

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag^a. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Beschwerdesache EE GmbH als Gesamtrechtsnachfolgerin der Bf. GmbH, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Glatzhofer & Matschek Steuerberatungsgesellschaft mbH, Bahnhofstraße 45, 9020 Klagenfurt/Wörthersee, über die Beschwerde vom 06. Oktober 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 13. September 2016 betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013 bis 2015 (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/4100093/2018, 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 2021/15/0029, 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 X in Kärnten und der Geschäftsanschrift „Adresse1“; ihr Geschäftszweig war das Baumanagement. Im Streitzeitraum wurde ihr Stammkapital einerseits von Ing. 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 Ing. RR. 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 AA GmbH ihrerseits wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 01.08.1991 gegründet. An ihr sind Ing. MM (geb. xx.xx.xxxx) zu 34 %, Ing. RR (geb. xx.xx.xxxx) zu 33 % und WW (geb. xx.xx.xxxx) zu 33 % beteiligt; Ing. MM und Ing. RR fungierten im Beschwerdezeitraum weiters als deren handelsrechtliche Geschäftsführer. Ihr Sitz liegt ebenfalls in der politischen Gemeinde X in Kärnten, 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 Ing. RR in den Jahren 2013-2015 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%) bzw. Ing. MM 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) BB GmbH (FN xxxxxxxx), die (vormalige) CC GmbH (FN xxxxxxxx), die (vormalige) DD GmbH (FN xxxxxxxx), die EE GmbH (FN xxxxxxxx, seit 06.04.2023: EE GmbH) und die (vormalige) FF GmbH (FN xxxxxxxx), wobei alle GmbHs – mit Ausnahme der EE 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 xxxxxxxx) mit dem – erneuten - Sitz in der politischen Gemeinde X und der Adresse in Adresse1 von Ing. MM (geb. xx.xx.xxxx; Beteiligung: 34 %), WW (geb. xx.xx.xxxx; Beteiligung: 33 %) und Ing. RR (geb. xx.xx.xxxx; Beteiligung: 33 %) je als unbeschränkt haftende Gesellschafter errichtet. WW 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. 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. 0,25 % vom erzielten Umsatz laut Bilanz, zahlbar in monatlichen Akonti von Euro 4.200,00 (zzgl. USt), vereinbart wurden (vgl. Managementvertrag vom 01.06.2015).

Tatsächlich brachte die Bf. an die OG vom Konto mit der Bezeichnung „Managementkosten M OG“ in Summe im Jahr 2013 Euro 45.500,00, 2014 Euro 69.600,00 und 2015 Euro 45.799,90 zur Anweisung, wobei im Zeitraum 2014-2015 nachfolgende Zahlungen geleistet wurden:

[...]

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 den Zahlungen aus den Vereinbarungen verdeckte Ausschüttungen vorliegen würden.

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

Es kann nicht festgestellt werden, ob Ing. RR vor Abschluss der strittigen Managementvereinbarungen ein Entgelt für seine Tätigkeit als Geschäftsführer der Bf. erhielt. 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, Personalrecruiting auf Managementebene , vgl. dazu die Ausführungen der Bf. im Vorlageantrag vom 20.02.2018, 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.

Es kann nicht festgestellt werden, dass – mit Ausnahme der Managementvereinbarung aus dem Jahr 2012 und dem Managementvertrag vom 01.06.2015 - 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 *** GmbH sowie der OG betreffend basieren auf dem offenen Firmenbuch unter Berücksichtigung der dort hinterlegten 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 WW per 31.12.2011 aus der OG ausschied und folglich in den Streitjahren 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 WW 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 2012 eine Managementvereinbarung und 2015 ein Managementvertrag (mit Wirksamkeit zum 1.1.2014) 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 Ing. 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 geleisteten Zahlungen (samt festgestellten Aktioni) wurden den im Akt erliegenden Kontoauszügen bzw. der Niederschrift vom 07.09.2016 und den im Prüfungsakt inliegenden Auszügen des Kontos „Managementkosten M OG“ entnommen. 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 Ing. 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/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. 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 DD-Hut, ich habe nur den Bf.-Hut auf“* (VH-Protokoll in den 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.

