

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag^a. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Beschwerdesache H GmbH als Gesamtrechtsnachfolgerin der ***Bf1***, AA Adresse, vertreten durch Glatzhofer & Matschek Steuerberatungsgesellschaft mbH, Bahnhofstraße 45, 9020 Klagenfurt/Wörthersee, über die Beschwerde vom 31. März 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 23. Jänner 2014 betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2010 – 2012 (Steuernummer ***BF1StNr1***) zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde 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:

[...]

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 bzw. gegebenenfalls nach einer anderen Norm – deren unbeschränkt haftenden Gesellschaftern zuzurechnen sind.

Mit Erkenntnis vom 17.08.2021, RV/4100781/2019, 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 2021/15/0026-4, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Das Verwaltungsgericht hat daraufhin im fortgesetzten Verfahren am 11.12.2023 einen Erörterungstermin durchgeführt, in dessen Verlauf vonseiten der Beschwerdeführerin ua für die Beschwerdejahre Anpassungsvereinbarungen 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 2. TS 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 der nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter 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 Bf. war eine mit Gesellschaftsvertrag vom xx.xx..2006 errichtete und im österreichischen Firmenbuch unter der FN xxxxxxxx eingetragene Kapitalgesellschaft mit dem Sitz in der politischen Gemeinde *** und der Geschäftsanschrift „Adresse“; ihr Geschäftszweig war das Baumeistergewerbe (Hoch- und Tiefbau). Im Zeitraum vom 31.03.2006 bis 15.04.2010 wurde ihr Stammkapital einerseits von Ing. XX (geb. xx.xx.xxxx) zu 24 % und andererseits von der AA GmbH (FN xxxxxxxx, seit 05.04.2023: AA GmbH) zu 76 % gehalten; ab 16.4.2010 bis 28.01.2015 änderten sich die Beteiligungsverhältnisse auf 26% Ing. XX und 74% AA GmbH, um ab 28.01.2015 bis 03.10.2019 wieder auf ein Verhältnis 24% Ing. XX und 76% AA GmbH zurückzukehren. Als ihre handelsrechtlichen Geschäftsführer agierten Ing. BB (geb. xx.xx.xxxx) einerseits bzw. Ing. XX andererseits. Seit dem 01.08.2014 ist DI (FH) YY (geb. xx.xx.xxxx) – der ab dem Jahr 2019 auch am Stammkapital beteiligt wurde - als weiterer Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen. Mit Notariatsakt vom 28.09.2023 wurde ua die Rechtsvorgängerin der Bf. (FN xxxxxxxx) als übertragende Gesellschaft mit der Bf. als übernehmende Gesellschaft unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. I UmgrStG verschmolzen und folglich am 03.11.2023 im Firmenbuch gelöscht.

Die AA 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. CC (geb. xx.xx.xxxx) und DD (geb. xx.xx.xxxx) zu je 33 % beteiligt; Ing. BB und Ing. CC fungierten im Beschwerdezeitraum weiters als deren handelsrechtliche Geschäftsführer; DD schied aus dieser Funktion zwar per 31.12.2011 aus, übernahm sie aber wieder am 24.10.2016. Ihr Sitz liegt ebenfalls in der politischen Gemeinde ***, 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. CC und DD waren in nachfolgenden Zeiträumen – über die AA GmbH - an der Rechtsvorgängerin der Bf. in folgendem Ausmaß beteiligt:

Zeitraum	Gesellschafter	Beteiligung
31.03.2006-15.4.2010	Ing. BB	25,84%
	Ing. CC	25,08%
	DD	25,08%
16.04.2010-28.01.2015	Ing. BB	25,16%
	Ing. CC	24,42%
	DD	24,42%

