

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag^a. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Glatzhofer & Matschek GmbH, Bahnhofstraße 45, 9020 Klagenfurt/Wörthersee, über die Beschwerde vom 31. März 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe je vom 23. Jänner 2014 betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2009 - 2012 (Steuernummer ***BF1StNr1***) zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde vom 31. März 2014 gegen die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2009 und 2011 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Der Beschwerde vom 31. März 2014 gegen die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2010 und 2012 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Der Dienstgeberbeitrag (DB) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) werden wie folgt festgesetzt:

Jahr	Bemessungsgrundlage	DB (4,5%)	DZ (0,41%)
2010	xxxxxxx	xxxxx	xxxxx
2012	xxxxxxx	xxxxxx	xxxxx

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

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

Mit Erkenntnis vom 17.08.2021, RV/4100785/2019, 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 2021/15/0031 unter Hinweis auf seine im Erkenntnis vom selben Tag zu Ro 2021/15/0026-4 geäußerte Rechtsansicht wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Das Verwaltungsgericht hat daraufhin im fortgesetzten Verfahren am 11.12.2023 einen Erörterungstermin durchgeführt, in dessen Verlauf von der Bf. ua auch für die Beschwerdejahre 2010-2012 Vereinbarungen mit dem Titel „Anpassung Managementhonorar“, vorgelegt wurden. Weiters wurde die belangte Behörde mit verfahrensleitender Verfügung vom 28.12.2023 aufgefordert, darzulegen, weshalb ihrer Ansicht nach in jenen Zeiträumen, in denen keine wesentliche Beteiligung iSd § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 vorliegt, eine Pflicht zur Abfuhr des DB und DZ bestehen sollte. Weiters erging an die Bf. am 2.1.2024 die Aufforderung allenfalls bestehende gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmungen im Zusammenhang mit dem Fehlen der Weisungsgebundenheit des nicht wesentlich beteiligten Gesellschafters iSd § 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG 1988 vorzulegen bzw. darzulegen, welche (sonstigen) konkreten Vereinbarungen in Bezug auf das persönliche Weisungsrecht getroffen worden waren. Die Parteien erstatteten jeweils fristgerecht entsprechendes Vorbringen zu den genannten Vorhalten.

II. Sachverhalt

Die Rechtsvorgängerin der Bf. war eine mit Gesellschaftsvertrag vom 04.08.2005 errichtete und im österreichischen Firmenbuch unter der FN xxxxxx eingetragene Kapitalgesellschaft mit dem Sitz in der politischen Gemeinde Adresse in Kärnten und der Geschäftsanschrift „Adresse“; ihr Geschäftszweig war das Baumeistergewerbe (Hoch- und Tiefbau). Im Zeitraum vom 14.03.2006 bis 15.04.2010 wurde ihr Stammkapital einerseits von Ing. XX (geb. xx.xx.xxxx) zu 24 % und andererseits von der 1 GmbH (FN xxxxxxxx, seit 05.04.2023: 2 GmbH) zu 76 % gehalten; ab 16.04.2010 bis 12.02.2015 änderten sich die Beteiligungsverhältnisse auf 26% Ing.

XX und 74% 2 GmbH. Als ihre handelsrechtlichen Geschäftsführer agierten Ing. AA, Ing. XX und ab 2014 DI (FH) YY (geb. xx.xx.xxxx). Mit Notariatsakt vom 28.09.2023 wurde ua die Rechtsvorgängerin der Bf. (FN xxxxxx) 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 2 GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 01.08.1991 gegründet. An ihr sind seit dem Jahr 2002 Ing. BB (geb. xx.xx.xxxx) zu 34 %, Ing. AA (geb. xx.xx.xxxx) und CC (geb. xx.xx.xxxx) zu je 33 % beteiligt; Ing. BB und Ing. AA fungierten im Beschwerdezeitraum weiters als deren handelsrechtliche Geschäftsführer; CC schied aus dieser Funktion per 31.12.2011 aus und übernahm sie erst wieder im Jahr 2016. Ihr Sitz liegt ebenfalls in der politischen Gemeinde Adresse in Kärnten, sie hat - wie die Bf. - als Geschäftsanschrift jene in Adresse. Der Unternehmensgegenstand der Mehrheitsgesellschafterin umfasst gemäß dem Gesellschafterbeschluss vom 24.04.2006 auch die Ausübung der Holdingtätigkeit hinsichtlich der den Gesellschaftern gehörigen Unternehmen und Beteiligungen, die die Gesellschaft zu diesem Zweck erworben hat bzw. ihr zu diesem Zweck übertragen werden (Protokoll vom 24.04.2006 Tagesordnungspunkt 2).

