

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** über die Beschwerde vom 31.3.2014

der ABC UO GmbH , vertreten durch die Glatzhofer & Matschek Steuerberatungsgesellschaft mbH, RL , gegen die Bescheide des ***FA*** vom 23.1.2014 (Gesamtrechtsnachfolger FA für Großbetriebe) betreffend Festsetzung Dienstgeberbeitrag und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2010-2012

nach am 1.2.2023 durchgeführter mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Die bekämpften Bescheide werden abgeändert (§ 279 Abs 1 BAO).

Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzten Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen betragen:

2010	
Bemessungsgrundlage	829.004,88 €
DB 4,5%	37.305,22 €
DZ 0,41%	3.398,92 €
2011	
Bemessungsgrundlage 2011	1,042.698,66 €

DB 4,5%	46.921,44 €
DZ 0,41%	4.275,06 €
2012	
Bemessungsgrundlage 2012	1.092.559,01
DB 4,5 %	49.165,16 €
DZ 0,41%	4.479,49 €

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art 133 Abs 4 B-VG gegen dieses Erkenntnis ist unzulässig (§ 25 a Abs 1 VwGG).

Entscheidungsgründe

Ablauf des Verfahrens :

Es ist strittig, ob Zahlungen der beschwerdeführenden GmbH (Bf, bf GmbH) an eine OG direkt den OG –Gesellschaftern , die gleichzeitig auch Gesellschafter der Bf waren, zuzurechnen sind und eine DB und DZ-Pflicht auslösen.

Im Außenprüfungsbericht (BP-Bericht) vom 23. 1. 2014, S. 2 , heißt es:

1.)Die kontinuierliche Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung durch Ing. LA SR (1.Strategie) und TA SR (3.Strategie) [zwei Strategen, die den gesamten ABC – Konzern zusammen mit Ing. TO UT (zweiter Strategie) gelenkt haben] spreche für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Firmengruppe.

Die Betätigung der Geschäftsführer sei auf Grund der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der bf GmbH als Betätigung im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 zu qualifizieren. Die Vergütungen der Gf seien in die Bemessungsgrundlagen für den DB und DZ einzubeziehen.

2.) Der vereinbarte Betrag für die Geschäftsführungstätigkeit sei an die SR und UT OG überwiesen worden.

3.) Die OG verfüge über keinen eigenständigen , sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb. Die OG könne selbst keine Marktchancen nützen.

Der AP-Bericht sieht für die Tätigkeiten der drei Strategen einen DB von 4.371,15 € pro Jahr (2010-2012) und einen DZ von 398,26 € pro Jahr vor (ebenso die bekämpften Bescheide betreffend DB und DZ 2010-2012).

Mit Bescheiden vom 23.1.2014 wurden der DB und der DZ i.S. des AP-Berichtes festgesetzt.

Mit nach verlängerter Beschwerdefrist eingebrachter Beschwerde vom 31.3.2014 wurde vorgebracht:

Die OG sei gegründet worden, um **Beratungen** im Baugewerbe anbieten zu können (S. 2). Mitunternehmer der OG seien die 3 Strategen. Im Unternehmenskonzept der OG sei vorgesehen, dass Leistungen, die nicht durch die Personengesellschafter erbringbar seien, von Dritten zugekauft werden sollten. Der grobe Umfang der vereinbarten Beratungen sei in den Managementverträgen dargelegt worden (S. 3).

Auch Nichtgesellschafter der GmbH seien Geschäftsführer der GmbH (Anm BFG: ab 11.6.2012). Die OG bestehe aus mehreren Mitunternehmern; die persönliche Leistungserbringung durch die OG decke sich nicht mit den Geschäftsführern der GmbH. Die Bf bringt damit erkennbar zum Ausdruck: Der Kreis der im Namen der OG tätigen Gesellschafter der OG sei nicht ident mit dem Kreis der Geschäftsführer der Bf(S. 3).

Die Struktur der OG , deren Betriebsmittel seien nicht überprüft worden. Es seien Honorare der Lohnnebenkostenpflicht unterworfen worden, ohne zu prüfen, welche Leistungen dahinter stünden, durch wen diese Leistungen erbracht worden seien (S. 3).

In den Gesellschaften gebe es unterschiedliche Beteiligungsverhältnisse; zudem fungierten auch dritte Personen als GF. Es seien auch Geschäftsführer an der GmbH beteiligt. Diese Geschäftsführer hätten das selbstständige Vertretungsrecht.

Die Vertreterin der Bf fasste zusammen (S. 4)

Es gebe keine Eingliederung in den wirtschaftlichen Organismus

Es seien notwendige Betriebsmittel in der OG verfügbar (KFZ, Zahlung sonstiger Kosten, wie z.B. Sozialversicherungsbeiträge).

Es gebe keine Personenidentität zwischen den Geschäftsführern der GmbH und den Mitunternehmern der OG.

Die vertragsrechtliche Gestaltung bestehe mit 6 Unternehmen; es sei eine jederzeitige Tätigkeit am freien Markt möglich, sofern freie Kapazitäten vorlägen.

Es bestehe eine einwandfreie Vertragsgestaltung.

Es werde eine mündliche Verhandlung beantragt.

Niederschrift (NiS) vom 7.7.2016 über die Befragung des 1.Strategen, Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf :

Der Gesellschafter-Geschäftsführer gab an:

Es gebe mit jeder GmbH der ABC-Gruppe (ABC Holding GmbH, ABC UO GmbH; UX **GmbH**, ABC UG GmbH ; TM **Bau** GmbH, UB GmbH) einen Managementvertrag mit identem Inhalt, **welcher ab 1.1.2014 hinsichtlich der Entlohnung abgeändert worden sei.**

Es seien mehrere Gesellschaften mbH gegründet worden, um eine unabhängige Entscheidungsfindung der einzelnen Geschäftsführer in den GmbH erreichen zu können. Zudem habe man eine Haftungsbeschränkung auf das jeweilige Unternehmen in der Gruppe erreichen wollen.

Auf Befragen: Die außersteuerlichen Gründe für die Gründung der OG würden schriftlich nachgereicht werden.

Die OG habe 2006-2012 die folgenden Betriebsmittel gehabt: 3 KFZ für die Gesellschafter, diverse Aufwendungen (Repräsentation, Telefon, Rechts- und Beratungskosten).

Die Funktion der OG sei die operative Unterstützung aller Gesellschaften gem. Managementvertrag.

Die Funktion der Holding sei die Wahrnehmung der Eigentümerfunktion.

Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 22.9.2016:

1.)Die außersteuerlichen Gründe für die Gründung der OG seien die folgenden gewesen:

2005/2006 sei überlegt worden, die ABC-Gruppe zu gründen. Es sei das Ziel gewesen, kleine, operative Einheiten zu schaffen, die unter dem gemeinsamen Dach einer Holding firmieren sollten. Mit der Schaffung kleiner Einheiten habe man die Eigenverantwortlichkeit der Geschäftsführer dieser kleinen Einheiten erreichen wollen. Es sei das Ziel der drei Eigentümer gewesen, sich weitestgehend aus den operativen Geschäftsführungen zurückzuziehen und nur mehr für laufende Beratungen und Coachingtätigkeiten zur Verfügung zu stehen. Zu diesem Zweck seien auch in den neuen Tochterfirmen Fremdgeschäftsführer engagiert worden, die auch eine Beteiligung an den operativen Unternehmen erhalten hätten. Man habe die Verantwortlichkeit der Geschäftsführer und die Möglichkeit der Erzielung von zusätzlichem

Einkommen der Geschäftsführer durch Gewinnausschüttungen als Motivationsfaktor erreichen wollen.

Um in der Anfangsphase entsprechende Kontrollfunktionen von Seiten der drei Eigentümer (Strategen) wahrnehmen zu können, sei jeweils eine Person aus dem Kreis der drei Eigentümer zusätzlich als Geschäftsführer im Firmenbuch einer jeden Tochtergesellschaft eingetragen worden. Es sei auch nur eine kollektive Zeichnungsberechtigung der Geschäftsführer vorgesehen gewesen, um in den Lernphasen eine entsprechende operative Kontrolle ausüben zu können.

Zur Wahrnehmung dieser Kontroll- und Coachingfunktion durch die Eigentümer sei die OG gegründet worden, deren Managementleistungen an die einzelnen Gesellschaften fakturiert worden seien. Die Funktionen dieser drei Personen könne man jeweils als Businesscoach beschreiben. Diese drei Personen hätten überwachend und wenn Bedarf bestanden hätte, lenkend eingegriffen. Diese drei Personen hätten sich von der laufenden Geschäftsführung immer weiter entfernt, und hätten sich zunehmend strategischen Aufgaben gewidmet.

Die Gründung der OG stünde also im Zusammenhang mit der Neustrukturierung der ABC Gruppe, die 2005 und 2006 erfolgt sei.

2.) Betriebsmittel der OG:

Die steuerliche Vertreterin nannte drei KFZ mit Gesamtkosten von 180.000 €, Hilfsmittel für die Telekommunikation (Mobiltelefone, PC, Tablett), Arbeitsbekleidung.

Soweit die schriftliche Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 22.9.2016.

Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 4.7.2018 wurde die Beschwerde betreffend die Jahre 2010-2012 abgewiesen.

-der **erste Strategie** sei als mittelbar **wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer** tätig geworden (S. 1)

-Seit Bestehen der Managementvereinbarung seien seitens der Bf keine Vergütungen für die Geschäftsführungstätigkeiten an die Geschäftsführer bezahlt worden, sondern es sei der Gewinn der OG auf deren Gesellschafter, die gleichzeitig Geschäftsführer der Bf gewesen seien, aufgeteilt worden (S. 2).

-Die im Managementvertrag vereinbarten Tätigkeiten seien von den Gesellschaftern der OG (= Gesellschafter der Bf) höchstpersönlich erbracht worden (S. 2).

-Die OG erziele Umsätze nur aus den mit der Bf und den anderen verbundenen Unternehmen abgeschlossenen Managementverträgen (S. 2).

-Das Entgelt aus dem Managementvertrag werde monatlich in Rechnung gestellt (S. 1).

Das FA zitierte VwGH vom 30.5.1990, 86/13/0046.

-Die OG sei mit denselben Aufgaben betraut worden, die vom Geschäftsführer der Bf für die Bf zu erbringen gewesen wären.

-Für das FA sei nicht erkennbar, warum der Gesellschafter – Geschäftsführer der Bf die der OG übertragenen Aufgaben nicht auch unmittelbar als Geschäftsführer für die Bf erbringen hätten können.

-Die OG sei auch nicht auf dem Markt aufgetreten. Sie habe keine eigene Infrastruktur, keine eigenen Arbeitnehmer, sie habe auch auf dem Markt keine Leistungen angeboten. Die OG habe Umsätze nur aus den Managementverträgen mit der Bf und den anderen verbundenen Unternehmen erzielt.

-Faktisch hätten *nur der Geschäftsführer der Bf die Möglichkeit, Marktchancen* zu nützen, nicht aber die OG (S. 3).

-Die **Art der Abrechnung** entspreche einer monatlichen Abrechnung der Geschäftsführerbezüge; dies sei ein Indiz dafür, dass nur die Geschäftsführerbezüge als Honorar an die OG umgeleitet werden sollten (S. 3).

Die von der Bf mittels zwischengeschalteter OG an den Geschäftsführer ausbezahlten Entgelte seien **Honorare für die Geschäftsführung der Bf und seien dem 1. Strategen zuzurechnen** (S. 3).

Daher seien diese Honorare Vergütungen der Geschäftsführer gem. § 22 Z 2 EStG 1988. Sie seien daher in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag (DB) und für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) einzubeziehen.

Die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe (DB, DZ) dürfe erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben werde oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme vorlägen (S. 3). Im Zuge der Prüfung seien entscheidungserhebliche Tatsachen und Beweise- wie vorstehend ausgeführt, neu hervorgekommen.

Soweit die BVE vom 4.7.2018

Vorlageantrag 23.7.2018 betreffend 2010-2012:

Im Jahr 2006 sei die OG gegründet worden, um Beratungen im Baugewerbe anbieten zu können. Mitunternehmer seien der 1.Strategie, 2.Strategie und der 3.Strategie (dieser nur bis Ende 2011) S. 2).

Der grobe Umfang der vereinbarten Beratungen sei in den Managementverträgen dargelegt. Es gebe mit sechs Unternehmen Verträge.

Die persönliche Leistungserbringung durch die OG decke sich nicht mit den Personen in der Geschäftsführung.

In den Gesellschaften seien unterschiedliche Beteiligungsverhältnisse gegeben. Es fungierten auch dritte Personen als Geschäftsführer (S. 3).

Eine Lohnnebenkostenpflicht bestünde nicht (S. 4):

Es gebe

- notwendige Betriebsmittel in der OG (Kraftfahrzeuge; diverse Kosten, die die OG für die Gesellschafter übernehme)

- keine Personensidentität zwischen den Geschäftsführern der operativen Gesellschaften und den Mitunternehmern der OG

Die von den Gesellschaftern der OG erbrachten Dienstleistungen an die Bf seien keinesfalls Aufgaben, die der Geschäftsführer für die Verwirklichung des Unternehmenszwecks regelmäßig erbringe. Für die regelmäßige Geschäftsführungstätigkeit seien von der Bf eigens Geschäftsführer bestellt worden, die ausschließlich für die Verfolgung des Unternehmenszwecks der Klientin und für die regelmäßige organschaftliche Vertretung zur Verfügung stünden. Die Bezüge dieser Geschäftsführer seien (Anm. des BFG: ab 2012) den Lohnnebenkosten unterworfen worden (S. 4).

Die von der OG wahrgenommenen Aufgaben seien (S. 4)

- Strategieplanung, Erarbeitung neuer Geschäftsfelder
- Coaching, Supervision der operativen Geschäftsführer
- Bankenverhandlungen, Cash Management
- Personalrecruiting auf Managementebene

Es sei verständlich, dass die dargestellten Aufgaben auf Grund ihrer Vielfalt und auf Grund der geografischen Weite der Märkte, in denen die Bf tätig sei, nicht von einer Person alleine erbracht werden könnten (S. 4).

Dies wäre bei der Vielzahl der Gesellschaften, für die die Gesellschafter der OG die vereinbarten Leistungen erbracht hätten, nicht möglich. Den Gesellschaftern der OG sei es zu keiner Zeit seit Bestehen der OG möglich gewesen, für die Bf jederzeit zur Verfügung zu stehen. Die Aufgaben der OG seien völlig losgelöst von den regelmäßigen Geschäften der Bf erfolgt. Die Erfüllung der Aufgaben für die Bf seien nicht nur von der jeweiligen als Geschäftsführer bestellten Person aus dem Kreis der Gesellschafter der OG erbracht worden (S. 5). Dadurch sei deutlich erkennbar, dass die Gesellschafter der OG nicht in den betrieblichen Organismus der Bf eingebunden gewesen seien.

Für die Erbringung der Aufgaben der OG seien alle Gesellschafter der OG zur Verfügung gestanden (S. 5).

Die Zurechnung der an die OG bezahlten Managementvergütungen an den Geschäftsführer der Bf sei eine völlige Außerachtlassung der tatsächlichen wirtschaftlichen Beziehung zwischen der Bf und der OG (S. 5).

