waren AM und EP.

2

An der M Holding GmbH, die seit 2008 als Gruppenträgerin mit der mitbeteiligten Partei und weiteren Gesellschaften als Gruppenmitglieder eine Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG 1988 bildet, waren im Streitzeitraum AM (34%), RR (33%) und WM (33%) beteiligt. Die handelsrechtlichen Geschäftsführer waren AM und RR. An der M Holding GmbH, die seit 2008 als Gruppenträgerin mit der mitbeteiligten Partei und weiteren Gesellschaften als Gruppenmitglieder eine Unternehmensgruppe iSd Paragraph 9, KStG 1988 bildet, waren im Streitzeitraum AM (34%), RR (33%) und WM (33%) beteiligt. Die handelsrechtlichen Geschäftsführer waren AM und RR.

3

Die Gesellschafter der M Holding GmbH waren im Streitzeitraum auch an der ebenfalls im Jahr 2006 gegründeten M OG als unbeschränkt haftende Gesellschafter beteiligt, wobei deren Beteiligungsverhältnis am Vermögen der OG jenem der Beteiligung an der M Holding GmbH entsprach (AM 34%, RR 33%, WM 33%). Gegenstand der M OG waren Unternehmensberatungs- und Geschäftsführungstätigkeiten im Bereich des Bau- und Baunebengewerbes und die Beteiligung an diesem Betriebsgegenstand ähnlichen bzw. förderlichen Unternehmen. Die M OG, die in den Streitjahren über keine entsprechende Gewerbeberechtigung verfügte und auch keine Dienstnehmer beschäftigte, hielt Wertpapiere in ihrem Betriebsvermögen und leaste drei Kraftfahrzeuge. Sie trug den Aufwand für die von ihr geleaste Kraftfahrzeuge. Zudem führte sie für ihre Gesellschafter die Beiträge zur Sozialversicherung ab.

4

Am 19. Mai 2006 schloss die mitbeteiligte Partei mit der M OG einen als Managementvereinbarung bezeichneten Vertrag ab, in dem sich die M OG als Auftragnehmerin verpflichtete, „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 mitbeteiligte Partei als Auftraggeberin zu erbringen. Die Leistungen der M OG waren laut Vertrag von den Gesellschaftern der OG bzw. in deren Abwesenheit von Personen zu erbringen, die entsprechende Kenntnisse aufweisen, um die vertraglich zugesicherte Unterstützung der Geschäftsführer umsetzen zu können. Die Koordination mit dem operativen Geschäftsführer betreffend die Tätigkeitsaufteilung sollte laufend vorgenommen und Überschneidungen in den Tätigkeitsbereichen tunlichst

vermieden werden. Für die Leistungserbringung wurden ein pauschales Zeitkontingent von monatlich 60 Stunden und ein monatliches Pauschalentgelt von 6.000 € (netto) vereinbart. Aufwendungen für die für die Auftragsabwicklung erforderlichen Betriebsmittel (KFZ etc.) waren von der M OG zu tragen. Im Jahr 2014 wurde der Managementvertrag dahingehend abgeändert, dass ein jährliches Entgelt in Höhe von 36.000 € zuzüglich 0,5% des erzielten Umsatzes, zahlbar in monatlichen Akonti von 7.500 € (netto), vereinbart wurde.

5

Abweichend vom Managementvertrag erhielt die M OG im Streitzeitraum von der mitbeteiligten Partei Vergütungen von 101.500 € für das Jahr 2010, 126.000 € für das Jahr 2011 und 91.000 € für das Jahr 2012. Weitere Einnahmen erzielte sie mit der Erbringung von Managementleistungen für die M Holding GmbH und vier weitere Mitglieder der Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG 1988. Abweichend vom Managementvertrag erhielt die M OG im Streitzeitraum von der mitbeteiligten Partei Vergütungen von 101.500 € für das Jahr 2010, 126.000 € für das Jahr 2011 und 91.000 € für das Jahr 2012. Weitere Einnahmen erzielte sie mit der Erbringung von Managementleistungen für die M Holding GmbH und vier weitere Mitglieder der Unternehmensgruppe iSd Paragraph 9, KStG 1988.

6

Die Gesellschafter der M OG waren am Gewinn der Gesellschaft beteiligt und erhielten für ihre gegenüber den Gesellschaften der Unternehmensgruppe, an deren Stammkapital sie direkt oder indirekt zu mehr als 25% beteiligt waren, erbrachten Leistungen (im Wesentlichen Lenkung, Überwachung, Unterstützung und Beratung) von diesen kein gesondertes Entgelt. Die vom jeweiligen Gesellschafter der OG jeweils ausgeführten Tätigkeiten konnten nicht klar voneinander abgegrenzt werden. Es ließ sich insbesondere nicht feststellen, wann welcher Gesellschafter der M OG für welche Gesellschaft der Unternehmensgruppe in welchem zeitlichen Umfang tätig wurde.