Ing. BB, Ing. AA und CC waren in nachfolgenden Zeiträumen – über die 2 GmbH - an der Rechtsvorgängerin der Bf. in folgendem Ausmaß beteiligt:

Zeitraum	Gesellschafter	Beteiligung
14.03.2006-15.04.2010	Ing. BB	25,84%
	Ing. AA	25,08%
	CC	25,08%
16.04.2010-12.2.2015	Ing. BB	25,16%
	Ing. AA	24,42%
	CC	24,42%

Die Bf. wurde im Veranlagungsjahr 2008 in die Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988 aufgenommen; weitere Gruppenmitglieder waren neben der Bf., die (vormalige) 3 GmbH (FN xxxxxx), die (vormalige) 4 GmbH (FN xxxxxx), die (vormalige) 5 GmbH (FN xxxxxx), die 6 GmbH (FN xxxxxx, seit 06.04.2023: Bf. GmbH) und die (vormalige) 7 GmbH (FN xxxxxx), wobei alle GmbHs – mit Ausnahme der 6 GmbH – mit Notariatsakt vom 28.09.2023 mit letzterer als übernehmende Gesellschaft verschmolzen wurden. Als deren Gruppenträgerin fungierte die 2 GmbH.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 15./16.05.2006 wurde die M OEG (nunmehr M OG; LG Klagenfurt zu FN xxxxxxx) (erneut) mit dem Sitz in der politischen Gemeinde Adresse und der Adresse in Adresse Adresse von Ing. BB (geb. xx.xx.xxxx; Beteiligung am Vermögen: 34 %), CC (geb. xx.xx.xxxx; Beteiligung am Vermögen: 33 %) und Ing. AA (geb. xx.xx.xxxx; Beteiligung am Vermögen: 33 %) je als unbeschränkt haftende Gesellschafter errichtet. Ing. CC schied in der Folge per 31.12.2011 als unbeschränkt haftender Gesellschafter aus, welche Funktion er jedoch per 24.10.2016 wieder aufnahm. Nach § 2 des Gesellschaftsvertrages besteht der Unternehmensgegenstand in

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

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

Am 19.05.2006 schloss die OG mit der Bf. einen als „Managementvereinbarung“ bezeichneten Vertrag ab; demnach wurde die OG als Auftragnehmerin verpflichtet, „sämtliche Aktivitäten in der Unterstützung der laufenden Geschäftsführung, insbesondere auch die strategische Beratung zum Aufbau von neuen Geschäftsfeldern, die Unterstützung in der Auftragsakquisition, dem laufenden Controlling sowie der laufenden Baustellenabwicklung und der Personalrekrutierung und Personalführung“ für die Bf. als Auftraggeberin zu erbringen. Ein Leistungsverzeichnis, in dem die zu erbringenden (und in der Folge zu honorierenden) Leistungen im Einzelnen konkret und auch nach dem zu erwartenden Zeitaufwand detailliert erfasst bzw. dargestellt wurden, enthielt die Managementvereinbarung nicht; auch wurden die geschuldeten Tätigkeiten zwischen den Parteien in keiner anderen Art und Weise (etwa durch Zusatzvereinbarungen bzw. –abreden odgl.) genauer festgelegt. Die Abwicklung dieser Aktivitäten habe - so die vertragliche Vereinbarung weiter - durch die Gesellschafter der OG selbst bzw. in deren Abwesenheit durch Personen zu erfolgen, die entsprechende Kenntnisse aufweisen, um die vertraglich zugesicherte Unterstützung der Geschäftsführer umsetzen zu können. Ein derartiger Vertretungsfall ist jedoch während des gesamten aufrechten Bestandes der Vereinbarung (sowie der Folgeregulung ab dem Jahr 2015) niemals eingetreten, sprich die Leistungen wurden ausschließlich von den Gesellschaftern der OG erbracht. Die Koordination

mit dem operativen Geschäftsführer betreffend die Tätigkeitsaufteilung ist – so die schriftliche Regelung weiter - laufend vorzunehmen, Überschneidungen in den Tätigkeitsbereichen sind tunlichst zu vermeiden. Für die Leistungserbringung wurde ein pauschales Zeitkontingent von monatlich 60 Stunden festgesetzt und ein beiderseits angemessenes monatliches Entgelt inklusive aller Nebenkosten in Höhe von pauschal Euro 6.000,00 (zzgl. USt) vereinbart. Betriebsmittel, die für die Auftragsabwicklung erforderlich sind, insbesondere Kfz-Aufwendungen sind – vereinbarungskonform - durch die OG zu tragen. Am 01.06.2015 erfuhr diese Vereinbarung rückwirkend zum 01.01.2014 eine Änderung dergestalt, als – bei wortgleichem Leistungsinhalt - ein jährliches Entgelt in Höhe von Euro 36.000,00 zzgl. 0,5 % vom erzielten Umsatz laut Bilanz, zahlbar in monatlichen Akonti von Euro 7.000,00 (zzgl. USt), vereinbart wurden (vgl. Managementvertrag vom 01.06.2015).

Tatsächlich brachte die Bf. an die OG vom Konto mit der Bezeichnung „Geschäftsführungskosten M“ in Summe im Jahr 2009 Euro 78.000,00, 2010 Euro 101.500,00, 2011 Euro 126.000,00 und 2012 Euro 91.000,00 zur Anweisung.

Für das Jahr 2012 hat die belangte Behörde im Zuge einer am Sitz der Bf. durchgeführten Außenprüfung gemäß §§ 147ff BAO im Zusammenhang mit den Überzahlungen aus der hier strittigen Vereinbarung rechtskräftig eine verdeckte Ausschüttung gemäß § 8 Abs. 2 KStG iHv Euro 19.000,00 festgestellt; dieser Betrag wurde im Zuge der Prüfung der lohnabhängigen Abgaben nicht von der Beitragsgrundlage des DB und DZ abgezogen.