Eine vGA sei in der BVE außer Acht gelassen worden. Ein Teil der Vergütungen, die die Bf an die OG bezahlt habe (54.000 € für 2012), sei als zu hoch und daher als vGA qualifiziert worden .

Es werde beantragt, die Bemessungsgrundlagen für DB und DZ mit Null festzusetzen.

Beschwerdevorlage des FA *2*** BO vom 19.12.2019 betreffend bf GmbH (DB 2010-2012.**

1.)Im Prüfungszeitraum seien nacheinander der 3. und der 1. Stratege als mittelbar wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer (GF) für die Bf tätig geworden. Einen schriftlichen GF-Vertrag gebe es nicht.

2.) Zwischen der Bf und der OG, an der der 3.Stratege und der 1.Stratege wesentlich beteiligt seien, bestehe hingegen eine schriftliche Managementvereinbarung. Entsprechend dieser seien von der OG für die Bf laufende GF- Aufgaben zu erbringen, für welche ein Honorar verrechnet worden sei. Der 3.Stratege und der 1.Stratege hätten von der Bf keine Vergütungen für ihre GF-Tätigkeit, jedoch Gewinnanteile aus der OG, erhalten.

3.)Die Tatsache, dass für die Geschäftsführer der Bf auch andere Personen tätig gewesen seien, ändere nichts daran, dass die der OG übertragenen Aufgaben tatsächlich vom 3.Strategen und 1.Strategen höchstpersönlich erbracht worden seien und diesen unmittelbar zuzurechnen seien.

In der mündlichen Verhandlung vom 12.5.2021 im Verfahren der UX GmbH (diese GmbH ist der bf GmbH vergleichbar) wurde vorgebracht:

Der steuerliche Vertreter brachte vor:

Mittlerweile gebe es 8 Gesellschaften mbH, die jeweils den Managementvertrag abgeschlossen hätten [Niederschrift (NiS) vom 12.5.2021, S. 2]. Es gebe keine operativ tätige GmbH, in der alle 3 OG-Gesellschafter als Geschäftsführer eingesetzt worden seien.

Es gebe keine Übereinstimmung zwischen den Gesellschaftern der OG und den Geschäftsführern der Gesellschaften mbH (NiS S. 5).

Zu den Betriebsmitteln werde auf die EA-Rechnungen der OG und die Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter der OG verwiesen (NiS S. 2).

Die Leasingkosten und Sozialversicherungsbeiträge würden aus den Einnahmen beglichen, die von der bf GmbH herrührten. Diese Kosten seien die größten Brocken in Bezug auf die Kosten der Betriebsmittel. Leasingnehmerin sei die OG (S.3, S. 5).

Das Firmengebäude sei auf alle Firmen aufgeteilt worden, aber die OG habe dort kein Büro (NiS 4).

2019 habe die OG eine Beteiligung an einem Versicherungsunternehmen erworben und drei Wohnungen erworben, die sie vermiete oder noch vermieten wolle (NiS. S. 5, S. 6). Die OG kümmere sich auch um das Liegenschaftsvermögen der OG- Gesellschafter (NiS. S. 5).

Die Größenordnung der strittigen DB und DZ mache in 15 Jahren bisher ca 330.000 € in der gesamten Firmengruppe aus.

Das FA brachte in der mündlichen Verhandlung betreffend die UX GmbH vom 12.5.2021 vor:

Das FA fragte, wie die Kosten der Büronutzung zwischen der Holding, den Gesellschaften mbH und der OG aufgeteilt worden seien (NiS S. 4).

Diese Frage wurde zum Teil beantwortet: Das Geschäftsgebäude sei auf alle Firmen aufgeteilt worden, aber die OG habe dort kein Büro (NiS. S. 4). Die Frage des FA, ob die OG kein Bürogebäude brauche, wurde vom Gesellschafter-Geschäftsführer wie folgt beantwortet: Sie hätten zu Hause ein Büro (NiS S. 4).

Das FA stellte eine weitere Frage, die es sodann selbst beantwortete: Könne man die Tätigkeiten in der Unternehmensgruppe wie folgt trennen: „Jetzt bin ich als Geschäftsführer der Holding GmbH tätig und während der folgenden zwei Stunden bin ich als Gesellschafter der

OG tätig. Werde ich dann das Büro in der Firma (dh, im Geschäftsgebäude der ABC-Gruppe) verlassen und mich nach Hause ins Heimbüro begeben?“ Das werde wohl nicht so sein (NiS S. 5).

Das FA brachte vor: Es nehme an, dass die OG für die Gesellschafter Sorge, dass sie Ihnen ein Auto zur Verfügung stelle, dass sie die Sozialversicherungsprämien für sie bezahle (NiS. S. 5).

In Bezug auf die Größenordnungen der strittigen DB und des strittigen DZ in der Firmengruppe der Bf (330.000 € in 15 Jahren) brachte das FA vor: Umso verständlicher sei, dass man eine Konstruktion wähle, bei der DB und DZ nicht anfalle (NiS. S. 6).

Die Bf brachte in der mündlichen Verhandlung betreffend die UX GmbH vom 2.6.2021 vor:

StB: Die Gründung der OG sei 2006 im Zuge des Aufbaus der Unternehmensgruppe erfolgt. Dass eine Person „mehrere Hüte aufhaben könne“, sei überall dort üblich, wo man in unterschiedlichen Funktionen tätig sei (NiS.2.6., S. 3).

Es gebe in den operativ tätigen Gesellschaften andere Beteiligungsverhältnisse als in der OG. Auch gebe es keine Identität zwischen den OG-Gesellschaftern und den für die operativ tätigen Gesellschaften handelnden Personen. Die geschaffene Struktur sei durch außersteuerliche Gründe gekennzeichnet (NiS. 2.6., S. 4,11,13).

Es stünde dem Steuerpflichtigen frei, eine Gestaltung zu wählen. In diesem Unternehmen gebe es eine Stabsstelle (NiS 2.6., S. 13).

Man habe versucht, Fremdgeschäftsführer in die operativ tätigen GmbHs einzubinden, diese selbstständig werden zu lassen und auch an den operativ tätigen GmbHs zu beteiligen (NiS. 2.6., S. 5).

Es seien immer mehr Firmen dazugekommen. Man habe die Absicht verfolgt, Nachwuchs heranzubilden und eigenverantwortlich zu machen. Daher habe man kleine Einheiten gebildet, um eine begrenzte Spielwiese für die neuen Geschäftsführer zu schaffen, mit etwa 5-8 Mio € in Jahr in der Anfangsphase (NiS. 2.6., S. 12).

Der Geschäftsführer (erster Strategie) sei permanent unterwegs, um seine Funktionen auszuüben, er fahre 60.000 – 70.000 km im Jahr. Deshalb sei das Auto das wesentliche Betriebsmittel (NiS. 2. 6., S. 6).

Managementtätigkeiten seien das überwiegende Gros der Tätigkeiten der drei Strategen (GmbH-Gesellschafter) (NiS. 2.6., S. 9).

Es gebe eine Entwicklung seit 2006. Es gebe eine unternehmerisch tätige OG. Es werde an die drei Wohnungen und die Aktienanteile an dem Versicherungsunternehmen erinnert. Die OG sei mit den GmbHs gewachsen (NiS 2.6., S. 11).

Es sei nicht der Sinn der OG gewesen, dass jeder OG-Gesellschafter gleich viel bekäme (NiS. 2.6. S. 7).

Die OG sei mehr als bloß eine Zahlstelle gewesen. Eine Zahlstelle brauche keine Unternehmensberatungsberechtigung, nicht drei Autos und auch keine Betriebsmittel. Für die Tätigkeiten außerhalb des Geschäftsgebäudes seien die Betriebsmittel notwendig (NiS 2.6. S. 8).

Die OG habe nicht nur ihre Leistungen in Rechnung gestellt, sie habe auch Kosten getragen. Dennoch habe das FA den gesamten Leistungserlös ohne Abzug dieser Kosten als db-, dz-, und kommunalsteuerpflichtig angesetzt. Dies sei nicht richtig, man hätte auch die Kosten abziehen sollen (NiS. 2.6., S. 10).

Dem Erkenntnis vom 8.6.2017, RV/7103330/2016 liege ein nicht vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde.

Gesellschafter-Geschäftsführer der UX GmbH am 2.6.2021: es sei der Sinn und Zweck gewesen, ein Unternehmen auf eigene Füße zu stellen, um den drei beherrschenden Gesellschaftern (3 Strategen) Gelegenheit zu geben, sich zurückziehen zu können, weil einmal die Zeit kommen werde, in der sie altersbedingt ausscheiden müssten (NiS. 2.6., S. 5)

Der Gesellschafter-Geschäftsführer habe für seine operative Tätigkeit für die bf GmbH keine Entlohnung erhalten. Die Reisekosten seien über die OG abgehandelt worden. Die Frage des FA, ob diese Tragung von Kosten durch die OG allenfalls im Umlageverfahren im Rahmen des Konzerns ersetzt worden sei, wurde nicht beantwortet (NiS. 2.6., S. 6).

Der Gesamtumsatz seit 2006 sei verdreifacht worden (NiS. 2.6., S. 11).

Die Geschäftsfelder der einzelnen operativ tätigen GmbHs seien unterschiedlich gewesen und hätten sich am Markt positionieren können. Sie hätten in Stadt1 eine IXbilie erworben. Auch drei Firmen seien erworben worden. Sie hätten die Entscheidung getroffen, zusätzliche Unternehmen zu kaufen, um die Bildung eines Clusters zu erreichen. Sie gestalteten die Struktur für die Zukunft, damit die operativen Gesellschaften Geschäfte machen könnten (NiS. 2.6., S. 11 und 12).

Vorbringen des FA in der mündlichen Verhandlung vom 2.6.2021 betreffend die UX GmbH:

FA: Zum Einwand mangelnder Personensidentität: Eine solche liege nicht 1:1 vor (NiS. 2.6., S. 4).

Es gebe eine wesentliche Beteiligung an der UX GmbH (NiS. 2.6., S. 6).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer der UX GmbH (= OG-Gesellschafter) sei für die GmbH nicht nur beratend, sondern auch operativ tätig gewesen, aber er sei dafür nicht entlohnt worden. Nur aus der OG flössen die Einkünfte im Zusammenhang mit beratenden Tätigkeiten (NiS 2.6., S. 7). Die OG habe jedoch die Kosten aller Tätigkeiten der OG-Gesellschafter getragen. Das FA stellte die Frage, ob die OG dafür einen finanziellen Ausgleich erhalten habe. Die Bf beantwortete diese Frage allerdings nicht. Der Gesellschafter-Geschäftsführer brachte hierzu nur vor, dass die Reisekosten über die OG abgehandelt worden seien (NiS. 2.6., S. 6, S. 9).

Im zeitlichen Zusammenhang mit dem Vorbringen des StB, dass „der Geschäftsführer“ (damit war der 1.Strategie gemeint) 60.000 – 70.000 km pro mit dem PKW zurücklege, brachte das FA vor, der Mittelpunkt der Tätigkeit für die OG und die GmbH sei draußen bei den Kunden (NiS. 2.6. S. 6). Das alles sei verschränkt, man könne es nicht trennen. Man könne nicht sagen, er fahre jetzt im Namen der OG und er berate jetzt die bf GmbH, aber gleichzeitig sei er für die bf GmbH im Rahmen der operativen Tätigkeit unterwegs (NiS. 2.6., S. 7).

Die OG sei nur eine Zahlstelle, um den DB und den DZ zu vermeiden (NiS. 2.6.S. 7). Das Geld werde in die OG geleitet und dort gleichmäßig verteilt (NiS. 2.6., S. 7).

Die Betriebsmittel hätte auch die Holding zur Verfügung stellen können. Ein Laptop und Telefon im Homeoffice seien nicht nötig. Für die OG als Unternehmensberatungsgesellschaft hätte die Büroinfrastruktur des Konzerngebäudes, die sowieso vorhanden sei, und die die drei Gesellschafter der Bf nutzen könnten, ausgereicht. Keiner der Gesellschafter der Bf benötige einen Dienstwagen für seine Tätigkeit im Rahmen der OG. Für die Unternehmensberatung sei ein Wagen nicht erforderlich. Insoweit sei die ganze Infrastruktur vor Ort in der Holding (NiS.2.6., S. 8).

Die OG habe aus der Sicht des FA keine sinnvolle wirtschaftliche Funktion (NiS.2.6., S. 9). Die Betriebsmittel der OG seien auch keine wesentlichen Betriebsgrundlagen für die OG als Unternehmensberaterin (NiS. S. 8). Der Sinn des Managementvertrages sei nur, Geld aus den einzelnen GmbHs abzuziehen („Da wird einfach nur der Zufluss aus den einzelnen GmbHs abgerufen“) (NiS 2.6., S. 9). **Die Zahlungen an die OG seien laufend übererfüllt worden** (NiS 2.6., S. 12).

Die gesamte Unternehmensentwicklung wäre auch nur mit der Holding erreichbar gewesen. Die OG sei in der ganzen Entwicklung nur eine wirtschaftlich unnötige Gesellschaft mit der einzigen Funktion einer Zahlstelle gewesen (NiS 2.6., S. 12, S. 13).

Zum Einwand des Steuerberaters (StB), man habe beim Ansatz der Beitragsgrundlagen für den DB und DZ die Aufwendungen unberücksichtigt gelassen: Die Bruttolohnsumme sei db- und dz-pflichtig (NiS 2.6., S. 10).

Das Erkenntnis RV/7103330/2016 sei einschlägig.

Mündliche Verhandlung vom 6.7.2021 in der Sache der Beschwerde der UB GmbH, einer weiteren mit der Bf vergleichbaren Tochtergesellschaft der Holding GmbH:

Das FA brachte vor: Die Zahlungen aus dem Vertrag seien zwar an die OG überwiesen worden, es seien aber Beträge angewiesen worden, **die sich von der vereinbarten Höhe unterschieden hätten**. Die Einnahmen aus dem Managementvertrag seien auf das Konto der OG geflossen und nicht auf das Konto der Gesellschafter der OG. In der Folge seien diese Beträge dann den Gesellschaftern ausgeschüttet worden. Diese Beträge seien dann auch auf Seiten der Gesellschafter versteuert worden (NiS. S. 1 und 2).

Die OG habe mit Ausnahme der KFZ auch keine betriebliche Struktur gehabt; sie verfüge über keine Dienstnehmer (NiS S. 2).

Im gegenständlich zu entscheidenden Fall seien keine Vergütungen für die Geschäftsführertätigkeiten bezahlt worden, es sei nur eine Ausschüttung an die Gesellschafter der OG erfolgt.

Es hätten auch konkrete Aufzeichnungen über die konkret erbrachten Leistungen vorliegen müssen; solche Aufzeichnungen fehlten jedoch. Das FA verwies insoweit auf das Ergänzungsersuchen vom 16.11.2017, Pkt 6 (NiS. S. 3).

Aus dem Gesamtbild sei zu schließen, dass man eine Umleitung über die OG gewählt habe, um DB und DZ zu sparen (NiS. S. 3).