7

Im Rahmen einer bei der mitbeteiligten Partei durchgeführten Außenprüfung vertrat der Prüfer den Standpunkt, dass die Zahlungen aus dem Vertrag, der zwischen der mitbeteiligten Partei und der M OG abgeschlossen worden sei, den Gesellschaftern der M OG zuzurechnen seien. Die zwischengeschaltete M OG könne Marktchancen nicht selbst nutzen und verfüge über keinen eigenständigen Geschäftsbetrieb. Die Gesellschafter der M OG, von denen die Leistungen tatsächlich erbracht würden, seien in den betrieblichen Organismus der mitbeteiligten Partei eingegliedert. Es liege eine fremdunübliche Gestaltung vor, die die Vermutung nahelege, dass die Art der Verrechnung der hier in Rede stehenden Bezüge nur gewählt worden sei, um ihre Subsumtion unter § 22 Z 2 EStG 1988 zu vermeiden. Die Managementvergütungen seien dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterwerfen. Im Rahmen einer bei der mitbeteiligten Partei durchgeführten Außenprüfung vertrat der Prüfer den Standpunkt, dass die Zahlungen aus dem Vertrag, der zwischen der mitbeteiligten Partei und der M OG abgeschlossen worden sei, den Gesellschaftern der M OG zuzurechnen seien. Die zwischengeschaltete M OG könne Marktchancen nicht selbst nutzen und verfüge über keinen eigenständigen Geschäftsbetrieb. Die Gesellschafter der M OG, von denen die Leistungen tatsächlich erbracht würden, seien in den betrieblichen Organismus der mitbeteiligten Partei eingegliedert. Es liege eine fremdunübliche Gestaltung vor, die die Vermutung nahelege, dass die Art der Verrechnung der hier in Rede stehenden Bezüge nur gewählt worden sei, um ihre Subsumtion unter Paragraph 22, Ziffer 2, EStG 1988 zu vermeiden. Die Managementvergütungen seien dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterwerfen.

8

Das Finanzamt folgte dem Prüfer und setzte gegenüber der mitbeteiligten Partei den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die hier in Rede stehenden Vergütungen fest.

9

Die mitbeteiligte Partei erhob gegen die im Anschluss an die Außenprüfung ergangenen Bescheide Beschwerde und führte zur Begründung aus, dass sie über eigene Betriebsmittel verfüge und ihre Gesellschafter nicht in den wirtschaftlichen Organismus der mitbeteiligten Partei eingegliedert seien. Es liege keine Personenidentität zwischen den Gesellschaftern der M OG und der mitbeteiligten Partei vor und die M OG könne jederzeit eine Tätigkeit am freien Markt entfalten. Über Vorhalt des Finanzamtes führte die mitbeteiligte Partei aus, die M OG sei gegründet worden, weil sich deren Gesellschafter aus der operativen Geschäftstätigkeit der M Unternehmensgruppe zurückziehen und nur mehr laufende Beratungs- und Coachingtätigkeiten erbringen wollten. Neben der Gründung der M OG seien in den einzelnen Gesellschaften der Unternehmensgruppe Fremdgeschäftsführer eingesetzt und am Stammkapital beteiligt worden.

10

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung ab, woraufhin die mitbeteiligte Partei deren Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragte.

11

Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde Folge, hob den bekämpften Bescheid ersatzlos auf und stellte nach Wiedergabe der bezug habenden Bestimmungen fest, die in Rede stehenden, von Gesellschaftern der M OG erbrachten Managementleistungen (Überwachung und Beeinflussung von nachgeordneten Unternehmen) stellten Geschäftsführertätigkeiten dar.

12

Zur entscheidungswesentlichen Frage der steuerlichen Einkünftezurechnung sei auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Juni 2008, 2008/15/0014, zu verweisen. Danach sei die Drittanstellung eines Geschäftsführers steuerwirksam, wenn sie ernsthaft gewollt sei und dementsprechend durchgeführt werde. Da die steuerliche Betrachtung die Trennung zwischen Gesellschafts- und Geschäftsführersphäre erfordere, gelte dies auch, wenn der Geschäftsführer alleiniger Gesellschafter der gestellenden Kapitalgesellschaft sei, sofern die Zwischenschaltung nicht nur der Umgehung sonst anfallender lohnabhängiger Abgaben diene.

13

Bei Zwischenschaltung einer Personengesellschaft komme es zur Zurechnung der Vergütungen an die dahinterstehenden natürlichen Personen, wenn die Funktion der zwischengeschalteten Personengesellschaft nicht über eine „Zahlstelle“ hinausgehe (Hinweis auf VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092).