Die OG erzielte in den Streitjahren weitere Umsätze aus der Erbringung von Managementleistungen der 2 GmbH (FN xxxxxxxx), der (vormaligen) 3 Bau GmbH (FN xxxxxxxx), der (vormaligen) 4 GmbH (FN xxxxxxxx), der (vormaligen) 5 GmbH (FN xxxxxxxx), und der 6 GmbH (FN xxxxxxxx, seit 06.04.2023: Bf. GmbH) gegenüber, auf Basis – mit Ausnahme der Entlohnung - inhaltsgleicher Managementvereinbarungen.

Ab dem Zeitpunkt des Abschlusses der verfahrensgegenständlichen Vereinbarungen wurden zwar Managementleistungen (zB im Bereich der Strategieplanung, Erarbeitung neuer Geschäftsfelder, Coaching/Supervision der operativen GF, Bankverhandlungen, Cash Management in der Gruppe, Personalrekrutierung auf Managementebene, vgl. dazu die Ausführungen der Bf. im Vorlageantrag vom 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. Ing. AA bzw. CC waren in jenen Zeiträumen, in denen sie lediglich zu 24,42% sowohl an der Bf. als auch der OG beteiligt waren, nicht aufgrund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen weisungsfrei gestellt. Es kann weiters für die Periode vom 16.04.2010 - 12.02.2015 nicht festgestellt werden, ob diese Gesellschafter bei der Leistungserbringung weisungsfrei oder aber weisungsgebunden waren bzw. ob für sie im Zusammenhang mit der Leistungserbringung ein Unternehmerwagnis bestand. Jedenfalls

erhielten die unbeschränkt haftenden Gesellschafter der OG für die zuvor geschilderten Tätigkeiten kein gesondertes Entgelt, sondern partizipierten an deren Gewinn, der wiederum ordnungsgemäß versteuert wurde.

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

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt basiert auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zur Errichtung, dem Sitz, dem Unternehmenszweck, die Verschmelzung und Löschung sowie der Beteiligungs-, und Vertretungsverhältnisse die Bf., die 2 GmbH sowie die OG betreffend basieren auf dem offenen Firmenbuch unter Berücksichtigung der dort hinterlegten historischen Daten bzw. Urkunden.

Die Beteiligungsverhältnisse sind das Ergebnis von Prozentrechnungen.

Dass die Bf. Teil einer Unternehmensgruppe mit den genannten weiteren Gruppenmitgliedern bzw. der 2 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 ab dem Streitjahr 2012 nicht mehr an deren Gewinnverteilung teilnahm, ist einerseits zwischen den Parteien unstrittig und geht andererseits aus der Urkundensammlung des Firmenbuches (vgl. den dortigen Antrag auf Löschung des persönlich haftenden Gesellschafters CC vom 27.12.2011) als auch dem elektronischen Veranlagungsakt der Personengesellschaft hervor.

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

Dass zwischen der Bf. und der OG 2006 eine Managementvereinbarung und 2015 ein Managementvertrag (mit Wirksamkeit zum 1.1.2014) mit den festgestellten Konditionen abgeschlossen wurde, ist unstrittig. Unstrittig ist auch, dass darin weder die Leistungen konkret aufgelistet, noch der damit korrespondierende Zeitaufwand festgelegt wurde. Das Fehlen konkreter Festlegungen über den Leistungsgegenstand bzw. –umfang erhellt nicht nur aus dem – wörtlich zitierten – Vertragstext selbst, sondern auch aus dem Umstand, dass die Bf. weder

Leistungs-, noch Zeitaufzeichnungen - trotz entsprechender Aufforderung – vorlegen konnte (vgl. etwa die Aufforderung in der Ladung zum Erörterungstermin vom 15.11.2023, sämtliche Beweismittel vorzulegen bzw. umfassendes Vorbringen zu erstatten bzw. die Ausführungen der Bf. im Zuge des Erörterungstermins vom 11.12.2023, wonach keine weiteren Unterlagen im Zusammenhang mit den Abrechnungen der strittigen Vereinbarung mehr existieren; so auch Ing. AA im Zuge der mündlichen Verhandlung im parallel geführten Vorverfahren RV/4100093/2018 und RV/4100775/2019 vom 6.7.2021, S. 3). Die Feststellungen zur Vertretung der Gesellschafter beruhen ebenso auf den Angaben des Ing. AA in den parallel geführten Vorverfahren RV/4100093/2018 und RV/4100775/2019 (vgl. Protokoll vom 6.7.2021, S. 5). Die geleisteten Zahlungen wurden den im Akt erliegenden Auszügen des Kontos „Geschäftsführungskosten M OG“ entnommen.

Dass Feststellungen zur verdeckten Ausschüttung im Jahr 2012 im Zuge der Betriebsprüfung getroffen wurden, steht einerseits außer Streit (vgl. Protokoll über den Erörterungstermin vom 11.12.2023, S. 1) und geht andererseits aus dem elektronischen Veranlagungsakt hervor.