Der steuerlich richtige Weg wäre gewesen, entweder die vereinbarten Leistungen über die Holding erbringen zu lassen, bzw über die einzelnen Geschäftsführer in den einzelnen GmbHs. Als Stabsstelle könnte auch die Holding fungieren, dafür hätte es nicht der OG bedurft. 2016 sei dann eine neue Rechtslage gegeben. Wäre die Holding dazwischengeschaltet worden, hätte sich ab 2016 die DB- und DZ-Pflicht aus § 2 Abs 4a ESTG ergeben (NiS. S. 3 und 4).

Zu den Ausführungen der steuerlichen Vertretung, wonach es in Bezug auf die Höhe des vereinbarten Entgeltes Unterschiede gegeben habe, verweise die Amtsvertreterin auf die Beilage zur Niederschrift vom 7.7. 2016, in der auf die Frage, ob sich die Verträge unterschieden, geantwortet worden sei, dass es sich jeweils um idente Verträge handle (NiS S.3).

Der StB brachte vor: In Bezug auf die Managementvereinbarungen sei eine vGA von 32.000 € (2012) bzw 24.000 € (2013) festgestellt worden. **Dabei handle es sich um die Differenz zwischen den vertraglich vereinbarten und den tatsächlich ausbezahlten Beträgen (NiS. S. 2).**

Der 3.Strategie sei aus der OG per Jänner 2012 ausgeschieden und per 1.11.2016 wieder eingetreten, da er die Alterspension in Anspruch genommen habe, und ab dem 65. Lebensjahr seine Tätigkeit wiederaufnehmen habe dürfen (NiS S. 2).

Die Bemessungsgrundlagen würden der Höhe nach nicht außer Streit stehen. **Man habe die reinen Umsätze der DB- und DZ-Pflicht unterworfen, ohne Betriebsausgaben zu berücksichtigen** (NiS. S. 4).

Die Managementvereinbarung sei abgeschlossen worden mit der Holding, der TM, der UO, der UG, der UX, nicht aber mit der ABC IX GmbH. Letztere sei erst 2019 gegründet worden, sie sei aus der TB GmbH hervorgegangen; die TB GmbH sei aber nie operativ tätig gewesen (NiS. S. 4).

Gemäß Managementvereinbarung 2015 sei eine Erfolgsprämie vereinbart worden; diese sei dann ab 1.1.2014 ausbezahlt worden (NiS. S. 4).

Die OG habe in den Jahren 2012-2015 keine Beschäftigten gehabt. Sie habe mit Ausnahmen der Managementvergütungen aus der Gruppe keine Einnahmen. Auf die OG seien zumindest drei KFZ zugelassen. Die Verträge mit der VUn in Bezug auf KFZ Haftpflichtversicherungen seien von der OG geschlossen worden (NiS. S. 7).

Den Gesellschaftern würde für die Erfüllung der Managementaufgaben kein gesondertes Entgelt bezahlt (S. 9).

Auf Befragen durch die Richterin, wofür es die OG brauche, wenn es die Holding schon gegeben habe: Die Holding habe Besitz und Verwaltung übernommen; das für eine Stabstelle Typische sei an eine eigene Gesellschaft, die OG ausgelagert worden. Es wäre auch leicht gewesen, das Ganze über die Holding zu spielen, die am Ende des Tages entsprechend die Gewinne ausgeschüttet hätte. Im Gegensatz zur Holding könne die OG aber keine Gewinne thesaurieren (NiS. S. 9).

Auf Befragen durch die Richterin nach den außersteuerlichen Gründen:

Die OG Gründung sei der Entwicklung ab 2006 geschuldet, es sei darum gegangen, eine Struktur zu schaffen, um weiteres Wachstum der einzelnen Töchter zu ermöglichen. Die ABC Bau Holding habe die Funktion der Vermögensvermehrung gehabt, sie hätte die Verwaltungstätigkeiten für die Töchter übernehmen sollen. Die Strategen hätten sich entschieden, die beratende Funktion in eine eigene Stabstelle zu geben, diese organisatorisch abgebildet in einer Personengesellschaft. Das sei ein klassisches Vorgehen in einem Konzern, dass es zu einer hierarchischen Aufgliederung zwischen Vermögensverwaltung und beratender Funktion käme (NiS S. 9).

Der Geschäftsführer (2.Strategie) brachte vor: Nein, es habe keine Aufzeichnungen bezüglich der geleisteten Stunden gegeben, dies wäre auch gar nicht möglich gewesen, die drei

Strategen hätten Managementleistungen für die gesamte Gruppe erbracht, da könne man nicht mit der Stoppuhr dastehen und mitstoppen, für welche GmbH er konkret wie viel geleistet habe. Es sei jedoch je nach der unterschiedlichen Größe der Tochtergesellschaft eine unterschiedlich hohe Pauschale vereinbart worden (NiS S. 3)

Auf Vorhalt der Vertretungsregelung in der Managementvereinbarung: Im Falle der Abwesenheit aller drei Gesellschafter hätte man eine externe Person hinzugezogen, um die Aufgaben zu verrichten; der Fall sei jedoch nie eingetreten (NiS. S. 5).

Er selbst sei für die strategische Ausrichtung des Konzerns im Region2 Raum zuständig, der 1.Strategie sei für die strategische Ausrichtung in Stadt1 zuständig. Es sei ihr Plan gewesen, Juniorpartner einzuschulen, und dafür zu sorgen, dass diese das operative Tagesgeschäft übernehmen könnten. Z.B. sei Ing. BM1 bereits damals Geschäftsführer der TM GmbH gewesen (NiS S. 5).

Er sei der Frechste, er werde bei Streitsituationen tätig, der erste Strategie gehe meist mit ihm gemeinsam zur Bank, Behördengänge mache der dritte Strategie (NiS. S. 7, 2.Strategie).

Der erste Strategie habe in Stadt1 den Markt aufgebaut, er habe dort das Geschäftsfeld „X-Hause“ erschlossen, Er selbst, dh der zweite Strategie betreue den Region2 Markt; hier würden größere Häuser an den Region1n gebaut, das sei das wichtigste Marktsegment (NiS. 7, 2.Strategie).

Sein Tagesablauf sehe so aus: Er fahre zunächst zum Adresse1, habe aber auch meist Termine auswärts, für alle fünf bis sechs Firmen, er führe Teambesprechungen durch, leite Sitzungen mit den Geschäftsführern der Gruppe, erörtere mit den Geschäftsführern die Strategie, er fahre zu Kunden, er akquiriere das Geschäft. Er erörtere mit den operativen Geschäftsführern, was z.B. anzubieten ist. Mit der tatsächlichen Baustellenabwicklung, Bauleitung, Kalkulation und mit den konkreten Ausschreibungen habe er nichts zu tun, das mache das Team im Büro: Baumeister BM1, Baumeister BM2 und die Techniker. Finanzmanagement, Banken, Verhandlungen, Controlling etc , das falle in den Aufgabenbereich der Strategen. Gelegentlich, wenn es Probleme oder Notsituationen gebe, werde er von den Geschäftsführern informiert und schreite sodann ein (NiS. S. 5).

Die OG-Gesellschafter überlegten, wer was zu tun habe, es könne nicht jeder Geschäftsführer der Tochtergesellschaften alleine diese Entscheidungen treffen, da käme nur ein Blödsinn heraus (NiS. S. 5).

Die Fremdgeschäftsführer seien eingesetzt worden, um den Strategen zu helfen, Zeit zu sparen. Er sei herumgeflogen wie ein Depperter. Er habe für nichts mehr Zeit gehabt, schon gar nicht für die operative Geschäftsführung. Man brauche nämlich Zeit, wenn man eine Baustelle besichtige, das müsse ordentlich gemacht werden. Dafür seien die Juniorpartner

geholt worden. Die drei Strategen seien auch nicht mehr die Jüngsten, sie hätten die Aufgabe gesehen, eine Zukunftsperspektive für das Unternehmen zu schaffen. Der 3.Strategie sei 71 Jahre alt, der 1.Strategie sei 65 oder 64, er selbst (zweiter Strategie) sei auch nicht mehr der Jüngste. Es sei das Ziel der Drei gewesen, dass die Unternehmen auch dann in ihrem Sinne weiterlaufen könnten, wenn die drei Strategen sich zur Ruhe gesetzt hätten (NiS.S. 5).

Die OG sei dazu da, um neue Geschäftsfelder zu akquirieren (NiS. S. 6, 2.Strategie).

Die TB bzw IX GmbH habe bis dato keine Umsätze (NiS. S. 7, 2.Strategie).

Sozialversicherungsbeiträge seien von der OG bezahlt worden. Die Zahlungen aus den Managementvereinbarungen seien an die OG überwiesen und die OG habe darüber verfügen können. Die OG habe eine Gewerberechtigung für die Unternehmensberatung (NiS.S. 8).

Auf Befragen durch die Richterin, wofür es die OG gebraucht habe, wenn es die Holding ohnedies schon gegeben habe: Die Holding sei für das Kapital zuständig, die OG für die Entwicklung (NiS.S. 9).

Die OG sei auch im Besitz von Wertpapieren gewesen (NiS S. 8).

Die OG verwalte auch den Grundbesitz ihrer Gesellschafter (NiS. S. 8).

Die OG habe im Firmengebäude kein Büro. Einerseits sei er natürlich auch in der Holding gesessen, andererseits habe er ein Büro zu Hause, er befände sich auch viel im Auto und mache im Jahr ca 30.000 € Fahrkilometer, beim 1.Strategen seien es doppelt so viele.(NiS. S. 9, 2.Strategie)

Auf Befragen des Gerichtes, wie man den seine Tätigkeit pro Tochter bzw Holding unterscheiden könne: Das könne man nicht, die Tätigkeiten gingen ineinander über. Er habe nicht einmal den Holding- Hut auf und dann den UG - Hut . Er habe nur den ABC - Hut auf (NiS S. 9 , 2.Strategie).

Baumeister Ing. BM1 führte zur Arbeitsteilung zwischen dem 2.Strategen und ihm selbst aus: Er habe die operative Geschäftsführung der UB durchgeführt. Er habe die Baubesprechungen gemacht, die Abnahmen, das Aufmaß, die Abrechnung, die Mängelbehebung. Der 2.Strategie habe den Kunden an Land gezogen (NiS S. 6)

Schlusswort des FA:

Die Spaltung in eine strategische und vermögensvermehrende Einheit sei gedanklich nicht nachvollziehbar, zumal auf allen Ebenen immer die gleichen Personen gehandelt hätten. Die OG sei entbehrlich gewesen, sie habe somit nur der Ersparnis von Lohnabgaben gedient (NiS.S, 10).

Hier seien Geschäftsführerbezüge geflossen die nach § 22 Z 2 EStG DB- und DZ-pflichtig seien (NiS. S. 10).

Schlusswort des StBs:

Wenn die Bf Lohnnebenkosten hätte vermeiden wollen, wäre das einfacher über die Holding gegangen. Diese hätte einfach Gewinnthesaurierungen und Gewinnausschüttungen durchgeführt. Die Holding habe im Streitzeitraum Gewinne in sechstelliger Höhe thesauriert (NiS. S. 10).

Mit Erkenntnis vom 20.7.2021 RV/4100784/2019 wurde der Beschwerde stattgegeben. Die bekämpften Bescheide wurden aufgehoben. Dieses Erkenntnis erging an die Bf und das FA Österreich, obwohl das FA für Großbetriebe zuständig gewesen wäre. Mit Zustellverfügung vom 18.8.2021 wurde das Erkenntnis auch dem FA für Großbetriebe zugestellt.

Das FA für Großbetriebe erhob Amtsrevision vom 27.9.2021. Mit Beschluss des BFG vom 19.10.2021 wurde das Erkenntnis des BFG vom 20.7.2021, RV/4100784/2019 aufgehoben (Klaglosstellung).

Mit Beschluss des VwGH vom 14.7.2022 , Ro 2021/15/0018 wurde die Revision für gegenstandslos geworden erklärt und das Verfahren eingestellt.

Mit Bedenkenvorhalt vom 19.8.2022 wurde der Bf mitgeteilt, dass die Managementvereinbarung in Bezug auf die Höhe des vereinbarten Entgeltes im Zeitraum 2010 – 2012 nicht eingehalten worden sei.

Die Bf wurde aufgefordert (Ergänzungsauftrag vom selben Tage), darzustellen und nachzuweisen, wie hoch die jedem einzelnen Jahr des Streitzeitraums 2010-2012 zuzuordnenden Zahlungen der bf GmbH auf Grund des Managementvertrages an die OG tatsächlich gewesen seien. Bis dato seien nur Durchschnittswerte bekannt (97.136,67 € pro Jahr in den Jahren 2010-2012 lt. Außenprüfungsbericht vom 23.1.2014) bekannt.

Die Bf beantwortete diesen Vorhalt und Ergänzungsauftrag vom 22.8.2022 mit Schreiben vom 14.11.2022 mit mehreren Beilagen. Die OG sei gegründet worden, um beim Aufbau der Firmengruppe als Stabsstelle zu fungieren und das Wachstum der Firmengruppe zu steuern und zu begleiten. Anfangs sei durch die OG auch noch die operative Geschäftsführung unterstützt worden. In weiterer Folge habe die OG primär strategische Aufgaben wahrgenommen. Die grundsätzlichen Tätigkeiten der OG für einzelne Gesellschaften seien die

Strategieplanung, die Erarbeitung neuer Geschäftsfelder, die strategische Kundenakquisition, die Personalrekrutierung auf Managementebene, usw. gewesen. Auch habe die OG das organische Wachstum durch Zukäufe von Unternehmen aus artverwandten Branchen (Zimmerei, Architektur) beschleunigt.

Die Managementvereinbarung aus dem Jahr 2006 sei nicht als Vereinbarung eines Fixpreises zu sehen, sondern eine Vereinbarung, deren Grundlage die Annahme eines Arbeitsaufwandes von 60 Stunden pro Monat gewesen sei. Die Vereinbarung aus dem Jahr 2006 beinhalte auch die Anpassung bei Leistungsänderungen.

Im Laufe der Jahre seien Adaptierungen des Stundensatzes und der Stundenanzahl vorgenommen worden. Die Parameter des nächsten Jahres seien dabei den tatsächlichen Gegebenheiten des jeweiligen Vorjahres angepasst worden. Es sei natürlich auch zu Valorisationen gekommen.

2015 sei die Managementvereinbarung verändert worden. Es sei auf ein Fixum zuzüglich einer Umsatzkomponente umgestellt worden.

Als Beilagen legte die Bf vor:

Diverse Anpassungsvereinbarungen zum Managementvertrag, datiert zwischen 1.12.2009 und 9.7.2014, die erkennbar auf der Annahme bestimmter Arbeitsstunden beruhten; Aufstellung „Umsätze alle Firmen per 31.12.2014, datiert vom 12.5.2016; Rechnung vom 31.3.2016 Nr. 004-16;

Am 7.12.2022 teilte der StB dem Richter im Zusammenhang mit der Betriebsprüfung bei der Bf, die im Jahr 2015 in Bezug auf die Jahre 2012 und 2013 stattgefunden hat, telefonisch mit: Er habe damals dem Baumeister gesagt, das sei doch niemals eine vGA, aber dieser habe ihm gesagt, er habe sich mit der Prüferin schon geeinigt. Die Prüferin habe damals eine Feststellung treffen wollen, der Rest seien nur Gewinnverschiebungen gewesen. Der Baumeister habe die Prüfung möglichst rasch vom Tisch haben wollen. Daher sei es zu diesem Ergebnis gekommen, das der StB einen Kuhhandel nennt (AV vom 7.12.2022).