Zum für das Jahr 2014 im Zuge des Erörterungstermins vom 11.12.2023 erstmals vorgelegten - und von den ursprünglichen Parteien der Managementvereinbarung unterfertigten - Schriftstück mit dem Titel *„Anpassung Managementhonorar“*, datierend mit 10.02.2014 (vgl. Beilage ./I zum Protokoll über den Erörterungstermin vom 11.12.2023), mit der die Bf. den Versuch unternimmt, im Sinne der Entscheidung des VwGH – zumindest für das Jahr 2014 – die Diskrepanz zwischen dem in der Managementvereinbarung vereinbarten Entgelt von jährlich Euro 42.000,00 (netto) und der tatsächlich an die OG geleisteten Vergütung iHv Euro 69.600,00 (netto), ist folgendes auszuführen: Nach dem darin bekundeten Willen der Vertragsparteien, sollte eine Stundenanpassung auf Basis *„der tatsächlich geleisteten Stunden des Vorjahres“* erfolgen, wobei der *„Gesamtaufwand für das Jahr 2013 535 Stunden“* betragen und die Anpassung *„gemäß Baupreisindex“* mit Euro 130,00 erfolgen sollte. Der monatliche Verrechnungssatz iHv Euro 3.500,00 werde – so in der Urkunde weiter – auf Euro 5.800,00 ab 01.01.2014 angehoben, was gesamt exakt den (tatsächlich bezahlten) Jahreshonorarbetrag von Euro 69.600,00 (12 x Euro 5.800,00) ergibt. Hätte die Anpassungsvereinbarung tatsächlich – wie von den Bf. behauptet – ab 10.02.2014 dem Rechtsbestand angehört, so stellt sich die Frage, weshalb die darin festgelegten Zahlungen nicht auch Eingang in den am 01.06.2015 geschlossenen und ab 01.01.2014 gültig sein sollenden Managementvertrag gefunden hat: In letzterer Vereinbarung wird jedoch ein Basisbetrag von Euro 36.000,00 zuzüglich 0,25% des Umsatzes genannt. Somit wären nach dieser zeitlich späteren Regelung der OG nicht - wie in der Anpassungsvereinbarung vom 10.02.2014 vereinbart und auch tatsächlich bezahlt - Euro 69.600,00 zugestanden, sondern nach Ansicht der Bf. nur Euro 45.799,90 (wobei zur unrichtigen Berechnung des Leistungserlöses und der Frage der steuerlichen Anerkennung des Managementvertrages vom 1.6.2015 auch für das Jahr 2014 auf die rechtliche Beurteilung verweisen wird). Es bleibt schleierhaft, weshalb die Parteien beim Abschluss der Vereinbarung im Jahr 2015, im Wissen sowohl der tatsächlich geflossenen Zahlungen als auch der Umsatzerlöse, einen wesentlich geringeren Betrag als angemessen vereinbart haben, als im Feber 2014, zu einem Zeitpunkt, zu dem der geleistete Gesamtbetrag eben noch nicht feststehen konnte. Auch die im Managementvertrag 2015 festgelegten monatlichen Aconti iHv Euro 4.200,00 (netto) decken sich nicht mit den in der *„Anpassungsvereinbarung“* genannten Euro 5.800,00 (netto). Auf welcher Rechtsgrundlage diese Anpassung im Übrigen beruht, ließ