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

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

Was die im Zusammenhang mit Weisungen stehenden Feststellungen anlangt, so ist vorerst festzuhalten, dass das Beweisverfahren vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung beherrscht wird (§ 167 BAO). Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel

grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Randordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (*Ritz*, BAO- Kommentar, Tz.2 zu § 166, Tz. 6 und 8 zu § 167 mwN). All diese judikativen Prämissen vorausgeschickt, hat das Beweisverfahren vorerst ergeben, dass keine gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmungen iSd § 25 Abs. 1 lit b EStG 1988 existierten, die die Weisungsgebundenheit der nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter ausgeschlossen hätte: Die Bf. legte zwar den Gesellschaftsvertrag ihrer Mehrheitseigentümerin, der 2 GmbH, in der Fassung vom 23.12.2020 vor. Darin wird in Pkt. 8.d.) für das Zustandekommen von Gesellschafterbeschlüssen grundsätzlich die einfacher Mehrheit - iSd gesetzlichen Vorgaben - festgelegt; lediglich für einzelne, im Vertrag konkret genannte Beschlüsse (zB Änderungen des Gesellschaftsvertrages und des Unternehmensgegenstandes, Auflösung der Gesellschaft, Anschaffung von Wirtschaftsgütern mit einem Kaufpreis über Euro xxxxx), wurde ein erhöhtes Quorum von 80% der abgegebenen Stimmen normiert. Nicht nur, dass die Bf. dadurch gerade keine gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung für ihre Rechtsvorgängerin nachgewiesen hat, ist zu konstatieren, dass sich eine, die Weisungsunterworfenheit iSd leg. cit. ausschließende Sperrminorität nicht nur auf bestimmte Beschlüsse beschränken darf, sondern sich auf die laufende Ausübung der Geschäftsbeziehung insgesamt beziehen muss (*Kirchmayr/Geringer* in *Doralt* (Hrsg), EStG-Kommentar, Rz 35 zu § 25). Die Bf. hat – mit Ausnahme dieses Gesellschaftsvertrages - keine weiteren Beweismittel für ihre Behauptung vorgelegt bzw. entsprechende Anträge gestellt, die auch nur ansatzweise die Weisungsungebundenheit der nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter und OGisten belegen würde. Es wird mit den Ausführungen, wonach *„sämtliche Beschlüsse auf Ebene der Mehrheitsgesellschafter jeweils einstimmig gefasst wurden und gefasst werden mussten, weshalb eine persönliche Weisungsgebundenheit nicht nachvollziehbar“* sei (Schriftsatz vom 15.01.2024), die bloße Behauptungsebene nicht verlassen. Auch negiert dieses Vorbringen die Judikatur des Gerichtshofes, wonach dann, wenn ein Gesellschafter einer GmbH nicht als Geschäftsführer, sondern in der GmbH in einer anderen Funktion tätig ist (wie im konkreten Fall der nicht wesentlich Beteiligte CC), seine persönliche Abhängigkeit - unter dem Aspekt seiner rechtlichen Einflussmöglichkeiten auf die Geschäftsführung der GmbH aufgrund seiner Beteiligungsrechte - erst dann verneint werden kann, wenn er kraft dieser Beteiligung die Ausübung der dem Geschäftsführer als Vertreter der GmbH ihm als Beschäftigtem der GmbH gegenüber zukommenden Weisungsmacht bestimmen oder verhindern kann. Dazu reicht aber eine Beteiligung an der GmbH, kraft derer er nur eine Beschlussfassung der Gesellschafter verhindern aber nicht bestimmen kann, nicht aus, weil ihm dadurch nicht die Rechtsmacht eingeräumt wird, über Weisungen an den Geschäftsführer gemäß § 20 Abs 1 GmbHG durch Beschlussfassung der Gesellschafter wirksam die

Wahrnehmung der für die persönliche Abhängigkeit maßgeblichen Belange seitens des Geschäftsführers zu beeinflussen (VwGH 19.05.2020, Ra 2018/13/0061). Fakt ist, dass zwischen der Bf. einerseits und der OG bzw. dessen (unter 25% beteiligten) Gesellschaftern Ing. AA und CC andererseits, eine (persönliche) Weisungsungebundenheit nicht ausdrücklich, und in einer jeden Zweifel ausschließenden Art und Weise bzw. auch nach außen in Erscheinung tretend vereinbart worden ist. Die nicht feststellbare (weil eben nicht iSd Angehörigenjudikatur vereinbarte) Weisungsungebundenheit einerseits bedeutet aber nicht gleichzeitig auf der anderen Seite, dass die nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter bei der Leistungserbringung weisungsgebunden gewesen wären. Zwar ist die belangte Behörde im Recht, wenn sie ausführt, dass nach der Judikatur die Vereinbarung eines Stundenhonorars, bzw. das Fehlen ständig wechselnder Arbeitgeber und eine stete persönliche Leistungserbringung der Gesellschafter für eine Weisungsbindung sprechen; im Gegenstand waren die OGisten aber für mehrere Gesellschaften der Gruppe tätig. Auch hat das Beweisverfahren keine weiteren Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die (unwesentlich beteiligten) Gesellschafter den Weisungen der Bf. (etwa ihres Geschäftsführers Ing. XX) unterstanden wären. Nachdem das Gericht – wie dargelegt - nicht von der Wahrscheinlichkeit einer Weisungsunterworfenheit überzeugt ist, musste sowohl eine entsprechende Negativfeststellung iBa die Weisungsfreiheit als auch die Weisungsbindung getroffen werden.