Am 13.12.2022 teilte die damalige Prüferin (Prüfung im Jahr 2015 betreffend die Jahre 2012 und 2013 bei der Bf) per Mail mit: Es habe bei den Vorbesprechungen und bei Abschluss der Prüfung keine Diskussionen mit den Geschäftsführern der ABC - Gruppe betreffend die vGA gegeben. Es sei der Prüferin damals auch keine Anpassungsvereinbarung vorgelegt worden. Die Prüfung sei mit einer Schlussbesprechung im Beisein der drei Strategen und der Prüferin abgeschlossen worden.

Mündliche Verhandlung der bf GmbH vom 1.2.2023:

FA: Die Zahlungen seien der Höhe nach als angemessen anzusehen. Die Angaben der Betriebsprüferin (BP des Jahres 2015 betreffend die Jahre 2012 und 2013) sprächen für sich; das FA bestreite diese nicht.

StB: Er verweise auf die Anpassungsvereinbarungen.

FA: Es sei nicht nachvollziehbar, warum das Vorbringen über die angeblichen Anpassungen erst jetzt erstattet werde. Das FA verwies auf den Ergänzungsauftrag vom 16.11.2017. Die Bf hätte schon auf Grund ihrer Mitwirkungspflicht allfällige Anpassungsvereinbarungen längst erwähnen müssen. Zudem habe die Bf keine klaren Leistungsabrechnungen und keine Stundenaufzeichnungen vorgelegt. Es liege daher eine unklare Entgeltvereinbarung vor, die nicht klar nach außen hin zum Ausdruck komme (NiS. S. 2).

StB in Bezug auf die BP aus dem Jahr 2015 betreffend die Jahre 2012 und 2013: Die vGA sei damals nicht bestritten worden, weil die steuerlichen Auswirkungen minimal gewesen seien. Es sei nicht einmal die Höhe der von der Prüferin festgestellten vGA für 2012 in Höhe der Differenz zwischen 126.000 € und 72.000 € bestritten worden, obwohl es im Jahr 2012 keine Zahlung in dieser Größenordnung gegeben habe. Die Prüferin habe damals die Zahlen aus dem Jahr 2011 mit den Zahlen des Jahres 2012 verwechselt. Im Jahr 2012 habe die Gesamtheit der Zahlungen nur 91.000 € betragen, 2011 habe sie 126.000 € betragen.

Es wäre konsequent gewesen, zumindest nach der Prüfung betreffend die Jahre 2012 und 2013 in Bezug auf die folgenden Jahre zu überprüfen, ob es weitere Diskrepanzen zwischen der Entgeltvereinbarung und der Höhe der Zahlungen gegeben habe.

FA: Soweit in Bezug auf einzelne Jahre eine vGA festgestellt worden sei, sei dies der Beurteilung zu Grunde zu legen. Das FA schließe jedoch nicht aus, dass für den Fall, dass in diesem Verfahren ein anderer Sachverhalt festgestellt werden sollte, die Beurteilung als vGA zu hinterfragen wäre.

Schlussworte:

StB: es liege eine klare und fremdübliche Leistungsvereinbarung vor. Die Honorare seien nicht der DB- und DZ-Pflicht zu unterwerfen.

FA: Eine klare Vereinbarung liege nicht vor. Die Bezüge seien grundsätzlich angemessen, vorbehaltlich einer bereits festgestellten vGA.

Über die Beschwerde betreffend DB und DZ 2010-2012 wurde erwogen:

A.)Feststellungen und Rechtsfolgen für Jänner 2010-31. Dezember 2011

1.)Gründung mehrerer Gesellschaften mbH ab 1991 mit einem gesellschaftsrechtlichen Nahverhältnis zu einander:

Die Gesellschafter der Bf (Ing. LA SR – 1.Strategie; Ing. TO UT- 2.Strategie und TA SR – 3.Strategie, in weiterer Folge auch „die 3 Strategen“ genannt) gründeten und beherrschten ab 1991 die folgenden Gesellschaften mbH:

1991.....ABC Holding GmbH (FN FN1 t) (abgekürzt Holding)
 2004.....UB GmbH (FN FN2 p)
 2005.....UX GmbH (Bf) (FN FN3 x)
 2005.....bf ABC UO GmbH (FN4 i)
 2005.....TM Bau GmbH FN5 h
 2006.....ABC UG GmbH (FN6 i)

a.)An der Holding waren im Zeitraum 2008-2015 beteiligt:

12.920.....1.Strategie (34%)
 12.540.....2.Strategie (33%) (zweiter Strategie)
 12.540.....3.Strategie (33 %) (dritter Strategie)

38.000 €...Summe

Geschäftsführer der Holding waren im gesamten Zeitraum 2008-2015 jedenfalls der **1.Strategie** und **2.Strategie**. Der 3.Strategie war im Streitzeitraum nur bis 30.12.2011 Geschäftsführer der Holding.

b.) An der UB waren im Streitzeitraum beteiligt:

28.000.....PT ABC ***1*** mbH & Co KG (FN FN7 z) (jedenf. 1.1.08-27.9.11)
 25.900.....ABC Holding GmbH ab 28.9.2011 bis jedenfalls Ende 2015
 3.500.....Dr. TZ RX (1.1.2008-31.7.2011)
 3.500.....Dr. TZ RX2 (1.1.2008-31.7.2011)
 7.000.....2.Strategie (jedenfalls ab 1.8.2011-27.9.2011)
 9.100.....2.Strategie ab 28.9.2011 – jedenfalls Ende 2015

35.000 €...Summe

Geschäftsführer der UB waren der erste Strategie **und der zweite Strategie**.

An der PT GmbH & Co KG waren beteiligt:

Als Kommanditisten:

170.000 ATS.....erster Strategie (34%)
 165.000 ATS.....zweiter Strategie (33%)
 165.000 ATS.....dritter Strategie (33 %)
 500.000 ATS.....Summe

Als Arbeitsgesellschafterin: Die UX GmbH, vertreten durch ihren einzigen Gesellschafter-Geschäftsführer (jedenfalls 1.1.2008 – 10.6.2012) **1.Strategie**

c.) UX GmbH

Die drei Strategen gründeten die UX GmbH 2005. **Nur der erste Strategie** wurde zunächst als Geschäftsführer ins Firmenbuch eingetragen. Bis 10.6.2012 war er der einzige Geschäftsführer, der im Firmenbuch eingetragen war. Ab 11.6.2012 -23.10.2016 wurde er durch den zweiten Strategen als Gesellschafter-Geschäftsführer unterstützt.

Seit 11.6.2012 gibt es in der GmbH auch zwei organschaftlich bestellte Fremdgeschäftsführer (Geschäftsführer, die nicht Gesellschafter sind).

Die Anteile an der GmbH verteilten sich (2008-26. September 2011) wie folgt (Firmenbuchauszug Bf):

34%..... erster Strategie
 33%.....zweiter Strategie
 33%.....dritter Strategie

100 %-Gesellschafterin war in dieser Zeit die Holding GmbH, an welcher die Gesellschafter der Bf die erwähnten 34%, 33% und 33% der Anteile hielten (Firmenbuchauszüge UX und Holding).

Ab 27. September 2011 verteilten sich die Anteile an der UX GmbH wie folgt:

74%Holding GmbH (31.080 €) (An dieser beteiligt: 34% erster Strategie; 33%2. Strategie , 33 % dritter Strategie)

25,3333%.....1.Strategie (10.640 €)(+ 25,16% mittelbar- dh 34% von 74%- über dieHolding GmbH)

0,3333%.....2.Strategie (140 €) (+ 24,42% mittelbar, dh 33% von 74%- über dieHolding GmbH)

0,3333%.....3.Strategie (140 €) (+ 24,42 % mittelbar über die Holding)

100 %.....Summe

Einschließlich der mittelbaren Beteiligung über die Holding GmbH waren ab 27. September 2011 bis jedenfalls Ende 2015 an der UX beteiligt:

50,4933%.....erster Strategie

24,7533 %.....2.Strategie

24,7533 %.....3.Strategie

d.) An der TM Bau GmbH waren beteiligt:

26.600 €...Holding GmbH (jedenf. 1.1.2008-12.4.2010)

25.900 €... Holding GmbH (13.4.2010-8.2.2015)

26.600 €...Holding GmbH (9.2.2015-10.9.2019)

8.400 €.....Ing. **Michael** BM1 (jedenf. 1.1.2008-12.4.2010)

9.100 €.....Ing. Michael BM1 (13.4.2010-8.2.2015)

8.400 €.....Ing. Michael BM1 9.2.2015 bis jedenfalls 31.12.2015

35.000 €....Summe

Geschäftsführer der TM Bau GmbH sind der zweite Strategie und Ing. Michael BM1 (beide jedenfalls seit 1.1.2008-jedenfalls 31.12.2015 und darüberhinaus jedenfalls bis heute). Seit 6.8.2014 bis jedenfalls 31.12.2015 ist auch Herr DI (FH) TZ BM2 Geschäftsführer.

e.) An der ABC UG GmbH waren beteiligt:

26.600 €...Holding GmbH (jedenf. 1.1.2008-12.4.2010)

25.900 €... Holding GmbH (13.4.2010-25.1.2015)

26.600 €... Holding GmbH (26.1.2015-25.9.2019)

8.400 €.....Ing. UD BM5 (jedenf. 1.1.2008-12.4.2010)

9.100 €.....Ing. UD BM5 (13.4.2010-25.1.2015)

8.400 €.....Ing. UD BM5 (ab 26.1.2015 bis jedenfalls Ende 2015)

35.000 € ...Summe

Geschäftsführer der ABC UG GmbH waren der erste Strategie (jedenfalls 1.1.2008 –Dezember 2021) und **Ing. UD BM5** (jedenfalls seit 1.1.2008-jedenfalls 31.12.2015 und darüberhinaus bis heute). Seit 4.8.2014 bis jedenfalls 31.12.2015 ist auch Herr DI GW BM3 Geschäftsführer.

2.) Gründung der bf GmbH 2005 am 4.8.2005

An der ABC UO GmbH waren im Streitzeitraum beteiligt:

35.000 €...Holding GmbH (jedenf. 1.1.2008-25.1.2015)

33.950 €...Holding GmbH (26.1.2015-6.9.2019)

1.050 €.....UU BM4 (seit 26.1.2015)

35.000 €...Summe

Auf Grund der Beteiligungsverhältnisse an der Holding ergeben sich mittelbar die folgenden Beteiligungen:

34%1.Strategie 1.1.2008-25.1.2015, danach bis jedenfalls 6.9.2019 32,98 %

33%2. Strategie 1.1.2008-25.1.2015, danach bis jedenfalls 6.9.2019 32,01%

33%.....3.Strategie 1.1.2008-25.1.2015, danach bis jedenfalls 6.9.2019 32,01 %

Geschäftsführer der bf GmbH war zunächst der dritte Strategie (jedenfalls 1.1.2008-25.9.2011).

Geschäftsführer der bf GmbH war danach der erste Strategie (26.9.2011-15.12.2016).

Prokurist der bf GmbH war UU BM4 (26.9.2011-31.7.2014).

Geschäftsführer der bf GmbH war auch UU BM4 (seit 1.8.2014 bis jedenfalls 31.12.2015).

3.) Gründung der SR & UT OG 2006 (FN FN8 y) (abgekürzt „OG“)

a.) Gesellschafter der OG (= Gesellschafter der Bf) – Managementvertrag mit OG:**aa.)** Gründung, Gesellschafter

Im Mai 2006 gründeten die Gesellschafter der Bf (= Gesellschafter der Holding= drei Strategen) auch die OG, deren alleinige Gesellschafter sie waren (OEG-Gesellschaftsvertrag vom 16.5.2006). Das Personal der OG, das im Namen der OG zu Gunsten aller Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, handelte, bestand von Anfang an nur aus den Gesellschaftern der OG (Vorlageantrag vom 23.7.2018, S. 5), die auch Gesellschafter der Bf waren. Der OG standen allerdings als Betriebsmittel auch 3 durch die OG geleaste Kraftfahrzeuge mit gesamten Anschaffungskosten von 180.000 €, Mobiltelefone, PCs und Arbeitskleidung zur Verfügung (Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 22.9.2016), die von den Gesellschaftern der OG (=Strategen) genutzt wurden. Die OG zahlte auch die Sozialversicherungsbeiträge der OG-Gesellschafter. Der weitaus überwiegende Großteil der von der OG getragenen Kosten bestand in den KFZ-Kosten (Leasingraten, Versicherungskosten) und in den übernommenen Kosten der Sozialversicherungen der OG –Gesellschafter. Für KFZ-Kosten und Sozialversicherungskosten gab die OG im Durchschnitt größenordnungsmäßig 100.000 € pro Jahr aus (NiS 2.6.2021, S. 2). Diese Kosten fielen bei den Tätigkeiten der Strategen im Namen der OG zu Gunsten aller Konzerngesellschaften (darunter auch die Bf) an.

Am Vermögen der OG waren seit der Gründung der OG 2006 die Gesellschafter (drei Strategen) im Verhältnis von 34% (1.Strategie) 33% (3.Strategie) und 33% (2.Strategie), am Gewinn und Verlust lt. JA der OG 2008-2011 in gleicher Weise beteiligt. Das blieb so bis zum 31.12.2011 [Firmenbuchauszug OG; Jahresabschluss (JA) 2008-2010, JA OG 2011, S.3 und JA OG 2012, S. 1].

Gesellschafter der OG waren seit deren Gründung (2006) die Gesellschafter der Bf 1.Strategie, 2.Strategie und 3.Strategie (die drei Strategen) bis zum 31.12.2011 (Firmenbuchauszüge OG und Bf).

Ab 1.1.2012 waren nur noch der 1.Strategie und der 2.Strategie Gesellschafter der OG. Der 3.Strategie blieb auch ab 1.1.2012 allerdings Gesellschafter der Bf und der Holding (Firmenbuchauszüge OG, Bf und Holding). Die Gewinnbeteiligung in der OG lautete daher ab 1.1.2012 50:50 zwischen dem 1.Strategen und 2.Strategen (Firmenbuchauszug OG; Jahresabschluss OG 2011, S.3 und JA OG 2012, S. 1)

bb.) Managementverträge

Der Geschäftsgegenstand der OG, vertreten durch die Strategen, die auch Gesellschafter der OG waren, bestand in der **Lenkung, Überwachung und Unterstützung** (Schreiben des StBs vom 22.9.2016; Vorlageantrag S. 4 und S. 5) des gesamten Konzerns, bestehend aus den oben erwähnten 6 Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH. **Diese Lenkungs-Überwachungs- und Unterstützungstätigkeiten waren den Geschäftsführungstätigkeiten der Fremdgeschäftsführer, die sich jeweils nur auf einzelne Konzerngesellschaften oder nur eine einzelne Konzerngesellschaft bezogen, übergeordnet** (Schreiben der StB vom 4.12.2017, 2. Seite Pkt 4 betreffend „weisungsgebundene Arbeit“ der Fremdgeschäftsführer; Vorlageantrag der Bf vom 23.7.2018, S.4 betreffend „Supervision“ der operativen Geschäftsführer; NiS betreffend die mit der bf GmbH vergleichbare UX 2.6.2021, S. 5, S. 7, S. 9, S. 11, S. 12; 2.Strategie, NiS 6.7.2021 betreffend die mit der bf GmbH vergleichbare UB, S. 3,S. 5, S. 7;S. 9;).