die Bf. ebenfalls offen; schließlich findet sich in der Managementvereinbarung des Jahres 2012 keine Regelung, wonach ein derartiges Vorgehen bei einem „geänderten Aufwand“, wie es in der fraglichen Regelung heißt, möglich sein sollte. Schon dieses Faktum alleine zeigt deutlich, dass die vorgelegte Vereinbarung dem Fremdvergleich nicht standhält: Fremde Dritte würden derartige – finanziell beträchtliche – Vertragsänderungen wohl nur dann vornehmen, wenn die Voraussetzungen dafür bereits im Grundvertrag definiert sind; gegebenenfalls würden sie eine entsprechende Änderung des Hauptvertrages vornehmen. Es bleibt auch unklar, wie die Parteien auf den in der Vereinbarung vom 10.02.2014 genannten Stundenaufwand von 535 gekommen sind, hat doch der Gesellschafter Ing. RR selbst expressis verbis 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 ausgeführt, 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. auf Nachfrage, wie man die strittigen Tätigkeiten pro Tochter bzw. für die Holding unterscheiden könne ausgeführt, 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 DD-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). Doch auch bei genauerer Betrachtung der in der Vereinbarung genannten Beträge zeigt sich, dass deren Bestand nur durch das gegenständliche Verfahren – insbesondere die vom VwGH in seiner Leitentscheidung vom 29.06.2022, Ro 2021/15/0026, geäußerte Rechtsansicht – erklärbar wird: In der Managementvereinbarung 2012 wird von einem pauschalen Zeitrahmen von monatlich 60 Stunden ausgegangen, was einem jährlichen Aufwand von 720 Stunden entspricht. Das Honorar wurde mit Euro 3.500,00 (netto) monatlich, sohin mit Euro 42.000,00 (netto) jährlich vereinbart. Die Parteien sind sohin damals von einem Stundensatz von Euro 58,00 ausgegangen. In der Anpassungsvereinbarung 2014 wird für einen (wesentlich geringerer) Gesamtaufwand von 535 Stunden/Jahr ein – ebenso wesentlich - höheres Gesamthonorar iHv Euro 69.600,00/Jahr vereinbart, indem der Stundensatz „gemäß Baupreisindex“ mit Euro 130,00 festgelegt wird. Weshalb als Folge der Reduktion des Stundenausmaßes um beinahe $\frac{1}{4}$ des ursprünglich Vereinbarten, eine Erhöhung des Entgeltes um ca. 65% (Euro 42.000,00 lt. Managementvereinbarung 2012 in Relation zu den sich aus der Anpassung 2014 ergebenden Euro 69.600,00) eintreten sollte, ist nicht erklärbar. Jedoch auch die Anpassung nach dem „Baupreisindex“ ist in keinsten Weise nachvollziehbar. Nicht nur, dass eine derartige Indexierung in der Managementvereinbarung 2012 gar nicht vorgesehen ist, hat die Bf. nicht dargetan, weshalb gerade dieser Index auf den gegenständlichen Sachverhalt Anwendung finden sollte. Schließlich gibt der Baupreisindex Auskunft über die Veränderung der tatsächlichen Preise, die der Bauherr für Bauarbeiten bezahlen muss und dient als Deflator zur Ermittlung der realen Veränderung von Bauproduktionswerten. Weshalb er auch ein Indikator für Managementleistungen sein sollte, bleibt offen. Dass die Bf. schließlich den

Managementvertrag vom 1.6.2015 bereits im Zuge der Betriebsprüfung im Jahr 2016, die „Anpassungsvereinbarung“ – die wesentlich älter sein soll - jedoch erst nach Kenntnis der Rechtsansicht des VwGH in seiner Entscheidung vom 29.06.2022 zu Ro 2021/15/0026 am 11.12.2023 vorgelegt hat, dies obwohl sie – wie etwa in der Ladung zur mündlichen Verhandlung vom 24.06.2021 ausdrücklich enthalten - zur Vorlage aller Beweismittel und zum Vorbringen aller Tatsachen, soweit sie nicht aktenkundig sind, bereits aufgefordert worden war, und sämtliche – so auch die in den Parallelverfahren vorgelegten - Anpassungsvereinbarungen allesamt das idente äußere Erscheinungsbild aufweisen (Schriftart, Zeilenabstände, Seiteneinzüge, Aufzählungszeichen) runden das Bild ab, dass nach Ansicht des Gerichtes in Wahrheit – wie festgestellt – mit Ausnahme der Managementvereinbarung und dem Managementvertrag für den Streitzeitraum keine weiteren Vereinbarungen über den Leistungsgegenstand und die Entlohnung abgeschlossen wurden. Die gegenteilige Verantwortung der Bf., wonach man erst aufgrund des Erkenntnisses des VwGH „kapiert“ habe, dass auch die Anpassungsvereinbarungen vorzulegen seien, kann – insbesondere aufgrund der Judikatur, wonach bei einem Steuerpflichtigen, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, er selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen der Umstände darzulegen hat, auf welche die Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 10.08.2005, 2001/13/0191) – nur als bloße Schutzbehauptung qualifiziert werden.