Die Bf. wurde im Veranlagungsjahr 2008 in die Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988 aufgenommen; weitere Gruppenmitglieder waren neben der Bf., die (vormalige) E GmbH (FN xxxxxxx), die (vormalige) F GmbH (FN xxxxxxx), die (vormalige) G GmbH (FN xxxxxxx), die H GmbH (FN xxxxxxx, seit 06.04.2023: H GmbH) und die (vormalige) I GmbH (FN xxxxxxx), wobei alle GmbHs – mit Ausnahme der H 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 JJ OEG (nunmehr JJ OG; LG Klagenfurt zu FN xxxxxxx) (erneut) mit dem Sitz in der politischen Gemeinde *** und der Adresse in Adresse von Ing. BB (geb. xx.xx.xxxx; Beteiligung am Vermögen: 34 %), DD (geb. xx.xx.xxxx; Beteiligung am Vermögen: 33 %) und Ing. CC (geb. xx.xx.xxxx; Beteiligung am Vermögen: 33 %) je als unbeschränkt haftende Gesellschafter errichtet. DD schied in der Folge per 31.12.2011 als unbeschränkt haftender Gesellschafter aus, welche Funktion er jedoch per 01.11.2016 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 Folgeregelung 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.

Tatsächlich brachte die Bf. an die OG vom Konto mit der Bezeichnung „Geschäftsführungsko. JJ“ in Summe im Jahr 2010 Euro 101.500,00, 2011 Euro 126.000,00 und 2012 Euro 91.000,00 zur Anweisung, wobei nachfolgende Akonti zur Einzahlung gelangten:

[...]

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 verdeckte Ausschüttungen gemäß § 8 Abs. 2 KStG festgestellt, dies iHv Euro 19.000,00.

Die OG erzielte in den Streitjahren weitere Umsätze aus der Erbringung von Managementleistungen der AA GmbH (FN xxxxxxxx), der (vormaligen) AA GmbH (FN xxxxxxxx), der (vormaligen) F GmbH (FN xxxxxxxx), der (vormaligen) G GmbH (FN xxxxxxxx), und der H GmbH (FN xxxxxxxx, seit 06.04.2023: H GmbH) gegenüber, auf Basis – mit Ausnahme der Entlohnung - inhaltsgleicher Managementvereinbarungen.

Ab dem Zeitpunkt des Abschlusses der verfahrensgegenständlichen Vereinbarung wurden zwar Managementleistungen (zB im Bereich der Strategieplanung, Erarbeitung neuer Geschäftsfelder, Coaching/Supervision der operativen GF, Bankverhandlungen, Cash Management in der Gruppe, Personalrecruiting auf Managementebene , vgl. dazu die Ausführungen der Bf. im Vorlageantrag vom 23.07.2018, S.4) der OG-Gesellschafter auch für die Bf. erbracht, wobei nicht festgestellt werden kann, welche konkreten Leistungen von welchem konkreten Gesellschafter tatsächlich mit welchem konkreten Zeitaufwand für welche konkrete Gesellschaft, erbracht wurden. Weder Ing. CC noch DD waren in jenen Zeiträumen, in denen sie lediglich je zu 24,42% an der Bf. beteiligt waren, aufgrund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen weisungsfrei gestellt. Es kann weiters für diese Periode nicht festgestellt werden, ob die beiden 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 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 2006 - weitere Vereinbarungen zwischen den Vertragsteilen über den Leistungsinhalt und die Entlohnung getroffen wurden. Ein fremder Dritter hätte einen Vertrag mit dem Inhalt der Managementvereinbarung nicht abgeschlossen.

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt basiert auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zur Errichtung, dem Sitz, dem Unternehmenszweck, die Verschmelzung und Löschung sowie der Beteiligungs-, und Vertretungsverhältnisse die Bf., die AA GmbH sowie die OG betreffend basieren auf dem offenen Firmenbuch unter Berücksichtigung der dort 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 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 DD 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 DD 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 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. CC 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. CC in den parallel geführten Vorverfahren RV/4100093/2018 und RV/4100775/2019 (vgl. Protokoll vom 6.7.2021, S. 5). Die geleisteten Zahlungen (samt festgestellten Akonti) wurden den im Akt erliegenden Auszügen des Kontos „Geschäftsführungsko. JJ OG“ entnommen.