Es wurden sechs im Wesentlichen gleich lautende (NiS 1.Strategie 7.7.2016; Vorlageantrag, S. 3-5) Managementverträge (vgl. Managementvertrag vom 19.5.2006) zwischen der OG und jeder einzelnen der oben genannten Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf (siehe oben Pkt 1), abgeschlossen:

Sogleich nach der Gründung der OG schloss die Bf am 19. Mai 2006 mit der OG einen Managementvertrag mit dem folgenden Inhalt ab – gleichartige Managementverträge schloss die OG auch mit allen anderen Konzerngesellschaften ab (Gesellschafter-Geschäftsführer in NiS. 7.7.2016; FA NiS 2.6.2021, S. 7):

Die OG versprach den Konzerngesellschaften (darunter auch die Bf) im Text jedes Managementvertrages mit jeder Konzerngesellschaft (darunter auch die Bf) sämtliche Aktivitäten der **Unterstützung der laufenden Geschäftsführung** (auch **strategische Beratung** beim Aufbau neuer Geschäftsfelder, Unterstützung bei der Akquisition von Aufträgen, Unterstützung des laufenden Controllings, der Abwicklung von Baustellen, der Personalrekrutierung und Personalführung)(Managementvereinbarung vom 19.5.2016).

Die tatsächlichen Tätigkeiten, die die Strategen (Gesellschafter der OG) im Namen der OG für die Konzerngesellschaften (darunter auch die Bf) durchführten, bestanden allerdings im Wesentlichen in Lenkungsaufgaben [Lenkung, Überwachung, Unterstützung, auch Beratung des Konzerns, bestehend aus den o.e. (Pkt 1) Gesellschaften, darunter auch die bf GmbH, lt. Schreiben des StBs vom 22.9.2016, Vorlageantrag S. 3-5; NiS UX 2.6.2021, S.3, S. 5-9, S. 11, S. 12; 2.Strategie, NiS 6.7.2021 UB, S. 3,S. 5, S. 7;S. 9;], nicht in nur beratenden Tätigkeiten.

In dieses Bild fügen sich die organschaftlichen Bestellungsverhältnisse: Jeder der im Namen der OG tätigen Strategen war nicht nur Gesellschafter der OG (siehe OG-Vertrag, Siehe Firmenbuchauszug OG), sondern auch Gesellschafter – Geschäftsführer der Holding und auch Gesellschafter-Geschäftsführer mindestens einer der Tochtergesellschaften der Holding, darunter auch die bf. GmbH (siehe oben Pkt 1 und 2).

Die Tätigkeiten der Strategen zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den einzelnen Konzerngesellschaften, dienten jedenfalls dem Konzern und den einzelnen Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, können aber nicht klar voneinander abgegrenzt werden. Es ist nicht feststellbar, wann welcher der Strategen für eine bestimmte Konzerngesellschaft welche konkreten einzelnen Tätigkeiten verrichtete. Es kann auch nicht festgestellt werden, in welchem genauen zeitlichen Ausmaß jeder einzelne der Strategen für jede einzelne Konzerngesellschaft tätig war. Die Tätigkeiten der Strategen gingen in Bezug auf die sechs einzelnen Konzerngesellschaften fließend ineinander über (2.Strategie, NiS UB GmbH vom 6.7.2021, S. 3, S. 5, S. 6, S. 7, S. 9).

Das FA drückte dies unwiderlegt sinngemäß so aus: Die Tätigkeiten der Strategen, die aus operativen Tätigkeiten für die einzelnen Konzerngesellschaften und auch aus beratenden Tätigkeiten für die einzelnen Konzerngesellschaften bestanden, waren verschränkt, dh, im Verhältnis zueinander untrennbar (FA NiS. UX GmbH 12.5.2021, S. 5; FA NiS UX GmbH 2.6.2021, S.6, S. 7). Der StB drückte dies unwiderlegt so aus: Es sei überall dort, wo man in unterschiedlichen Funktionen tätig sei, nicht ungewöhnlich, dass eine Person „mehrere Hüte aufhabe“ (NiS. UX GmbH 2.6.2021, S. 3).

Einer der Strategen drückte diesen Sachverhalt auf Befragen, wie man denn seine Tätigkeit für jede Tochtergesellschaft des ABC-Konzerns und für die Holding dieses Konzerns de facto unterscheiden könne, durchaus pointiert so aus: *„Das kann man eigentlich gar nicht, die Tätigkeiten gehen ineinander über, ich habe nicht einmal den Holding-Hut auf und dann den UG –Hut, ich habe nur den ABC - Hut auf“* (NiS betreffend die mit der bf GmbH vergleichbare UB 6.7.2021, S. 9). Die Strategen haben somit den gesamten ABC-Konzern, bestehend aus allen Konzerngesellschaften, gelenkt, und bei ihren Tätigkeiten für den Konzern nie daran gedacht, für welche konkrete Konzerngesellschaft sie gerade handelten. Nur die auf der niedrigeren Managementebene agierenden Fremdgeschäftsführer waren nur für eine oder zwei Tochtergesellschaften tätig.

Die OG hat den weitaus überwiegenden Großteil der Kosten jedes Strategen bezahlt, die bei diesen Tätigkeiten (Lenkung, Überwachung, Unterstützung der Konzerngesellschaften) angefallen sind (insbesondere KFZ-Kosten, vgl. NiS 2.6.2021, S. 2). Die OG hat alle diese Kosten endgültig bezahlt, ohne für den Kostenanteil, der auf die Konzernlenkungsaktivitäten (dh. Lenkung aller Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH) der Strategen entfallen ist, einen finanziellen Ausgleich von den einzelnen Konzerngesellschaften zu begehren (FA NiS. UX 2.6.2021 S. 6- S. 9; Gesellschafter-Geschäftsführer NiS. UX 2.6.2021 S. 6; RI NIS UX 2.6.2021, S. 9). Die OG hat offensichtlich für die Kosten, die auf die Konzernlenkungsaktivitäten der Strategen entfallen sind, von den anderen Konzerngesellschaften keinen Kostenersatz verlangt, weil sie ohnedies die diese Kosten deutlich übersteigenden Entgelte von den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, erhalten hat.

In dieses Bild fügt sich, dass die OG im engen zeitlichen Zusammenhang mit allen diesen Tätigkeiten (Lenkungs- Überwachungs- und Unterstützungstätigkeiten der Strategen im Namen der OG zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften) beträchtliche Zahlungen von den Konzerngesellschaften erhalten hat. Z.B. erhielt die OG von der Bf im Streitzeitraum 2010-2012 durchschnittlich 106.166,67 € im Jahr und durchschnittlich 8.847,22 € pro Monat (Konto 7901 2010-2012). Die anderen Konzerngesellschaften zahlten damals Beträge in gleicher Größenordnung.

In den Jahren 2013-2015 erhielt die OG von der bf GmbH die folgenden Beträge:

	Im Jahr	Pro Monat
2013	84.000 €	7.000 €
2014	69.600 €	5.800 €
2015	61.162,22 €	5.096,85 €

(Außenprüfungsbericht vom 13.9.2016 mit NiS Schlussbesprechung vom 7.9.2016 mit Beilage „Prüfungsfeststellungen“; Konto Managementkosten bf. GmbH Nr. 7901 2013-2015)

In dieses Bild fügt sich, dass diese Beträge von allen Konzerngesellschaften, darunter die Bf, aus deren Saldenkonten (Konto 7901) mit den Bezeichnungen „Geschäftsführungskosten“(2010-2012) oder „Managementkosten“(2013-2015) an die OG überwiesen wurden (Bericht über die Außenprüfung, S. 2; Konto 7901 der Bf für die Jahre 2010-2015). Die Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, sahen daher diese Zahlungen tatsächlich als Abgeltung von Geschäftsführungstätigkeiten an. Zwischen den Begriffen „Management“ und „Geschäftsführung“ besteht kein substanzieller Unterschied. In dieses Bild fügt sich das Vorbringen des FA im Vorlagebericht vom 21.3.2018 und vom 19.12.2019, *„entsprechend dieser (gemeint war die Managementvereinbarung) sind von der OG für die Bf. laufende GF-Aufgaben zu erbringen, welche mittels Honorar verrechnet werden“*. Auch das FA sieht daher in Wirklichkeit die Zahlungen an die OG als Abgeltung von Geschäftsführungstätigkeiten.

All dies indiziert:

Die durch die Konzerngesellschaften, darunter die Bf, an die OG bezahlten Entgelte dienten daher der Abgeltung aller Lenkungs- Überwachungs- und sonstigen Unterstützungstätigkeiten der Strategen im Namen der OG für alle Konzerngesellschaften.

Dies ergibt sich zusammenfassend aus den nachstehenden Indizien:

-Der StB hat selbst die Lenkungs- und Überwachungstätigkeiten der Strategen im Zusammenhang mit den Managementverträgen erwähnt (Schreiben des StBs vom 22.9.2016);

- die Tätigkeiten der Strategen, die dem Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, gedient haben (Lenkungs- Überwachungstätigkeiten, sonstige unterstützende Tätigkeiten wie z.B. Beratungen lt. Vorlageantrag S. 3-5, lt. Schreiben des StBs vom 22.9.2016, lt FA NiS UX 2.6.2021, S. 7 und lt. Gesellschafter-Geschäftsführer NiS UX 2.6.2021 S. 11 und 12) kann man nicht trennen. Alle diese Tätigkeiten waren untrennbar miteinander verbunden (FA NiS. UX 2.6.2021, S. 7 ; StB NiS UX 2.6.2021, S. 3; 2.Strategie NiS 6.7.2021, UB GmbH, S. 5, insbesondere S. 9), erfolgten im Einvernehmen zwischen den drei Strategen und dienten dem Ziel , die Abläufe im Konzern möglichst effizient zu gestalten;

- Zudem deutet auch der Umstand, dass die OG den weit überwiegenden Teil der Kosten, die im Zusammenhang mit den Tätigkeiten der Strategen (Lenkung, Überwachung, sonstige Unterstützungen, wie z.B. Beratungen zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften) angefallen sind, getragen hat (insbesondere KFZ-Kosten), ohne für irgendeinen Teil dieser Kosten jemals einen Ersatz von den Konzerngesellschaften zu verlangen, darauf hin, dass alle Tätigkeiten, auch die Lenkungs- und Überwachungstätigkeiten, die die Strategen für den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften geleistet haben, Tätigkeiten waren, für die die Entgelte durch die Konzerngesellschaften an die OG bezahlt worden sind.

-Auch die hohen Zahlungen, die die OG im engen zeitlichen Zusammenhang mit den untrennbaren Tätigkeiten der Strategen (Lenkungs- Überwachungstätigkeiten, Unterstützungstätigkeiten der Strategen im Namen der OG zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften) erhalten hat, deuten darauf hin, dass mit diesen Zahlungen ebendiese Lenkungs-, Überwachungs- und Unterstützungstätigkeiten der Strategen abgegolten werden sollten.

-Auch der Umstand, dass diese Zahlungen aus den Saldenkonten der Konzerngesellschaften mit der jeweiligen Bezeichnung „Geschäftsführungskosten“ oder „Managementkosten“ an die OG überwiesen worden sind (Konto 7901 für 2010-2015), deutet darauf hin, dass mit diesen Zahlungen Lenkungs- und Überwachungstätigkeiten abgegolten werden sollten.

- Die inhaltlich übereinstimmenden Managementverträge sahen Tätigkeiten der OG-Gesellschafter zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften vor. Die OG-Gesellschafter waren auch die beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer der alle anderen Konzerngesellschaften beherrschenden Muttergesellschaft (Holding GmbH) und sie waren auch Gesellschafter-Geschäftsführer jeweils mindestens einer Tochtergesellschaft: Dies indiziert, dass mit den Entgelten für die Tätigkeiten der OG- Gesellschafter im Namen der OG auch Lenkungs- und Überwachungstätigkeiten abgegolten werden sollten.

Fazit: Die Strategen haben im Namen der OG tatsächlich den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die Bf, gelenkt, überwacht und unterstützt. Im zeitlichen Zusammenhang zu diesen Tätigkeiten hat die OG Entgelte von den Konzerngesellschaften, darunter die Bf, erhalten, die in den Rechnungswesen der Konzerngesellschaften als Geschäftsführungskosten (2010-2012 lt. Konto 7901) oder Managementkosten (2013-2015 lt. Konto 7901) bezeichnet worden sind. Daher wurden die Entgelte durch die Konzerngesellschaften, darunter die Bf, an die OG für diese Lenkungs- Überwachungs- und Unterstützungstätigkeiten der Strategen im Namen der OG bezahlt.

cc.) die handelnden Personen

Die OG sagte bereits im Managementvertrag vom 19.5.2006 zu, die zugesagten Aktivitäten durch ihre Gesellschafter, die auch Gesellschafter der Bf und Gesellschafter der Holding waren, oder durch andere geeignete Personen auszuführen (Managementvertrag 19.5.2006, 1. Seite). Es kam aber bis heute (2023) nie dazu, dass andere Personen dazu eingesetzt worden wären. Die OG handelte immer nur durch ihre Gesellschafter (Vorlageantrag S. 5). Daraus folgt, dass diese vertragliche Norm betreffend das Recht der OG, die Tätigkeiten durch Vertreter auszuüben, die durch die OG hätten beauftragt werden können, von den Parteien des Managementvertrages von Anfang an bis heute nicht ernst genommen worden ist.

dd.) Zahlungen

Die Bf versprach der OG im Jahr 2006 für die Tätigkeiten der OG ein Entgelt von 6.000 € + 20% USt pro Monat (72.000 € + USt pro Jahr) (Managementvereinbarung vom 19.5.2006). Tatsächlich zahlte die Bf der OG im Streitzeitraum 2010- bis Ende 2012 durchschnittlich 106.166,67 € im Jahr (durchschnittlich 8.847,22 € pro Monat) (Konto 7901 für 2010-2012). Zahlungen in ähnlicher Höhe leisteten auch alle anderen Konzerngesellschaften (siehe oben die fünf anderen Gesellschaften mbH lt Pkt 1) an die OG.

Durch diese Zahlungen der Konzerngesellschaften, u.a. auch der Bf, finanzierte die OG die Tragung der oben erwähnten Kosten (insbesondere KFZ-Kosten und Sozialversicherungsbeiträge im Gesamtausmaß von größenordnungsmäßig 100.000 € im Jahr).