14

Aus der angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei ableitbar, dass zunächst zu prüfen sei, ob zwischen der zwischengeschalteten Gesellschaft und jener Gesellschaft, für welche die natürliche Person die vereinbarte Leistung erbringe, eine klare, nach außen in Erscheinung tretende Vereinbarung über die zu erbringende Leistung bestehe. Fehle es an einer solchen Vereinbarung und komme der zwischengeschalteten Gesellschaft nur eine Verrechnungs- und Zahlstellenfunktion zu, erfolge die Zurechnung des Entgelts schon aus diesem Grund an die dahinterstehende natürliche Person. Einer Prüfung im Lichte der Bestimmungen der §§ 22 und 23 BAO bedürfe es in diesem Fall nicht. Liege eine entsprechende Vereinbarung vor, sei die Zurechnung an die natürliche Person nur bei Vorliegen eines Scheingeschäfts oder einer missbräuchlichen Gestaltung möglich. Aus der angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei ableitbar, dass zunächst zu prüfen sei, ob zwischen der zwischengeschalteten Gesellschaft und jener Gesellschaft, für welche die natürliche Person die vereinbarte Leistung erbringe, eine klare, nach außen in Erscheinung tretende Vereinbarung über die zu erbringende Leistung bestehe. Fehle es an einer solchen Vereinbarung und komme der zwischengeschalteten Gesellschaft nur eine Verrechnungs- und Zahlstellenfunktion zu, erfolge die Zurechnung des Entgelts schon aus diesem Grund an die dahinterstehende natürliche Person. Einer Prüfung im Lichte der Bestimmungen der Paragraphen 22, und 23 BAO bedürfe es in diesem Fall nicht. Liege eine entsprechende Vereinbarung vor, sei die Zurechnung an die natürliche Person nur bei Vorliegen eines Scheingeschäfts oder einer missbräuchlichen Gestaltung möglich.

15

Im Revisionsfall liege unstrittig eine schriftliche Vereinbarung über den Leistungsgegenstand vor. Der M OG sei auch nicht nur die Funktion einer Verrechnungs- und Zahlstelle zugekommen. Sie sei nach außen in Erscheinung getreten, weil sie etwa die Leasingverträge der auf ihren Namen zugelassenen Kraftfahrzeuge - die ihren Gesellschaftern bei der Vertragserfüllung zur Verfügungen gestanden seien - als Leasingnehmerin unterzeichnet habe. Auch die für ihre Gesellschafter angefallenen Sozialversicherungsbeiträge seien von ihr getragen worden. Diese Umstände indizierten eine Zurechnung der Einkünfte an die M OG.

16

Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 4. September 2014, 2011/15/0149, zum Ausdruck gebracht, dass die Festlegung der Person, die als Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen sei, und der Umstand, dass wegen der Personalstruktur der zwischengestalteten Gesellschaft keine andere Person für den Einsatz als Geschäftsführer zur Verfügung stehe, das Vorliegen eines Scheingeschäftes indiziere. Beides treffe im Streitfall zu: In der Vereinbarung zwischen der mitbeteiligten Partei und der M OG würden unzweifelhaft jene Personen definiert, von denen die vereinbarten Leistungen zu erbringen seien, und deren Vertretung sei im Hinblick auf die Personalstruktur der M OG nicht möglich. Dass der wahre Wille der Parteien auf eine (unmittelbare) Tätigkeit der Gesellschafter der M OG bei der

mitbeteiligten Partei gerichtet gewesen sei, habe das Finanzamt indessen nicht dargelegt. Auch das Beweisverfahren des Bundesfinanzgerichts habe keine Indizien dafür hervorgebracht. Seien die vertraglichen Abmachungen von den Vertragsparteien - wie im vorliegenden Fall - gewollt, dann liege kein Scheingeschäft vor.

17

Die Gesellschafter der M OG seien in der Vereinbarung zwischen der M OG und der mitbeteiligten Partei als jene Personen definiert worden, die der mitbeteiligten Partei zur Verfügung zu stellen seien. Dies spreche für eine missbräuchliche, ausschließlich auf die Vermeidung lohnabhängiger Abgaben abzielende Gestaltung. Die M OG sei erst wenige Tage vor Unterzeichnung der (ersten) Managementvereinbarung gegründet worden. Somit seien jene Personen, die für die M OG entscheidungsbefugt gewesen seien, ident mit jenen, die gegenüber der mitbeteiligten Partei die vereinbarten Leistungen zu erbringen hätten. AM sei überdies bereits vor Abschluss der gegenständlichen Vereinbarung mit der Geschäftsführung der mitbeteiligten Partei befasst gewesen, was ebenfalls für eine missbräuchliche Gestaltung spräche.