Dass Feststellungen zu verdeckten Ausschüttungen 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 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. CC führte im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 6.7.2021 in den parallel geführten Vorverfahren RV/4100093/2018 und RV/4100775/2019, S. 3. auf Frage des Gerichtes nach Leistungsaufzeichnungen aus, dass solche nicht existieren würden, *„dies wäre auch gar nicht möglich gewesen, wir haben Managementleistungen für die gesamte Gruppe erbracht, da kann ich ja nicht mit der Stoppuhr dastehen und mitstoppen, für welche GmbH ich konkret wie viel geleistet habe“*, bzw. gab auf Nachfrage, wie man die strittigen Tätigkeiten pro Tochter bzw. für die Holding unterscheiden könne an, dass dies de facto nicht möglich sei, da diese *„ineinander über (gingen, Anm. der Verf.), ich habe nicht einmal den Holding-Hut auf und dann den Bf.-Hut, ich habe nur den AA-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 AA 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,00), 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 Weisungsgebundenheit 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). Unstrittig hat die Bf. – 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 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 die nicht wesentlich Beteiligten), 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 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 Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die (unwesentlich beteiligten) Gesellschafter den Weisungen der Bf. (etwa ihres Geschäftsführers, dem wesentlich beteiligten Ing. BB) unterstanden wären. Nachdem das Gericht – wie dargelegt - nicht von der Wahrscheinlichkeit einer Weisungsunterworfenheit bzw. –freiheit überzeugt ist, mussten die entsprechenden Feststellungen getroffen werden.

Auch konnte ein mit der Tätigkeit für die Gesellschafter verbundenes Risiko nicht festgestellt werden: So wurden – wie aus den festgestellten 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. CC 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. Beilage ./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. Euro 86.400 (brutto) und der tatsächlich an die OG geleisteten Vergütung iHv Euro 101.500,00 für das Jahr 2010, Euro 126.000,00 für das Jahr 2011 und Euro 91.000,00 für das Jahr 2012, 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, für das Jahr 2010 1090 und für das Jahr 2011 760 Stunden betragen und die Anpassung „*gemäß Baupreisindex*“ mit Euro 110,00 (Jahr 2010), Euro 115,00 (2011) und Euro 120,00 (2012) erfolgen sollte. Der monatliche Verrechnungssatz werde – so in den Urkunden weiter – auf Euro 8.500,00 ab Mai 2010, Euro 10.500,00 ab Juli 2010 und Euro 7.000,00 ab 01.01.2012 geändert, was in Summe 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 den fraglichen Regelungen heißt, möglich sein sollte. Schon dieses Faktum alleine zeigt deutlich, dass die vorgelegten Vereinbarungen dem Fremdvergleich nicht standhalten: 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. CC 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 Bf.-Hut, ich habe nur den AA-Hut auf“* (VH-Protokoll in den parallel geführten Vorverfahren RV/4100093/2018 und RV/4100775/2019 vom 6.7.2021, S. 9). Auch erwähnte der am 07.07.2016 von der belangten Behörde einvernommene Gesellschafter Ing. BB diese Anpassungsvereinbarungen mit keiner Silbe, im Gegenteil: Er führte damals aus, dass es mit jeder GmbH einen Managementvertrag geben würde und weiter wörtlich: *„welcher ab 1.1.2014 hinsichtlich der Entlohnung abgeändert wurde“* (vgl. Protokoll vom 7.7.2016, S. 2). Dass auch in den Jahren davor Honoraranpassungen erfolgt sind, erwähnt er hingegen nicht, was insbesondere aufgrund der Rechtsprechung, wonach bei der ersten Befragung in der Regel am ehesten richtige Angaben gemacht werden (vgl. etwa VwGH 15.3.1994, 92/11/0278), besonders ins Auge sticht. Auffallend ist auch, dass die in den Vereinbarungen genannten Akonti über weite Strecken von den tatsächlich bezahlten abweichen: So sollten die Teilzahlungen ab Mai 2010 auf Euro 8.500,00 angehoben werden (vgl. Beilage ./I zum Protokoll über den ET vom 11.12.2023), tatsächlich wurde erst ab Juni 2010 dieser Betrag angewiesen. Von Juli bis Oktober 2010 gelangten je Euro 8.500,00 zur Anweisung, erst am 08.11.2010 wurde die Differenz zur Vereinbarung vom 29.10.2010 durch eine Einmalzahlung ausgeglichen (vgl. Blg. ./II zum Protokoll über den ET vom 11.12.2023). Eine Reduktion der Zahlungen auf Euro 7.000,00, die rückwirkend per 1.1.2012 erfolgen sollte (Blg. ./III zum Protokoll über den ET vom 11.12.2023), wurde erst ab dem Monat Juli 2012 tatsächlich umgesetzt. Dass die Bf. schließlich den (weiteren hier nicht maßgeblichen) 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 die strittigen Verträge 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 aus dem Jahr 2006 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 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 ***Bf1*** (FN xxxxxxxx) als übertragende Gesellschaft mit der H GmbH, FN xxxxxxxx als übernehmende Gesellschaft unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. I UmgrStG verschmolzen und folglich am 03.11.2023 im Firmenbuch gelöscht. Dadurch ist das Vermögen der übertragenden Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Gesellschaft übergegangen; die übernehmende Gesellschaft tritt in die Rechtstellung der übertragenden Gesellschaft ein. In einem sind - § 19 Abs. 1 BAO entsprechend - sämtliche sich aus den

Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten ebenfalls auf die übernehmende Gesellschaft, sohin die H GmbH übergegangen. Die Parteienbezeichnung war sohin im Spruch des Erkenntnisses entsprechend richtig zu stellen.

2. Zu Spruchpunkt I. (Teilstattgabe)

a. Zurechnung der Vergütungen

Nach der Entscheidung des VwGH vom 29.06.2022 zu Ro 2021/15/0026 sind die strittigen Vergütungen den unmittelbar die Leistungen an die Bf. erbringenden Gesellschaftern der OG zuzurechnen. Das Höchstgericht führt dazu 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. Teilstich EStG 1988. Soweit die Zahlungen über das angemessene Ausmaß hinausgehen, könnten die Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung vorliegen.“

Rücksichtlich dieser Rechtsauffassung bleibt in der Folge zu klären, ob die Zahlungen tatsächlich allen Gesellschaftern als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 2. TS EStG 1988 oder aber als solche aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 Abs 1 lit b EStG 1988, gegebenenfalls nach dessen lit a zuzurechnen sind.

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

Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet in § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 idF BGBl. I 153/2001 seine rechtliche Grundlage.

Rücksichtlich dieser gesetzlichen Vorgaben hat der VwGH in der vorgenannten Entscheidung festgehalten, dass die Zahlungen unmittelbar den die Leistungen erbringenden unbeschränkt haftenden Gesellschaftern als „sonstige Vergütungen“ iSd § 22 Z 2 2 TS EStG 1988 zuzurechnen sind. Nach letzterer Norm fallen unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit nämlich auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. 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 2 TS EStG 1988 an der Bf. beteiligt waren: Vom 16.4.2010 bis 28.01.2015 hielten Ing. CC und DD lediglich 24,42% der Anteile, sodass für sie § 22 Z 2 2 TS EStG 1988 nicht einschlägig ist. Sihin erstreckt sich die Bindungswirkung des Erkenntnisses vollumfänglich nur auf den in den Streitjahren stets wesentlich beteiligten Gesellschafter Ing. BB; für Ing. CC und DD entfaltet die Entscheidung lediglich für jene Zeiten Bindungswirkung, in denen auch sie mit mehr als 25% beteiligt waren. Die an die wesentlich Beteiligten geleisteten Zahlungen stellen folglich sonstige Vergütungen iSd § 22 Z 2 2 TS EStG 1988 dar.

Nachdem der Gesellschafter DD darüber hinaus am tt.mm.2010 das 60. Lebensjahr vollendet hat und somit führt ihn aufgrund der klaren Anordnung in § 41 Abs. 4 lit f. FLAG 1967 ab dem 01.10.2010 keine Pflicht zur Abfuhr des DB- bzw. - DZ besteht, ist der ihn betreffende Anteil für den Zeitraum seiner Gesellschafterstellung in der OG (01.10.2010 bis 31.12.2011) jedoch aus der Beitragsgrundlage herauszurechnen (vgl. dazu auch die Außerstreitstellung der belangten Behörde im Rahmen des ET vom 11.12.2023, S. 1); aus Einfachheitsgründen wird zur konkreten Berechnung auf die lit e. „Conclusio aus a-d“ verwiesen.

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

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, nämlich 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. Fraglich ist, ob diese Voraussetzungen auf Ing. CC und DD für jene Zeiträume zutrifft, in denen sie nicht wesentlich an der Bf. beteiligt waren: Wie in den Sachverhaltsfeststellungen enthalten bzw. in der Beweiswürdigung dargelegt, existierte keine von der leg. cit. geforderte gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung, weshalb diese Norm für den gegenständlichen Fall nicht einschlägig ist, sprich die Zurechnung an die Gesellschafter Ing. CC und DD kann nicht nach § 25 Abs. 1 lit b EStG 1988 erfolgen.