Rücksichtlich der allgemeinen Lebenserfahrung ist deshalb festzuhalten, 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. 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 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. als übertragende Gesellschaft mit der EE 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 ergebende Rechte und Pflichten ebenfalls auf die übernehmende Gesellschaft, sohin die EE 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 2021/15/0029 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 tretenden 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 2013 und 2014 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 von der Managementvereinbarung hat die OG im Jahr 2013 von der Bf. jedoch eine Vergütung von 45.500,00 Euro, sohin um de facto eine ganze Monatspauschale mehr, als vereinbart erhalten. 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 Jahr 2014 bezahlte die Bf. insgesamt Euro 69.600,00, wobei auch diese Zahlung an der Managementvereinbarung des Jahres 2012 und nicht am Managementvertrag vom 01.06.2015 zu messen ist: Zwar sollte nach dem dort bekundeten Willen der Vertragsparteien Letzterer ab 1.1.2014 Gültigkeit besitzen, was jedoch gegen die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 25.3.1999, 96/15/0079) verstößt. Demnach sind rückwirkende Rechtsgeschäfte ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechtes nicht anzuerkennen, es sei denn, der Gesetzgeber selbst hätte diesen Grundsatz durch eine besondere Vorschrift ausdrücklich oder schlüssig zu Gunsten einer steuerlichen Relevanz rückwirkender Tatbestände durchbrochen (zB Rückwirkungsfiktion im UmgrStG). Da ein derartiger Fall nicht vorliegt, kann der Managementvertrag 2015 für das Steuerjahr 2014 daher steuerrechtlich keine Wirkung entfalten. Anstatt der vertraglich vereinbarten Euro 42.000,00 (netto) bzw. 50.400 (brutto) bezahlte die Bf. – wie festgestellt – Euro 69.600,00 (Euro), was einem Plus von 65% (netto) bzw. 38% (brutto) entspricht. Nachdem der VwGH in seiner hier maßgeblichen Leitentscheidung vom 29.06.2022, Ro 2021/15/0026, Rz 28 eine wesentlich geringere Überzahlung als deutlich und somit einem Fremdvergleich nicht standhaltend erachtete, muss dies umso mehr für die hier strittige Überzahlung im Jahr 2014 gelten.

Die im Veranlagungsjahr 2015 geleistete Zahlung iHv insgesamt Euro 45.799,90 ist an der im Managementvertrag desselben Jahres getroffenen Regelung (Euro 36.000,00 plus 0,25% vom

erzielten Umsatz lt. Bilanz) zu messen. Auffällig ist, dass die Bf. – aus nicht nachvollziehbaren Gründen - der Abrechnung die Bilanzumsätze des Jahres 2014 und nicht – wie aufgrund der Regelung im Vertrag erwartbar gewesen wäre – jene des Jahres 2015 zugrunde gelegt hat (vgl. Gutschrift vom 31.03.2016 samt der dieser beigefügten Darstellung der Umsätze der Gruppe, Blg. ./II zum Protokoll über den ET vom 11.12.2023). Richtigerweise hätte die Bf. die Leistungserlöse anhand der Umsätze 2015 zu berechnen gehabt, wobei zwischen den Vertragsteilen offensichtlich Konsens darüber bestand, 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 ./II zum VH-Protokoll über den ET vom 11.12.2023). Die Umsatzkomponente würde sohin einen Betrag von Euro 7.813,73 und folglich Jahreskosten von Euro 43.813,73 ergeben (Umsatzerlöse lt. Bilanz iHv Euro 3,277.407,06 abzügl. Bestandsveränderungen Euro 151.914,81, ergibt eine Berechnungsgrundlage von Euro 3,125.492,25, davon 0,25%). Somit hat auch im Jahr 2015 nicht nur eine – von einem fremden Dritten nicht akzeptierte - Überzahlung von Euro 1.985,27 (was etwa der Hälfte eines Monatshonorars entspricht) stattgefunden, sondern sind die Parteien in puncto Abrechnung – wie soeben dargelegt - von der schriftlichen Vereinbarung deutlich abgewichen.

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 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 20.02.2018, S 4:

„Strategieplanung, Coaching/Supervision der GF, Bankverhandlungen und Personalrekrutierung“) 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 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 in den Jahr 2013-2015 an der OG unbeschränkt haftenden Gesellschafter, nämlich Ing. MM (mittelbar) mit 25,16% und Ing. 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 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 stellen folglich sonstige Vergütungen iSd § 22 Z 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 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