18

Ein Missbrauch sei jedoch auszuschließen, wenn für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung beachtliche außersteuerliche Gründe vorlägen. Diesbezüglich sei auf das Vorbringen der mitbeteiligten Partei zu verweisen, wonach die Zwischenschaltung im Zusammenhang mit der Neustrukturierung der Firmengruppe zu sehen sei: Im Jahr 2006 sei von den drei Gesellschaftern AM, WM und RR die Entscheidung getroffen worden, innerhalb der Firmengruppe kleine operative Einheiten - unter dem gemeinsamen Dach einer Holding - zu schaffen. Das langfristige Ziel der Gesellschafter sei gewesen, sich aus der operativen Geschäftstätigkeit weitgehend zurückzuziehen und - im Rahmen der als Stabsstelle fungierenden M OG - nur mehr für laufende Beratungs-, Kontroll- und Coachingtätigkeiten zur Verfügung zu stehen. Diesem Argument könne das Bundesfinanzgericht etwas abgewinnen. Im Übrigen hätten die Gesellschafter der M OG nicht nur gegenüber der mitbeteiligten Partei, sondern auch gegenüber anderen Gesellschaften der M Gruppe Leistungen erbracht. Dass diese Leistungen über die M OG abgerechnet worden seien, habe zu einer Verwaltungsvereinfachung geführt, zumal damit statt sechs Lohnverrechnungen nur eine monatliche Rechnung zwischen der M OG und der jeweiligen Gesellschaft erforderlich gewesen sei.

19

Hätten die Gesellschaften der M Gruppe (und somit auch die Mitbeteiligte) die M Holding GmbH als Stabsstelle mit der Erbringung der Managementleistungen beauftragt, so wäre bei diesen - ebenso wie bei der gegenständlichen Gestaltung - keine Verpflichtung zur Leistung des Dienstgeberbeitrags samt Zuschlag entstanden.

20

Zusammenfassend könne in der gegenständlichen Gestaltung weder eine missbräuchliche Gestaltung noch ein Scheingeschäft erblickt werden. Die abgeschlossene Vereinbarung bewege sich im Rahmen der freien Rechtsformwahl und unternehmerischen Dispositionsfreiheit.

21

Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht u.a. deswegen für zulässig, weil Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu der Frage fehle, „ob eine Konstruktion steuerlich anzuerkennen ist, bei der in einem Konzern, bestehend aus einer (Mutter-)Holding und mehreren Töchtern eine Personengesellschaft zwischengeschaltet [wird], deren Gesellschafter, die zum Teil auch als Geschäftsführer der Töchter fungierten, Lenkungsaktivitäten für die Töchter aufgrund eines zwischen diese[n] und der Personengesellschaft abgeschlossenen ‚Managementvertrages‘ verrichteten“.

22

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision des Finanzamts, zu der die mitbeteiligte Partei eine Revisionsbeantwortung erstattet hat.

23

Das Finanzamt bringt zur Zulässigkeit der Revision ergänzend vor, die Managementvereinbarungen entsprächen (insbesondere mangels einer genauen Leistungsbeschreibung und regelmäßig erfolgter Überzahlungen) nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz, der auch für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Gesellschaften, die von den gleichen Personen vertreten und wirtschaftlich dominiert würden, zu beachten sei. Mangels einer entsprechenden Vereinbarung sei die M OG als bloße Zahlstelle iSd Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 2014, 2011/13/0092, zu beurteilen und die Vergütungen seien trotz Zwischenschaltung der Personengesellschaft den natürlichen Personen zuzurechnen. Indem das Bundesfinanzgericht die Zwischenschaltung

der OG steuerlich anerkannt habe, sei es von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen.

24

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

25

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass es das zwischen den Gesellschaftern einer GmbH und der GmbH 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). Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass es das zwischen den Gesellschaftern einer GmbH und der GmbH 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 vergleiche , z.B. VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0050, mwN).

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. Teilstich EStG 1988 an der mitbeteiligten Partei hielten, zuzurechnen sind. 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 Paragraph 22, Ziffer 2, 2. Teilstich 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 € (netto) vereinbart, was einer jährlichen Vergütung von 72.000 € (netto) entspricht. Deutlich abweichend vom Managementvertrag hat die M OG im Streitzeitraum von der mitbeteiligten Partei Vergütungen von 101.500 € für das Jahr 2010, 126.000 € für das Jahr 2011 und 91.000 € 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. Teilstich EStG 1988. Soweit die Zahlungen über das angemessene Ausmaß hinausgehen, könnten die Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung vorliegen. 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 vergleiche , 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 Paragraph 22, Ziffer 2, 2. Teilstich EStG 1988. Soweit die Zahlungen über das angemessene Ausmaß hinausgehen, könnten die Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung vorliegen.

32

Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als mit prävalierender Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war. Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als mit prävalierender Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben war.

Wien, am 29. Juni 2022

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2022:RO2021150026.J00

Im RIS seit

20.09.2022

Zuletzt aktualisiert am

22.11.2022

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at