Die Bf bezahlte an die OG Jahr für Jahr (2010-2014) andere, meist höhere Geldbeträge, als dies der im Managementvertrag vom 19.5.2006 vereinbarten Entgelthöhe (72.000 € + USt im Jahr) entsprach:

Die tatsächliche Höhe der Zahlungen der Jahre 2010-2015 betrug jeweils lt. Konto 7901 Geschäftsführungskosten (ab 2013 „Managementkosten“) :

101.500 € + 20% Ust.....2010 (Konto 7901)
 126.000 € + 20% Ust.....2011 (Konto 7901)
 91.000 € + 20% USt.....2012 (Konto 7901)
 318.500 € + 20% Ust.....Summe 2010-2012/3 = Durchschnittswert 106.166,67 € (Konto 7901
für 2010-2012)

 84.000 € + 20% USt.....2013 (Konto 7901)
 69.600 € + 20% USt.....2014 (Konto 7901 Managementkosten)
 61.162,22 € + 20% USt.....2015 (Konto 7901;) (ebenso Außenprüfungsbericht vom 13.9.2016
betreffend L DB DZ 2013-2015)

In Bezug auf das Jahr 2015 gab es allerdings jedenfalls eine die Entgeltvereinbarung vom 19.5.2006 abändernde Vereinbarung (Managementvertrag vom 1. Juni 2015).

Die Bf teilte erstmalig im November 2022 mit, dass es im Zeitraum 2010 – 2014 mehrere von der ursprünglichen Entgeltvereinbarung (72.000 € + USt pro Jahr lt. Managementvertrag vom 19.5.2006) abweichende Entgeltvereinbarungen gegeben habe (Schreiben vom 14.11.2022 mit Anpassungsvereinbarungen, datiert vom 1.12.2009, 14.5.2010, 29.10.2010, 1.6.2012 – letztere Anpassungsvereinbarung habe lt. Anpassungsvereinbarung, datiert vom 9.7.2014 bis einschließlich 2013 gegolten, Anpassungsvereinbarung, datiert vom 9.7.2014) .

Hierzu wird durch das BFG festgestellt, dass alle diese angeblichen Anpassungsvereinbarungen, die zwischen 2009 und 2014 datiert wurden, und die mit Schreiben vom 14.11.2022 dem BFG vorgelegt worden sind, jedenfalls in den Jahren 2009-2015 noch nicht existiert haben. Diese Feststellung wird wie folgt begründet:

aaa.)BP 2015 betreffend 2012 und 2013

Im Jahr 2015 fanden bei der bf GmbH und den anderen Konzerngesellschaften Betriebsprüfungen statt. Dabei wurde festgestellt, dass die bf GmbH und auch die meisten anderen Konzerngesellschaften der OG in den Jahren 2012 und 2013 ein Managemententgelt pro Jahr in Höhe von 72.000 € auf Grund der Managementvereinbarung vom 19.5.2006 zu leisten gehabt hätten. Tatsächlich leistete die Bf ebenso wie auch die meisten anderen Konzerngesellschaften deutlich höhere jährliche Zahlungen an die OG. Die bf GmbH bezahlte tatsächlich im Jahr 2012 91.000 € und im Jahr 2013 84.000 € an die OG als Managemententgelt. In Höhe der Differenz zum vereinbarten Entgelt von 72.000 € sah das FA damals eine verdeckte Ausschüttung, ohne dass die bf GmbH und die anderen Konzerngesellschaften gegen diese Feststellung (bei den meisten anderen Konzerngesellschaften gab es vergleichbare Feststellungen) Einwände erhoben (TZ 1 BP-Bericht betreffend UX GmbH vom 25.6.2015; TZ 1 BP-Bericht betreffend die Holding GmbH vom 25.6.2015; TZ 1 BP-Bericht betreffend die bf GmbH vom 23.6.2015; TZ 1 BP-Bericht betreffend Global-Bau GmbH vom 25.6.2015, TZ 1 BP-Bericht betreffend TM GmbH vom 25.5.2015).

Im Gegenteil: Der StB brachte in der mündlichen Verhandlung vom 6.7.2021 betreffend die UB GmbH, eine mit der Bf vergleichbare Tochtergesellschaft vor (NiS. UB 6.7.2021 S. 2), es sei eine vGA von 32.000 € bzw von 24.000 € festgestellt worden. Dabei handle es sich um die Differenz zwischen den vertraglich vereinbarten und den tatsächlich ausbezahlten Beträgen. Auch dieses Vorbringen spricht gegen die Existenz der später (Vorbringen vom 14.11.2022) behaupteten Anpassungsvereinbarungen, datiert von 2009-zumindest 2013 (die festgestellten verdeckten Ausschüttungen betreffen die Jahre 2012 und 2013).

Hätte es tatsächlich im Zeitraum 2009-2015 die von der bf GmbH in ihrem Schreiben vom 14.11.2022 erwähnten Anpassungsvereinbarungen, die zwischen 2009 und 2012 datiert waren, gegeben (die angeblichen Anpassungsvereinbarung von 2012 habe angeblich bis einschließlich 2013 gewirkt, vgl Anpassungsvereinbarung, datiert vom 9.7.2014), so wäre zu erwarten gewesen, dass die bf. GmbH den Feststellungen des FA im Jahr 2015 betreffend die vGA in Bezug auf die Jahre 2012 und 2013 widersprochen hätte. Diesfalls hätte es nämlich wegen der Anpassungsvereinbarungen entgegen den Feststellungen des FA in den Jahren 2012 und 2013 keine Zahlungen gegeben, die über die vereinbarten Honorare hinausgegangen wären, sodass den Feststellungen über verdeckte Ausschüttungen jedenfalls der Boden entzogen gewesen wäre.

Es kann auch nicht festgestellt werden, dass die Feststellungen verdeckter Ausschüttungen durch das FA im Jahr 2015 betreffend die Jahre 2012 und 2013 bei der bf GmbH nur zu geringfügigen Ergebnisänderungen geführt haben (so der StB der Bf am 1.2.2023, NiS S. 3):

Ad bf GmbH

In Bezug auf das Jahr 2012 erhöhte sich auf Grund der Feststellungen des FA betreffend die vGA der erklärte Gewinn von 19.798,03 € um 54.000 €. In Bezug auf das Jahr 2013 erhöhte sich auf Grund der Feststellungen des FA betreffend die vGA der erklärte Gewinn von 1.254,34 € um 12.000 € (BP – Bericht vom 23.6.2015 betreffend die bf GmbH in Bezug auf die Jahre 2012 und 2013). Das waren keine geringfügigen Gewinnerhöhungen.

Es kann auch nicht festgestellt werden, dass die Feststellungen verdeckter Ausschüttungen durch das FA im Jahr 2015 betreffend die Jahre 2012 und 2013 bei den anderen Konzerngesellschaften nur zu geringfügigen Ergebnisänderungen geführt haben:

UX GmbH

In Bezug auf das Jahr 2012 erhöhte sich auf Grund der Feststellungen des FA betreffend die vGA der erklärte Gewinn dieser GmbH von 334.644,84 um 32.000 € (9,56 %). In Bezug auf das Jahr 2013 erhöhte sich auf Grund der Feststellungen des FA betreffend die vGA der erklärte Gewinn der GmbH von 147.885,67 um 24.000 € (16,23 %) (BP – Bericht vom 25.6.2015

betreffend diese GmbH in Bezug auf die Jahre 2012 und 2013). Das sind insgesamt betrachtet keine geringfügigen Gewinnerhöhungen.

Holding GmbH

In Bezug auf das Jahr 2012 erhöhte sich auf Grund der Feststellungen des FA betreffend die vGA der erklärte Gewinn von 45.195,44 € um 32.000 € (70,80 %). In Bezug auf das Jahr 2013 erhöhte sich auf Grund der Feststellungen des FA betreffend die vGA der erklärte Gewinn von 49.504,61 € um 24.000 € (48,48 %) (BP – Bericht vom 25.6.2015 betreffend diese GmbH in Bezug auf die Jahre 2012 und 2013). Das waren keine geringfügigen Gewinnerhöhungen.

UG GmbH

In Bezug auf das Jahr 2012 erhöhten sich auf Grund der Feststellungen des FA betreffend die vGA die Einkünfte von -11.668,42 € um 19.000 € . In Bezug auf das Jahr 2013 erhöhte sich auf Grund der Feststellungen des FA betreffend die vGA der erklärte Gewinn von 30.454,01 € um 12.000 € (39,40 %) (BP – Bericht vom 25.6.2015 betreffend diese GmbH in Bezug auf die Jahre 2012 und 2013). Das waren keine geringfügigen Gewinnerhöhungen.

TM GmbH

In Bezug auf das Jahr 2012 erhöhte sich auf Grund der Feststellungen des FA betreffend die vGA der erklärte Gewinn von 120.661,88 € um 19.000 € (15,75 %). In Bezug auf das Jahr 2013 erhöhte sich auf Grund der Feststellungen des FA betreffend die vGA der erklärte Gewinn von 131.237,07 € um 12.000 € (9,14 %) (BP – Bericht vom 25.6.2015 betreffend diese GmbH in Bezug auf die Jahre 2012 und 2013). Das waren keine geringfügigen Gewinnänderungen.

Das Vorbringen der Bf, die Feststellungen des FA betreffend die verdeckten Ausschüttungen in Bezug auf die Jahre 2012 und 2013 seien im Jahr 2015 akzeptiert worden, weil die Feststellungen nur geringfügig gewesen seien (Vorbringen StB NiS Bf 1.2.2023, S. 3), ist daher nicht nachvollziehbar.

Zudem stehen die angeblichen Anpassungsvereinbarungen, die die Bf mit ihrem Schreiben vom 14.11.2022 vorlegte, im Widerspruch mit den weiteren Verfahrensergebnissen:

bbb.) Erwähnung einer Abänderungsvereinbarung hinsichtlich der Entlohnung durch einen Strategen:

Am 7.7.2016 äußerte sich der Geschäftsführer der bf GmbH (1.Strategie) zu den Managementvereinbarungen der Konzerngesellschaften mit der OG. Er sagte, mit jeder GmbH des ABC - Konzerns (Holding, UO, UX, UG , TM, UB) gebe es einen Managementvertrag, welcher ab 1.1.2014 hinsichtlich der Entlohnung abgeändert worden sei.

Hierzu wird durch das BFG bemerkt:

Der neue Managementvertrag vom 1. Juni 2015 sollte tatsächlich nach dem Text dieser Vereinbarung aus zivilrechtlicher Sicht bereits ab 1.1.2014 gelten. Da der Geschäftsführer dieselbe Datierung in seiner Aussage vom 7.7.2016 erwähnte, ist es wahrscheinlich, dass der Geschäftsführer am 7.7.2016 mit der Abänderung ab 1.1.2014 den neuen Managementvertrag vom 1. Juni 2015 und nicht etwa die angebliche arbeitszeitbezogene Anpassungsvereinbarung, datiert vom Juli 2014 (die erstmals im November 2022 dem BFG vorgelegt wurde) gemeint hat.

Dies ergibt sich aus den Angaben des zweiten Strategen vom 6.7.2021, wonach es keine arbeitszeitbezogenen Aufzeichnungen gegeben habe. Es sei jedoch nach der unterschiedlichen Größe jeder Tochtergesellschaft eine unterschiedlich hohe Pauschale vereinbart worden. Auch diese Aussage weist deutlich auf den Managementvertrag vom 1.6.2015 hin, die tatsächlich erstmals eine größenabhängige Pauschalzahlung beinhaltet (2.Strategie NiS UB 6.7.2021, S. 3).

Der 1.Strategie muss daher mit seiner Aussage vom 7.7.2016 den neuen Managementvertrag vom Juni 2015 gemeint haben, der eine neue Entgeltvereinbarung enthalten hat.

Da sich die bf GmbH durch ihren Geschäftsführer im Juli 2016 erstmals zu einer Abänderung der Honorarvereinbarung vom 19.5.2006 (Managementvertrag vom 19.5.2006) geäußert hat, und nur eine Abänderung für die Zeit ab 1.1.2014 erwähnte, ist davon auszugehen, dass es für die Zeit davor (dh bis einschließlich 2013) jedenfalls noch keine Abänderungen der Honorarvereinbarung gegeben hat. In dieses Bild fügt sich das Verhalten der Bf und aller anderen Konzerngesellschaften, welchen in Bezug auf den Zeitraum 2012 und 2013 im Jahr 2015 Abweichungen von der ursprünglichen Honorarvereinbarung vom 19.5.2006 vorgeworfen worden ist, weshalb das FA für die Jahre 2012 und 2013 verdeckte Ausschüttungen zu Lasten der Bf und der meisten anderen Konzerngesellschaften feststellte, die weder von der Bf noch von den anderen Konzerngesellschaften bestritten worden sind (BP-Berichte, jeweils TZ 1 betreffend die Holding GmbH, die UX GmbH, die UO GmbH die TM GmbH und die UG GmbH vom Juni 2015).

In dieses Bild fügt sich: Auch der Steuerberater äußerte sich in der mündlichen Verhandlung betreffend die mit der Bf vergleichbare UB GmbH zum Thema der Abänderung der Entgeltvereinbarung aus der Managementvereinbarung, und erwähnte dabei nur die abändernde Vereinbarung vom 1.6.2015 (NiS UB GmbH vom 6.7.2021, S. 4): Gemäß Managementvereinbarung 2015 sei eine Erfolgsprämie vereinbart worden, diese sei dann ab 1.1.2014 ausbezahlt worden. Auch dieser Umstand indiziert das Fehlen früherer Abänderungen der ursprünglichen Entgeltvereinbarung.

Auch die Aussage des Geschäftsführers vom 7.7.2016 spricht i V m den Ergebnissen der Betriebsprüfungen des Jahres 2015 in Bezug auf die Jahre 2012 und 2013 (siehe oben aaa) somit dafür, dass es die angeblichen Anpassungsvereinbarungen, die die Bf erstmalig mit ihrem Schreiben vom 14.11.2022 vorlegte, und die zwischen 2009 und 2012 datiert waren, im Zeitraum 2009-2013 jedenfalls noch nicht gegeben haben kann.

ccc.) Vorhalt der Übererfüllung der Verpflichtungen aus der Managementvereinbarung durch das FA

In dieses Bild fügt sich: Bereits am 2.6.2021 hat das FA in der mündlichen Verhandlung betreffend die mit der bf GmbH vergleichbare UX GmbH vorgebracht, (NiS 2.6.2021 UX, S. 12) die Zahlungen an die OG seien laufend übererfüllt worden, weshalb die Feststellung von verdeckten Ausschüttungen (damit meinte das FA erkennbar die Feststellung verdeckter Ausschüttungen in Bezug auf die Jahre 2012 und 2013) erforderlich gewesen sei. Diesem Vorbringen des FA ist die UX GmbH in dieser mündlichen Verhandlung nicht entgegengetreten. Hätte es am 2.6.2021 die angeblichen Anpassungsvereinbarungen, die mit 2009-2012 datiert sind, und die erstmals im November 2022 vorgelegt worden sind, bereits gegeben, dann wäre zu erwarten gewesen, dass die UX GmbH dem Argument des FA in der Verhandlung vom 2.6.2021 betreffend Übererfüllung der Managementvereinbarung mit dem Hinweis auf diese Anpassungsvereinbarungen begegnet hätte. Hätte es diese Anpassungsvereinbarungen, die mit 2009-2012 datiert sind, bereits im Zeitraum 2009-2013 gegeben, so wäre eine wesentliche Übererfüllung von Vereinbarungen nicht vorgelegen.