Auch konnte ein mit der Tätigkeit für die Gesellschafter Ing. AA und CC verbundenes Risiko nicht festgestellt werden: So wurden – wie aus den im Akt inliegenden Akonti ersichtlich – regelmäßige, nicht unbeträchtliche Zahlungen an die OG geleistet. Nach messbaren Erfolgen zu leistende Vergütungen waren gerade nicht vereinbart, sondern richtete sich die Höhe der Pauschale nach der jeweiligen Größe des Gruppenmitgliedes selbst (vgl. Ing. AA in den parallel geführten Vorverfahren RV/4100093/2018 und RV/4100775/2019, VH-Protokoll vom 06.07.2021, S. 3). Gerade das Fehlen einer leistungsbezogenen Entlohnung hat das Gericht vom Fehlen des Unternehmensrisikos überzeugt.

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

Zu den für die Jahre 2010 - 2012 im Zuge des Erörterungstermins vom 11.12.2023 erstmals vorgelegten - und von den ursprünglichen Parteien der Managementvereinbarung unterfertigten - Schriftstücken mit dem jeweiligen Titel „Anpassung Managementhonorar“, datierend mit 14.05.2010, 29.10.2010 und 01.06.2012 (vgl. Beilagen ./I- ./III. zum Protokoll über den Erörterungstermin vom 11.12.2023), mit der die Bf. den Versuch unternimmt, im Sinne der Entscheidung des VwGH die Diskrepanz zwischen dem in der Managementvereinbarung vereinbarten Entgelt von jährlich Euro 72.000,00 (netto) bzw. 86.400 (brutto) und der tatsächlich an die OG geleisteten Vergütung iHv Euro 101.500,00 für

2010, Euro 126.000,00 für 2011 und Euro 91.000,00 für 2012 zu rechtfertigen, ist folgendes auszuführen: Nach dem darin bekundeten Willen der Vertragsparteien, sollte eine Stundenanpassung auf Basis „*der tatsächlich geleisteten Stunden*“ des Vorjahres bzw. des Jahres 2010 erfolgen, wobei der „*Gesamtaufwand*“ für das Jahr 2009 930 Stunden, 2010 1080 Stunden und 2011 760 Stunden betragen und die Anpassung „gemäß Baupreisindex“ mit Euro 110,00 (für 2010), Euro 115,00 (für 2011) und Euro 120,00 (für 2012) erfolgen sollte. Der monatliche Verrechnungssatz werde – so in den Urkunden weiter – auf Euro 8.500,00 ab Mai 2010 für das Jahr 2010, Euro 10.500,00 ab Juli 2010 für das Jahr 2010/2011 bzw. Euro 7.000,00 ab 1.1.2012 für 2012 geändert, was in Summe jeweils exakt die (tatsächlich bezahlten) Jahreshonorarbeträge ergibt. Auf welcher Rechtsgrundlage diese Anpassungen beruhen, ließ die Bf. offen; schließlich findet sich in der Managementvereinbarung des Jahres 2006 keine Regelung, wonach ein derartiges Vorgehen bei einem „*geänderten Aufwand*“, wie es in der fraglichen Anpassung 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. Jedoch auch die Anpassung nach dem „Baupreisindex“ ist in keinsten Weise nachvollziehbar. Nicht nur, dass eine derartige Indexierung in der Managementvereinbarung ebenso 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. Es bleibt auch schleierhaft, wie die Parteien auf den in den Vereinbarungen genannten Stundenaufwand gekommen sind, hat doch der Gesellschafter Ing. AA 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 3-Hut, ich habe nur den Gesamtunternehmen-Hut auf“* (VH-Protokoll in den parallel geführten Vorverfahren RV/4100093/2018 und RV/4100775/2019 vom 6.7.2021, S. 9). Warum die Bf. am 29.10.2010 den „Gesamtaufwand“ für das Jahr 2010 bereits mit 1080 Stunden angeben konnte, dies obwohl das fragliche Jahr noch gar nicht abgelaufen war, ist ebenso unklar. Auffallend ist auch, dass die in den Vereinbarungen genannten Akonti teilweise nicht zu den jeweils genannten Zeitpunkten geleistet wurden: So wurden die Euro 7.000,00 nicht bereits ab Jänner 2012