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. CC und DD in den Phasen ihrer nicht wesentlichen Beteiligung 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 1967 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 Gerichtshof 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 Vorverfahren in der Rz 31 ausgeführt hat – keine vertraglichen Abmachungen bestehen, sodass das Gesamtbild der Tätigkeit entscheidend ist, das in der Folge dargestellt werden sollte:

Wie ausgeführt, bietet im konkreten Fall die Frage der Weisungsgebundenheit kein zuverlässiges Abgrenzungsmerkmal, da diese weder festgestellt noch ausgeschlossen werden konnte (vgl. dazu die Ausführungen unter Punkt III. Beweiswürdigung). Soin ist in einem nächsten Schritt zu prüfen, ob das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes zu bejahen ist. Diese wird nach der ständigen Rechtsprechung 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. unbestreitbar verwirklicht, sodass das Tatbestandsmerkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bf. zu bejahen ist. Um sich jedoch ein Gesamtbild iSd Judikatur machen zu können ist auch auf das zusätzliche Hilfskriterium des Bestehens oder Fehlens eines Unternehmerrisikos einzugehen. Dieses liegt – wie festgestellt –

nicht vor. Dadurch, dass insbesondere regelmäßig Zahlungen in nicht unbeträchtlichem Ausmaß geleistet wurden, die an keine (vorab zu definierende) Erfolge gebunden waren, musste ein Wagnis verneint werden. Nur der Ordnung halber ist an dieser Stelle auf die Judikatur des VwGH zu verweisen, wonach das Unternehmerrisiko „aus der reichhaltigen Rechtsprechung gewonnenen Erfahrung“ des Höchstgerichtes so gut wie nie erwiesen werden konnte (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018). Unter dem Aspekt der ganzheitlichen Betrachtung überwiegen sohin die Parameter, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 sprechen. Die an die nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter der OG 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 folglich aus den zuvor genannten Gründen direkt den Gesellschaftern der OG zuzurechnen, dies grundsätzlich als sonstige Vergütungen iSd § 22 Z 2 2 TS EStG 1988. Für jene Zeiträume jedoch, in denen die Gesellschafter Ing. CC und DD nicht wesentlich beteiligt waren, stellen die Leistungen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 Abs 1 lit a leg. cit. dar.

Die Beitragsgrundlagen und Höhen für die Streitjahre errechnen sich somit, wie folgt:

2010:

Da für den Gesellschafter DD 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 xxxxxxxx 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 xxxxxxxx) und beträgt somit anstatt Euro xxxxxxxx richtigerweise Euro xxxxxxxx.

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

2011

Der den Gesellschafter DD betreffende Anteil ist, da er am tt.mm.2010 das 60. Lebensjahr vollendete, aus der Beitragsgrundlage herauszurechnen (§ 41 Abs 4 lit f FLAG 1967 iVm den Berechnungen der Bp die Jahre 2016 und 2017 betreffend). Insgesamt gelangten Euro 126.000,00 zur Zahlung, wovon Euro 42.000,00 auf diesen entfielen. Die Beitragsgrundlage ist somit um Euro 42.000,00 zu verringern und beträgt somit anstatt Euro xxxxxxxx richtigerweise Euro xxxxxxxx.

Daraus resultiert ein 4,5% DB, somit
ein 0,41% DZ, das sind

Euro xxxxxx, und
Euro xxxxxx.

2012

Für dieses Jahr wurde eine vGA iHv Euro 19.000,00 rechtskräftig festgestellt, im
gegenständlichen Verfahren aber – im Unterscheid zum hier nicht gegenständlichen Jahr 2013
- 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 xxxxxxxx zu reduzieren auf **Euro** xxxxxxxx. Daraus
resultiert ein 4,5% DB, somit **Euro** xxxxxxxx und ein 0,41% DZ,
das sind **Euro** xxxxxx.

Den Beschwerden war sohin teilweise Folge zu geben.

3. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Klagenfurt am Wörthersee, am 26. Februar 2024