Auch das in der Verhandlung vom 2.6.2021 nicht bestrittene Argument des FA von der Übererfüllung der Managementvereinbarung spricht gegen die Existenz von Anpassungsvereinbarungen in Bezug auf den Zeitraum 2010-2013 im Zeitraum bis 2.6.2021.

ddd.) Fehlen detaillierter Honorarabrechnungen, Fehlen arbeitszeitbezogener Entgeltvereinbarungen

Zudem sind die angeblichen Anpassungsvereinbarungen, die mit 2009-2014 datiert worden sind, und die angeblich zum Teil (dies betrifft die mit 2014 datierten Urkunden) bis einschließlich 2014 gegolten haben sollen, auch inhaltlich nicht überzeugend:

Die angebliche Vereinbarung, datiert vom 1.12.2009 zwischen der Bf und der OG beruht nach dem Text der angeblichen Vereinbarung auf der Annahme, dass im Jahr 2008 für die Bf 725 Arbeitsstunden geleistet worden seien.

Die angebliche Vereinbarung, datiert vom 14.5.2010 zwischen der Bf und der OG beruht nach dem Text der angeblichen Vereinbarung auf der Annahme, dass im Jahr 2009 für die Bf 930 Arbeitsstunden geleistet worden seien.

Die angebliche Vereinbarung, datiert vom 29.10.2010 zwischen der Bf und der OG beruht nach dem Text der angeblichen Vereinbarung auf der Annahme, dass in den vergangenen 12 Monaten für die Bf 1.100 Arbeitsstunden geleistet worden seien.

Die angebliche Vereinbarung, datiert vom 1.6.2012, die angeblich auch noch im Jahr 2013 gegolten haben soll (lt. Anpassungsvereinbarung, datiert vom 9.7.2014) zwischen der Bf und

der OG beruht nach dem Text der angeblichen Vereinbarung auf der Annahme, dass im Jahr 2011 für die Bf 700 Arbeitsstunden geleistet worden seien.

Die angebliche Vereinbarung, datiert vom 9.7.2014 beruht nach dem Text der angeblichen Vereinbarung auf der Annahme, dass im Jahr 2013 für die Bf 560 Arbeitsstunden geleistet worden seien.

Das Finanzamt hat die Bf mit Ergänzungsauftrag vom 16.11.2017, Pkt 6, nach detaillierten Honorarabrechnungen gefragt, und um deren Vorlage ersucht. Die Bf ist diesem Ersuchen nicht nachgekommen. Es gibt daher keine Zeitaufzeichnungen im Unternehmen der Bf über den tatsächlichen Zeitaufwand der Strategen für die bf. GmbH (ebenso die Aussage des 2.Strategen vom 6.7.2021 in einer vergleichbaren Angelegenheit, NiS UB S. 3; ebenso FA lt. NiS bf GmbH vom 1.2.2023, S. 2). Daher ist auch nicht glaubhaft, dass die Strategen wissen könnten, wie viel Zeit sie tatsächlich für die bf GmbH im Zeitraum 2008 bis 2013 aufgewendet haben. Daher ist auch nicht glaubhaft, dass die Strategen im Namen der OG mit der bf GmbH tatsächlich im Zeitraum 2009-2014 abändernde Vereinbarungen auf Stundenbasis geschlossen haben könnten. Daher kann keine der angeblichen Anpassungsvereinbarungen, die mit 2008-2014 datiert waren, und die angeblich zum Teil bis 2014 gegolten haben, bereits im Zeitraum 2009-2017 existiert haben. Hätten nämlich diese Vereinbarungen existiert, wäre zu erwarten gewesen, dass diese spätestens bei der Beantwortung des Ergänzungsauftrags vom 16.11.2017, Pkt 6, dem FA vorgelegt worden wären.

In dieses Bild fügen sich die Angaben des 2.Strategen vom 6.7.2021 in der Angelegenheit der mit der bf GmbH vergleichbaren UB GmbH: Nein, es habe keine Aufzeichnungen bezüglich die geleisteten Stunden gegeben; dies wäre auch gar nicht möglich gewesen, die Strategen hätten Managementleistungen für die gesamte Gruppe erbracht, da könne man nicht mit der Stoppuhr dastehen und mitstoppen, für welche GmbH er konkret wie viel geleistet habe. Es sei jedoch je nach der unterschiedlichen Größe der jeweiligen Tochtergesellschaft eine unterschiedlich hohe Pauschale vereinbart worden (NiS 6.7.2021 UB, S. 3).

Diese Aussage deutet darauf hin, dass dieser Strategie mit der größenabhängigen Pauschale die Entgeltvereinbarung laut neuem Managementvertrag vom 1.6.2015 gemeint haben muss. Mit dieser Vereinbarung vom 1.6.2015 verknüpften die Vertragsparteien erstmalig die Höhe des Honorars zu einem wesentlichen Teil mit der Höhe des Umsatzes. Andere größenabhängige Entgeltvereinbarungen können im Zeitraum 2008-2015 nicht festgestellt werden, weil die Vereinbarung vom 1.6.2015 die einzige größenabhängige Entgeltvereinbarung ist, die durch die Bf jemals vorgelegt worden ist.

Diese Aussage des Strategen vom 6.7.2021 deutet ferner darauf hin, dass es die angeblichen arbeitszeitbezogenen Anpassungsvereinbarungen, die mit 2008-2014 datiert sind, bis 2021 nicht gegeben haben kann; andernfalls wären sie durch diesen Strategen am 6.7.2021 erwähnt worden.

Die Aussage dieses Strategen vom 6.7.2021 in einer vergleichbaren Angelegenheit entspricht auch den feststellbaren Verhältnissen in Bezug auf die Lenkung dieses Konzerns (siehe oben bb):

Der Geschäftsgegenstand der OG, vertreten durch die Strategen, die auch Gesellschafter der OG waren, bestand in der Lenkung, Überwachung und Unterstützung (Schreiben des StBs vom 22.9.2016; Vorlageantrag S. 4 und S. 5) des gesamten Konzerns, bestehend aus den oben erwähnten 6 Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH (NiS Bf 2.6.2021, S. 5, S. 7, S. 9, S. 11, S. 12; Aussagen 2.Strategie, NiS 6.7.2021 UB, S. 3, S. 5, S. 7; S. 9; Aussagen 1.Strategie NiS Bf 2.3.2023, S. 5).

Die Tätigkeiten der Strategen zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den einzelnen Konzerngesellschaften dienten jedenfalls dem Konzern und den einzelnen Konzerngesellschaften, können aber nicht klar in Bezug auf die einzelnen Konzerngesellschaften voneinander abgegrenzt werden. Es ist nicht feststellbar, wann welcher der Strategen für eine bestimmte Konzerngesellschaft welche konkreten einzelnen Tätigkeiten verrichtete. Es kann auch nicht festgestellt werden, in welchem genauen zeitlichen Ausmaß jeder einzelne der Strategen für jede einzelne Konzerngesellschaft tätig war. Die Tätigkeiten der Strategen gingen in Bezug auf die sechs einzelnen Konzerngesellschaften fließend ineinander über (2.Strategie, NiS UB GmbH vom 6.7.2021, S. 3, S. 5, S. 6, S. 7, S. 9).

Das FA drückte dies unwiderlegt sinngemäß so aus: *„Die Tätigkeiten der Strategen, die aus operativen Tätigkeiten für die einzelnen Konzerngesellschaften und auch aus beratenden Tätigkeiten für die einzelnen Konzerngesellschaften bestanden, waren verschränkt, dh, im Verhältnis zueinander untrennbar“* (FA NiS betreffend die mit der bf GmbH vergleichbaren UX GmbH 12.5., S. 5; FA NiS UX GmbH 2.6.2021, S.6, S. 7). Der StB drückte dies unwiderlegt so aus: Es sei überall dort, wo man in unterschiedlichen Funktionen tätig sei, nicht ungewöhnlich, dass eine Person *„mehrere Hüte aufhabe“* (NiS. 2.6.2021, S. 3). Einer der Strategen drückte diesen Sachverhalt auf Befragen, wie man denn seine Tätigkeit für jede Tochtergesellschaft des ABC-Konzerns und für die Holding dieses Konzerns de facto unterscheiden könne, durchaus pointiert so aus: *„Das kann man eigentlich gar nicht, die Tätigkeiten gehen ineinander über, ich habe nicht einmal den Holding-Hut auf und dann den UG – Hut, ich habe nur den ABC - Hut auf“* (NiS betreffend die mit der bf GmbH vergleichbare UB 6.7.2021, S. 9). Die Strategen haben somit den gesamten ABC-Konzern, bestehend aus allen Konzerngesellschaften, gelenkt, und bei ihren Tätigkeiten für den Konzern nie daran gedacht, für welche konkrete Konzerngesellschaft sie gerade handelten. Nur die auf der niedrigeren Managementebene agierenden Fremdgeschäftsführer waren nur für eine oder zwei Tochtergesellschaften tätig.

Es kann daher entgegen dem Vorbringen der Bf vom 14.11.2022 samt Beilagen auch deshalb keine zeitabhängigen Anpassungsvereinbarungen im Zeitraum 2009-2014 gegeben haben, weil

die Konzernlenkungsstätigkeiten der Strategen nicht klar in Bezug auf die einzelnen Konzerngesellschaften voneinander abgegrenzt werden können.

Da es jedenfalls bis einschließlich 2012 und weiter bis jedenfalls 2014 keinerlei arbeitszeitbezogene Anpassungsvereinbarungen in Bezug auf das ursprünglich vereinbarte Honorar (72.000 € pro Jahr lt. Managementvertrag vom 19.5.2006) gegeben haben kann (siehe oben Pkt ddd), hat die Bf im Zeitraum 2010-2012 und weiter bis jedenfalls 2013 der OG wesentlich mehr bezahlt, als sie lt. Managementvertrag vom 19.5.2006 bezahlen hätte müssen (siehe oben).

Die Vereinbarung vom 1.6.2015 (Managementvertrag vom 1.6.2015) galt aus steuerlicher Sicht auf Grund des Verbotes rückwirkender Vereinbarungen erstmalig ab 2015, und nicht bereits ab 2014.

eee.)

Zudem erfolgte das Vorbringen vom 14.11.2022, wonach es zwischen 2008 und 2014 angebliche Anpassungsvereinbarungen gegeben habe, auffallend spät:

Die Bf hat von Anfang an, dh spätestens im Jänner 2014 (vgl. Außenprüfungsbericht vom 23.1.2014 betreffend die Jahre 2010-2012) vorgebracht, Zahlungen auf Grund der Managementvereinbarung mit der OG vom 19.5.2006 geleistet zu haben. Dem liegt erkennbar die Einsicht zu Grunde, dass, wenn man verfahrensgegenständliche Zahlungen leistet, man zwangsläufig auch den diesen Zahlungen zu Grunde liegenden Vertrag vorlegen muss.

Im Verfahren betreffend die Jahre 2013-2015 legte die Bf erstmalig spätestens 2016 (siehe Beilage zum BP-Bericht vom 13.9.2016) den neuen Managementvertrag vom 1.6.2015 vor, der verglichen mit der Managementvereinbarung vom 19.5.2006 im Wesentlichen nur eine Änderung der bisherigen Entgeltvereinbarung mit sich brachte. Dh, die Bf erkannte jedenfalls frühzeitig (spätestens 2016), dass es erforderlich war, den Managementvertrag vom 19.5.2006 und dessen Abänderung vom 1.6.2015 vorzulegen.

Dass sie gleichzeitig (spätestens 2016) nicht erkannt haben könnte, dass es erforderlich gewesen wäre, auch alle anderen angeblichen Abänderungen des Managementvertrages, die es zwischen 2009 und 2014 gegeben haben soll, vorzulegen, ist nicht anzunehmen. Daher ist es nicht anzunehmen, dass es diese Abänderungen in den Jahren 2009-2014 überhaupt gegeben hat. Es wäre nicht nachvollziehbar, die Abänderung der Entgeltvereinbarung vom 1.6.2015 im Jahr 2016 dem FA vorzulegen, und alle anderen angeblichen Abänderungen, die es schon vorher gegeben haben soll (angeblich zwischen 2009 und 2014) nicht vorzulegen. Dies deutet darauf hin, dass es die angeblichen Abänderungsvereinbarungen betreffend die Höhe des Entgeltes aus dem Managementvertrag, die mit 2009-2014 datiert sind, jedenfalls im Jahr 2016

noch nicht gegeben hat. Andernfalls wären diese Abänderungsvereinbarungen spätestens mit dem Managementvertrag vom 1.6.2015 im Jahr 2016 vorgelegt worden. Es ergibt keinen erkennbaren Sinn, zwar die Abänderung lt. Vertrag vom 1.6.2015 dem FA zur Kenntnis zu bringen, jedoch all die anderen angeblichen Abänderungen, datiert von 2009-2014 geheim zu halten.

In dieses Bild fügt sich: Mit Bedenkenvorhalt und Ergänzungsauftrag vom 22.8.2022 wurde der Bf vorgehalten, dass in Bezug auf die Jahre 2010-2013 die Managementvereinbarung vom 19.5.2006 nicht eingehalten worden sei, weil die Bf der OG in den Jahren 2010-2013 deutlich mehr bezahlt habe, als dies in der Managementvereinbarung vom 19.5.2006 vereinbart worden sei.

Erst mit Eingabe vom 14.11.2022 legte die Bf die angeblichen Anpassungsvereinbarungen, die mit 2008-2014 datiert worden sind, vor. Hätte es diese Anpassungsvereinbarungen bereits im August 2022 gegeben, hätten diese sofort vorgelegt werden können, und nicht erst 2 ½ Monate später.

fff.) Aus den o.e. Gründen hat es die angeblichen Anpassungsvereinbarungen, die mit 2008-2014 datiert sind, und die mit dem Schriftsatz vom 14.11.2022 erstmals vorgelegt worden sind, in den Jahren bis 2014 noch nicht gegeben. Im Zeitraum 2010-2014 galt daher die Managementvereinbarung vom 19.5.2006 (Vereinbarung eines Jahresentgeltes von 72.000 €) unverändert.

ee.) Geschäftsführungstätigkeiten – Weisungsunterworfenheit?

Die Gesellschafter der OG haben im Namen der OG Lenkungstätigkeiten (Schreiben vom 22.9.2016) für die Bf und für alle anderen Konzerngesellschaften (siehe Pkt 1) jedenfalls im Zeitraum 2010 bis Ende 2015 durchgeführt. Dies geschah ausschließlich durch das Handeln der Strategen (Gesellschafter der OG, die auch die beherrschenden Gesellschafter der Bf und der anderen Konzerngesellschaften waren). Es kam nie dazu, dass im Namen der OG andere Personen bei der Durchführung der Lenkungs- Überwachungs- und Unterstützungstätigkeiten zu Gunsten der Konzerngesellschaften, darunter die Bf, tätig wurden (Managementvertrag mit OG, 1. Seite, Vorlageantrag vom 23.7.2018, S. 5).