reduziert, sondern erst im Juni dieses Jahres. Hätten die Anpassungsvereinbarungen tatsächlich – wie von der Bf. behauptet – ab dem 14.05.2010, 29.10.2010 bzw. 01.06.2012 dem Rechtsbestand angehört, so stellt sich die Frage, weshalb diese mit keiner Silbe im am 01.06.2015 geschlossenen und ab 01.01.2014 gültig sein sollenden Managementvertrag erwähnt wurden. Dass die Bf. schließlich den Managementvertrag vom 1.6.2015 bereits im Zuge der Betriebsprüfung im Jahr 2016, die „Anpassungsvereinbarungen“ – die wesentlich älter sein sollten – 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 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 des Managementvertrags 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 war schließlich festzustellen, dass ein fremder Dritter derartige – lediglich in der Aneinanderreihung von Schlagworten in Bezug auf den Leistungsgegenstand und – umfang bestehende – Vereinbarungen nicht unterfertigt hätte. Es widerspricht nämlich dem Usus im normalen Geschäftsverkehr, da eine derart vage definierte Leistungsverpflichtung schlichtweg unkalkulierbare Risiken in sich birgt, die ein fremder Unternehmer nicht in Kauf nehmen würde. Eindeutige Kriterien dafür etwa, wann die Leistung zwischen den Vertragsparteien als erbracht gilt bzw. auf welcher Basis die Abgeltung derselben erfolgen sollte – zB durch die vereinbarte Pflicht entsprechende Leistungsnachweise vorzulegen – fehlen völlig. Zu konstatieren ist weiters, dass ein fremder Dritter vertragliche Vorkehrungen für den Fall des mengenmäßigen Überschreitens des pauschalen Zeitkontingents von 60 Stunden getroffen hätte; auch ist der Bf. zu unterstellen, dass sie eine derartige Regelung bei einem Fremden in Bezug auf das Unterschreiten des genannten Zeitaufwandes in die Vereinbarung reklamiert hätte. Die Honorarnoten der OG lassen schließlich auch offen, welche konkreten Leistungen (nach Art, Zeit und Umfang bzw. Person des Leistungserbringers) abgerechnet wurden. In Anbetracht der dargelegten Gründe ist das Gericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu dem Schluss gekommen, dass die Wahrscheinlichkeit, dass ein ordentlicher Unternehmer Vereinbarungen, wie die gegenständlichen abschließen würde,

wesentlich geringer ist, als jene, dass er dies nicht tun würde, weshalb die entsprechende Feststellung zu treffen war.

IV. Rechtliche Beurteilung

1. Zum Bescheidadressaten

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

2. Zu Spruchpunkte I. und II. (Abweisung bzw. Teilstattgabe)

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 2021/15/0031 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 Streitjahre 2009-2012 für die Leistungserbringung ein pauschales Zeitkontingent von monatlich 60 Stunden und ein monatliches Pauschalentgelt von 6.000 Euro (netto) vereinbart wurde, was einer jährlichen Vergütung von 72.000 Euro (netto) entspricht. Abweichend von der Managementvereinbarung hat die OG im Jahr 2009 von der Bf. jedoch eine Vergütung von Euro 78.000,00, 2010 Euro 101.500,00, 2011 Euro 126.000,00 und 2012 Euro 91.000,00 erhalten, sohin de facto jeweils andere Beträge, 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, zusätzliche Zahlungen leisten würden. Selbst wenn man der Bf. im Jahr 2009 zugutehalten möchte, dass in der Zahlung auch Umsatzsteuer enthalten sein sollte – wozu jedoch jegliches Vorbringen fehlt-, so ist für ihren Rechtsstandpunkt nichts gewonnen: Der vereinbarte Nettobetrag iHv Euro 72.000,00 entspricht einem Bruttobetrag von Euro 86.400. Somit weicht auch der geleistete Betrag iHv Euro 78.000,00 deutlich vom vereinbarten – wenn auch nach unten – ab, was nicht fremdüblich ist. Die festgestellten Abweichungen in den Managementhonoraren halten sohin insgesamt einem Fremdvergleich nicht stand.

Schließlich ist zu berücksichtigen, dass ein Fremdvergleich zur Voraussetzung hat, dass die erbrachten und honorierten Leistungen im Einzelnen konkret und detailliert erfasst und dargestellt werden. Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwerts der Leistung möglich ist und in der Folge die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre, welche von der nahestehenden Gesellschaft geleistet worden ist. Einer besonders exakten Leistungsbeschreibung bedarf es insbesondere dann, wenn der Vertragsgegenstand in der Erbringung schwer fassbarer Leistungen (z.B. "Bemühungen", Beratungen, Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung) besteht (vgl. VwGH 19.04.2018, Ra 2017/15/0041; 28.1.2003, 99/14/0100, VwSlg. 7786F; 15.9.2016, 2013/15/0274, mwN). Wie im

Rahmen des Sachverhalts ausgeführt, konnte nicht festgestellt werden, welche konkreten Leistungen tatsächlich von welchem Gesellschafter für welche Gesellschaft (ua auch die Bf.) in welchem Umfang erbracht wurden bzw. hätten erbracht werden sollen, da kein detailliertes Leistungsverzeichnis vorgelegt werden konnte. Unstrittig ist zwar, dass Leistungen aus den Verträgen erbracht wurden, um welche es sich dabei im Einzelnen jedoch handelte, war – mangels Aufzeichnungen der dafür beweispflichtigen Bf.- nicht eruierbar. Die Leistungsaufzählung in den strittigen Vereinbarungen („*sämtliche Aktivitäten in der Unterstützung der laufenden Geschäftsführung, insbesondere auch die strategische Beratung zum Aufbau von neuen Geschäftsfeldern, die Unterstützung in der Auftragsakquisition, dem laufenden Controlling sowie der laufenden Baustellenabwicklung und der Personalrekrutierung und Personalführung*“) bzw. jene, die die OG nach den Angaben der Bf. – im Übrigen auch ohne entsprechende Nachweise dafür zu erbringen - tatsächlich erbracht haben sollte (vgl. Vorlageantrag vom 23.07.2018, S 4: „Strategieplanung, Coaching/Supervision der GF, Bankverhandlungen und Personalrecruiting“) sind schwer fassbar und somit nicht geeignet, sich ein genaues Bild von den geschuldeten Tätigkeiten zu machen. Begriffe wie „Beratung“, „Unterstützung“, „Controlling“, „Strategieplanung“ bzw. „Coaching“ sind bloße Schlagwörter, die den Vertragsgegenstand nicht klar, eindeutig und jeden Zweifel ausschließend definieren. Ein fremder Dritter hätte sich nicht zur Erbringung einer nach konkreter Art und konkretem Umfang nicht klar definierten Leistung bereit erklärt. Die Fremdüblichkeit ist dem Vertrag somit dem Grunde nach 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 hat der VwGH in der hier maßgeblichen Leitentscheidung vom 29.6.2022, Ro 2021/15/0026, festgehalten, dass die Zahlungen unmittelbar den die Leistungen erbringenden unbeschränkt haftenden Gesellschaftern als

„sonstige Vergütungen“ iSd § 22 Z 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. Gemäß § 63 Abs. 1 VwGG sind dann, wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtzustand herzustellen (vgl. die zu der im Wesentlichen vergleichbaren Rechtslage vor der Novelle BGBl. I Nr. 33/2013 ergangenen hg. Erkenntnisse vom 27. Jänner 2016, Zl. Ro 2014/05/0064, und vom 5. März 2014, Zl. 2013/05/0137). Bei der Erlassung der Ersatzentscheidung sind die Verwaltungsbehörden bzw. Verwaltungsgerichte somit an die vom Verwaltungsgerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis geäußerte Rechtsanschauung gebunden; eine Ausnahme bildet der Fall einer wesentlichen Änderung der Sach- und Rechtslage (VwGH 21. 4. 2016, Ro 2016/11/0007; 28. 3. 2017, Ro 2016/09/0005). Ein derartiger Fall liegt gegenständlich vor, da – wie im Sachverhalt festgestellt – nicht alle Gesellschafter in den Streitjahren wesentlich iSd § 22 Z 2 TS EStG 1988 an der Bf. beteiligt waren: Vom 16.4.2010 bis 12.02.2015 hielten – soweit für das gegenständliche Verfahren relevant – Ing. AA und CC lediglich 24,42% der Anteile, sodass für sie § 22 Z 2 TS EStG 1988 nicht einschlägig ist. Sohineerstreckt sich die Bindungswirkung des Erkenntnisses vollumfänglich nur auf den in den Streitjahren stets wesentlich beteiligten Gesellschafter Ing. BB; für Ing. AA und CC entfaltet die Entscheidung lediglich für jene Zeiten Bindungswirkung, in denen auch sie mit mehr als 25% beteiligt und OGisten waren.

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 dergestalt an die wesentlich Beteiligten geleisteten Zahlungen stellen folglich sonstige Vergütungen iSd § 22 Z 2 2 TS EStG 1988 dar und sind DB- und DZ-pflichtig.

c. Einkünfte nach § 25 Abs. 1 lit b EStG 1988

Hinsichtlich jener Zeiträume aber, in denen eine nicht wesentliche Beteiligung der Gesellschafter Ing. AA und CC bestand, muss sich das Gericht jedoch darüber hinaus mit der – vom VwGH noch nicht entschiedenen - Frage auseinandersetzen, ob ihnen die Vergütungen für diesen Zeitraum allenfalls nach § 25 Abs. 1 lit b EStG zuzurechnen sind.

Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit stellen nach § 25 Abs. 1 lit b EStG 1988 Bezüge und Vorteile von Personen dar, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt. Wie in den Sachverhaltsfeststellungen enthalten bzw. in der Beweiswürdigung dargelegt, existierte keine derartige gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung, weshalb diese Norm für den gegenständlichen Fall nicht anwendbar ist.

d. Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 (Einkünfte nach § 25 Abs. 1 lit a EStG 1988)

Fraglich ist, ob die an die Gesellschafter Ing. AA und CC in der Phase ihrer nicht wesentlichen Beteiligungen gezahlten Beträge als Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder

früheren Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 lit a EStG 1988 anzusehen sind, da der Dienstgeberbeitrag (und dem folgend der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) nach § 41 FLAG auch für alle Dienstnehmer, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, zu leisten ist. Nach dieser Norm liegt ein Dienstverhältnis dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, wobei das Vorliegen eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses nicht davon abhängt, ob ein Arbeitsverhältnis iSd Arbeitsrechts gegeben ist. Eine Tätigkeit kann daher steuerrechtlich auch dann als im Dienstverhältnis erbracht anzusehen sein, wenn auf sie arbeitsrechtliche Vorschriften, wie etwa die Abfertigungs- oder die Urlaubsregelungen, die arbeitsrechtliche Kündigungsregelung oder die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, keine Anwendung finden (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0143). Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH [bspw VwGH 17.5.1989, 85/13/0110, 10.11.2004, 2003/13/0018 (verstärkter Senat)] ist der Begriff „Dienstverhältnis“ mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits definiert. In den weiteren Erkenntnissen vom 17. Mai 1989, 85/13/0110, Slg. NF. Nr. 6.403/F, vom 31. Juli 1996, 95/13/0220, Slg. NF. Nr. 7.111/F, vom 9. Juli 1997, 95/13/0289, vom 23. Mai 2000, 97/14/0167, vom 20. Dezember 2000, 99/13/0223, Slg. NF. Nr. 7.569/F, vom 25. Jänner 2001, 95/15/0074, und zuletzt vom 24. Juni 2004, 2001/15/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass (nur) in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist.

Grundsätzlich sind zur Beurteilung einer Leistungsbeziehung die vertraglichen Abmachungen heranzuziehen. Weicht die tatsächliche Durchführung der vereinbarten Tätigkeit jedoch von diesen ab, ist stets das im konkreten Einzelfall verwirklichte Gesamtbild der Tätigkeit entscheidend (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0046). Für den gegenständlichen Fall ist festzustellen, dass – wie der VwGH im Leitentscheidungen ausgeführt hat – mangels positivem Fremdvergleichs keine vertraglichen Abmachungen über die vereinbarten Tätigkeiten bestehen, sodass das Gesamtbild der Tätigkeit entscheidend ist. Wie dargelegt, bietet die Frage der Weisungsgebundenheit kein zuverlässiges Abgrenzungsmerkmal, da diese weder festgestellt noch ausgeschlossen werden konnte. Das weitere zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes 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 Ing. AA und CC 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 – unsubstantiiert – 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. Das zusätzliche Hilfskriterium des Unternehmerrisikos – das im Übrigen nach der aus der reichhaltigen Rechtsprechung gewonnenen Erfahrung des Höchstgerichtes ohnedies so gut wie nie erwiesen werden kann (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018 – liegt ebenso nicht vor. Dadurch, dass regelmäßige Zahlungen geleistet wurden und die Gesellschafter als einzige zur Leistungserbringung zur Verfügung standen, und somit von einer höchstpersönlichen Tätigkeit auszugehen ist, führen unter dem Aspekt der ganzheitlichen Betrachtung zur Bejahung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 für den steuerlichen Bereich. Die an die nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter geleisteten Beträge unterliegen somit als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der DB- und DZ-Pflicht.

e. Conclusio aus a-d

Die Zahlungen aus der Managementvereinbarung sind direkt den Gesellschaftern der OG zuzurechnen, dies grundsätzlich als sonstige Vergütungen iSd § 22 Z 2 EStG 1988. Für jene Zeiträume jedoch in denen die Gesellschafter Ing. AA und CC nicht wesentlich beteiligt waren, stellen die Leistungen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 Abs 1 lit a leg. cit. dar. Die belangte Behörde war sohin in den Jahren 2009 und 2011 im Recht, die Beitragsgrundlagen für die vorgenannten Abgaben entsprechend zu erhöhen, weshalb die sich dagegen richtende Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

Hinsichtlich der weiteren Streitjahre hatte jedoch eine Teilstattgabe zu erfolgen:

2010:

Da für den Gesellschafter CC ab 01.10.2010 kein DB und DZ zu leisten ist (§ 41 Abs 4 lit f FLAG 1967 iVm den Berechnungen der Bp die Jahre 2016 und 2017 betreffend), ist die Beitragsgrundlage um Euro xxxxx zu verringern (Gesamtzahlung Euro 101.500,00/a sind Euro 33.833,33 pro Gesellschafter, sohin Euro 2.819,44 pro Monat und Gesellschafter x 3 = Euro xxxxx) und beträgt somit anstatt Euro xxxxxx richtigerweise **Euro xxxxxxxx.**

Daraus resultiert ein 4,5% DB, somit **Euro** xxxxx, und ein 0,41% DZ, das sind **Euro** xxxxx.

2012

Für dieses Jahr wurde eine vGA iHv Euro 19.000,00 rechtskräftig festgestellt, im gegenständlichen Verfahren aber nicht berücksichtigt. Nachdem ein und derselbe Betrag nicht gleichzeitig ertragssteuerlich erfasst und auch der DB bzw. DZ-Pflicht unterliegen kann, ist die Bemessungsgrundlage von Euro xxxxxx zu reduzieren auf **Euro xxxxxxxx.** Daraus resultiert ein 4,5% DB, somit **Euro** xxxxxx und ein 0,41% DZ, das sind **Euro** xxxxx.

Den Beschwerden war sohin in diesen Punkten teilweise Folge zu geben.

3. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine derartige Rechtsfrage liegt nicht vor, da sich das Verwaltungsgericht an die ohnedies zitierte höchstgerichtliche Judikatur gehalten hat. Die ordentliche Revision war sohin nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 26. Februar 2024