Seit 2006 bis jedenfalls Ende 2015 sind regelmäßig folgende leitende Tätigkeiten durch die OG-Gesellschafter (Strategen), die auch die beherrschenden Gesellschafter der Bf und der übrigen Konzerngesellschaften waren, im Namen der OG (Schreiben des StBs vom 22.9.2016) für die Bf und die übrigen Konzerngesellschaften erbracht worden (Vorlageantrag, S. 5):

-Wahrnehmung von Lenkungsaufgaben betreffend alle Konzerngesellschaften, darunter die Bf,

Überwachungstätigkeiten betreffend Führung der Geschäfte der Konzerngesellschaften, darunter die Bf (2.Strategie, NiS. 6.7.2021 UB GmbH, S. 5, S. 9; Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 22.9.2016, 2. Seite; Beschwerde, S. 3);

-Strategieplanung, z.B. im Zusammenhang mit dem Erwerb zusätzlicher Betriebe oder Beteiligungen, Erarbeitung neuer Geschäftsfelder betreffend die Konzerngesellschaften, darunter die Bf (2.Strategie, NiS. 6.7.2021 UB GmbH, S. 5; Vorlageantrag, S. 4; NiS.UX 2.6.2021, S. 11 und 12);

-Bankenverhandlungen, Cash Management betreffend die Konzerngesellschaften, darunter die Bf (2.Strategie, NiS. 6.7.2021 UB GmbH, S. 5; Vorlageantrag, S. 4).

Dass es sich bei all diesen Tätigkeiten um Geschäftsführungstätigkeiten handelte, ergibt sich aus der Art der Tätigkeiten: Lenkungsaufgaben, Überwachungstätigkeiten betreffend den Konzern, bestehend aus allen Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf; Strategieplanung, Erarbeitung neuer Geschäftsfelder, Verhandlungen mit Banken, Cash Management betreffend alle Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf (siehe oben Vorlageantrag S. 4, 5: Schreiben StB 22.9.2016, 2. Seite). Diese Arten von Tätigkeiten zählen typischerweise zur Führung der Geschäfte eines Unternehmens (vgl. OGH 25.11.2020 6Ob209/20h).

Diese Tätigkeiten wurden von 2010 bis 31.12.2011 durch die Gesellschafter der OG (1.Strategie, 2.Strategie und 3.Strategie) durchgeführt (Vorlageantrag, S. 5). Am 31.12.2011 schied der 3.Strategie für einige Jahre (bis 24.10.2016) aus der OG aus, blieb aber Gesellschafter der Bf. und der übrigen Konzerngesellschaften, auch der Holding (Firmenbuchauszüge betreffend alle Konzerngesellschaften).

Ab 1.1.2012 bis jedenfalls Ende 2015 wurden diese den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, lenkenden Tätigkeiten nur noch durch den 1.Strategen und den 2.Strategen durchgeführt, die sowohl Gesellschafter der OG als auch die beherrschenden Gesellschafter der bf GmbH und der übrigen Konzerngesellschaften waren.

Dass all diese Tätigkeiten der OG-Gesellschafter (= beherrschende Gesellschafter der Bf und der übrigen Konzerngesellschaften) im Namen der OG seit 2006 – zumindest Ende 2012 und weiter bis jedenfalls 2015 für die Bf und die anderen Konzerngesellschaften regelmäßig ausgeführt wurden, erkennt man daran, dass die OG seit 2006 bis jedenfalls einschließlich Dezember 2012 und weiter bis jedenfalls Ende Dezember 2015 monatlich von der Bf (S. 3 BVE, unwiderlegt) und von den übrigen Konzerngesellschaften für diese Tätigkeiten regelmäßig bezahlt worden ist: So erhielt die OG von der BF seit 2006 bis einschließlich 2007 jährlich 72.000 € (monatlich 6.000 €), jedenfalls seit 2010 bis jedenfalls einschließlich 31. Dezember 2012 jährlich im Durchschnitt 106.166,67 € (monatlich 8.847,22 €), im Jahr 2013 84.000 €, im Jahr 2014 69.600 € und im Jahr 2015 61.162,22 € zur Abgeltung dieser Tätigkeiten. Die Zahlungen erfolgten monatlich (s.o.) (Konto 7901 Bf 2010-2012 Geschäftsführungskosten und

2013 – 2015 Managementkosten). Auch die anderen Konzerngesellschaften leisteten der OG Zahlungen in gleicher Größenordnung.

Die Tätigkeiten der Strategen (= Gesellschafter der OG und beherrschende Gesellschafter der Bf und der übrigen Konzerngesellschaften) dienten der Lenkung und Überwachung (Schreiben des StBs vom 22.9.2016) des gesamten Konzerns (2.Strategie NiS 6.7.2021, UB GmbH, S. 5,7,9), bestehend aus den oben erwähnten sechs Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf (siehe oben Punkt 1). Wann immer es notwendig war, griff zumindest einer der drei Strategen lenkend oder überwachend auch in die einzelnen Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, ein (unwidersprochenes Vorbringen des FA , NiS. UX 12.5.2021, S. 5; FA NiS UX 2.6.2021 S. 6 und 7; Vorbringen des StB NiS UX 2.6.2021, S. 3; Vorlageantrag, S. 3; Schreiben des StBs vom 22.9.2016; NiS 2.Strategie vom 6.7.2021, UB GmbH, S. 5).

Die Lenkungstätigkeiten der OG in Bezug auf alle Konzerngesellschaften (darunter auch die Bf) sind immer durch alle OG-Gesellschafter (Vorlageantrag, S. 5) durchgeführt worden. Das Ausmaß der Arbeitsbelastung der Strategen in Bezug auf alle Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, war im Großen und Ganzen gleich, dh alle Strategen trugen mit gleichartigem Arbeitsaufwand zur Erhaltung der Funktionsfähigkeit des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, bei. Dies folgt daraus, dass jeder der Strategen, der auch OG-Gesellschafter war, bei der Verteilung der Gewinne der OG einen gleichen Anteil erhielt (OG-Vertrag von 2006).

b.) Zweck der Entwicklung des Konzerns durch die Maßnahmen der Strategen seit 2004

Im Jahr 2004 beschlossen die 3 Strategen ihren Plan, den sie für geeignet hielten, die Umsätze zu erhöhen und die von ihnen begonnenen betrieblichen Tätigkeiten generationsübergreifend zu erhalten: Sie kamen überein, mehrere kleinere Tochtergesellschaften der Holding (damals: „ABC ***1*** mbH“) zu gründen, diese zu lenken, und zu überwachen und möglichst rasch durch Fremdgeschäftsführer führen zu lassen, um möglichst rasch deren Selbstständigkeit zu erreichen. Die Fremdgeschäftsführer sollten zu Motivationszwecken mittelfristig auch eine Beteiligung an der jeweiligen Tochtergesellschaft der Holding, für die sie tätig waren, erlangen können. Die drei Strategen planten damals, sich allmählich aus den operativen Geschäftsführungen der Tochtergesellschaften der Holding zurückzuziehen, und den einzelnen Tochtergesellschaften idR nur noch für Beratungstätigkeiten („Coaching“) und für strategische Entscheidungen (z.B. Erwerb von Beteiligungen und Erwerbe von Betrieben) zur Verfügung zu stehen. Die drei Strategen planten im Jahr 2004, sich langfristig nur noch um strategische Aufgaben (z.B. Erwerb neuer Unternehmen/Beteiligungen) zu kümmern, um den Konzern langfristig abzusichern.

Diesem Plan lag im Jahr 2004 die Einsicht der drei Strategen zu Grunde, dass die Zeit kommen werde, in der sie alle drei nicht mehr arbeitsfähig sein würden. Spätestens dann sollten die von

ihnen eingesetzten ursprünglichen Fremdgeschäftsführer so weit sein, um den Konzern, bestehend aus den oben erwähnten Konzerngesellschaften selbstständig und ohne die drei Strategen, jedoch in deren Sinn führen zu können.

Ein weiterer Zweck der Tochtergesellschaften war auch die Haftungsbegrenzung der jeweiligen Tochtergesellschaft auf ihren jeweiligen Aufgabenbereich (NiS Gesellschafter-Geschäftsführer 7.7.2016; Schreiben der StBin vom 22.9.2016; NiS UX 2.6.2021, S. 5, 6. 11 und 12).

Bis jetzt hat diese im Jahr 2004 durch die drei Strategen einvernehmlich erdachte Planung erfolgreich umgesetzt werden können; der Gesamtumsatz des Konzerns, bestehend aus den oben erwähnten Konzerngesellschaften, hat sich in den letzten 15 Jahren vervielfacht (NiS UX 2.6., S. 11).

c.) Zweck der Gründung der OG:

aa.)Außersteuerlicher Zweck?

Vorbringen der bf GmbH: Um in der Anfangsphase die einzelnen Fremdgeschäftsführer kontrollieren und lenken zu können, sei einerseits idR je eine Person aus der Gruppe der Strategen als Gesellschafter-Geschäftsführer einer Tochtergesellschaft, auch der Bf, im Firmenbuch eingetragen worden. Man habe während der Lernphasen der Fremdgeschäftsführer eine gewisse Kontrolle ausüben wollen.

Zur Wahrnehmung der Kontroll- Lenkungs-, und Beratungsfunktionen sei die OG, bestehend aus den Strategen, als Stabsstelle gegründet worden. Durch diese OG seien sodann die Kontroll-, Lenkungs- und Beratungstätigkeiten an die Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf fakturiert worden. Der Holding sei die Eigentümerfunktion zugekommen (Vorbringen der steuerlichen Vertreterin vom 22.9.2016; StB lt NiS 2.6., S. 13; NiS. 7.7.2016 1.Strategie; BVE S. 2).

bb.) Hierzu wird durch das BFG festgestellt:

Ob es einen außersteuerlichen Zweck der Gründung der OG gegeben hat, kann auf sich beruhen.

4.) Rechtliche Beurteilung 1. Jänner 2010- 31. Dezember 2011:

4.1.) Zurechnung der Zahlungen , die durch die bf GmbH an die OG flossen, an die OG?

Die bf GmbH schloss ebenso wie alle anderen Konzerngesellschaften (siehe oben Pkt 1) mit der OG einen Managementvertrag vom 19.5.2006.

Die OG lenkte, überwachte und unterstützte durch ihre Gesellschafter alle Konzerngesellschaften, insbesondere alle Tochtergesellschaften, darunter auch die bf GmbH. Das einzige Personal der OG bestand aus ihren Gesellschaftern, den Strategen. Die OG bezahlte den weitaus überwiegenden Teil der Kosten der Tätigkeiten ihrer Gesellschafter, die diese im Namen der OG für alle Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, leisteten (KFZ-Kosten und GSVG-Sozialversicherungsbeiträge) in der Größenordnung von 100.000 € im Jahr.

Deshalb leisteten alle Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, Zahlungen an die OG. Die bf GmbH zahlte der OG in diesem Teil des Streitzeitraums jährlich im Durchschnitt 106.166,67 € (monatlich im Durchschnitt 8.847,22 €). Beträge in gleicher Größenordnung zahlten auch alle anderen Konzerngesellschaften an die OG.

Das FA begehrt entgegen dem Vorbringen der Bf, diese Zahlungen der bf GmbH an die OG nicht der OG, sondern direkt den Gesellschaftern der OG zuzurechnen, weshalb diese Zahlungen DB- und DZ – pflichtig seien.

An der bf GmbH waren damals (bis 25.1.2015) die drei Strategen beteiligt:

34%erster Stratege

33 %.....zweiter Stratege

33%.....dritter Stratege

Alleiniger organschaftlich bestellter Geschäftsführer der bf GmbH war damals der dritte Stratege bis 25.9.2011, ab 26.9.2011 der erste Stratege bis 31.7.2014. Ab 1.8.2014 hatte die bf GmbH zusätzlich noch einen Fremdgeschäftsführer; der erste Stratege blieb bis 2016 organschaftlich bestellter Geschäftsführer (siehe oben Pkt 2).

An der OG waren damals bis 31.12.2011 beteiligt:

34%erster Stratege

33 %.....zweiter Stratege

33%.....dritter Stratege

Dies waren die Beteiligungen am Vermögen der OG. Die Gewinnbeteiligungen lauteten damals lt. Jahresabschlüssen der OG 2008-2011:

34%.....erster Stratege

33%.....zweiter Stratege

33%.....dritter Stratege

Die Geschäfte der OG und die Tätigkeiten, die der OG zuzurechnen waren, wurden damals durch diese drei Gesellschafter geführt.

a.) Auf Grund der Zurechnungsgrundsätze, die die RSp entwickelt hat, sind die Einkünfte wie folgt zuzurechnen:

Besondere Grundsätze persönlicher Zurechnung der Einkünfte laut den „Zahlstellen-Erkenntnissen“ des VwGH:

Das FA sieht die OG im Zusammenhang mit den Zahlungen, die sie von den Konzerngesellschaften, darunter die Bf, erhielt, als reine Zahlstelle (FA NIS 2.6. 2021, S. 7, S. 12, S. 13) (vgl. VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092; VwGH 28.5.2009, 2006/15/0360;) und vertritt deshalb die Ansicht, man müsse die Zahlungen der Bf an die OG direkt den OG-Gesellschaftern zurechnen.

Zwar hat die OG sich gegenüber der Bf vertraglich (durch die Managementvereinbarung vom 19.5.2006) verpflichtet, für die Bf tätig zu werden. An der bf GmbH und der OG waren in diesem Teil des Streitzeitraums (bis 31.12.2011) dieselben Gesellschafter im selben Verhältnis beteiligt. Diese Managementvereinbarung und deren tatsächliche Durchführung ist daher an den Kriterien der Angehörigenrechtsprechung zu messen.

Die OG hat sich in der Managementvereinbarung vom 19.5.2006 gegen Bezahlung eines jährlichen Entgeltes von 72.000 € verpflichtet, die bf GmbH bei der Durchführung von Geschäftsführungstätigkeiten zu unterstützen. Im wesentlichen idente Verträge hat die OG mit jeder anderen Konzerngesellschaft, insbesondere auch mit den Tochtergesellschaften geschlossen.

Die bf GmbH hat der OG in diesem Teil des Streitzeitraums bis 31.12.2011 pro Jahr allerdings wesentlich mehr, als im Managementvertrag vom 19.5.2006 vereinbart (mehr als 72.000 €), bezahlt, wie die folgenden Zahlungen zeigen:

101.500 € + 20% Ust.....2010 (Konto 7901)

126.000 € + 20% Ust.....2011 (Konto 7901)

Der Managementvertrag ist daher wegen der deutlichen Abweichung der tatsächlichen Zahlungen von der vereinbarten Höhe der Zahlungen in diesem Teil des Streitzeitraums nicht eingehalten worden. Eine klare, nach außen hin in Erscheinung tretende Vereinbarung über den Leistungsgegenstand (Vergütungen gegen Managementleistungen) liegt daher nicht vor. Dies kommt dem Fehlen einer Vereinbarung gleich. Diese Angelegenheit ist daher gleich zu beurteilen, als ob es nur die Zahlungen der bf GmbH an die OG ohne jedwede vertragliche Vereinbarung gegeben hätte. Die OG ist daher ohne vertragliche Vereinbarung zwischengeschaltet (dh zwischen die bf GmbH und die die Lenkungstätigkeiten ausführenden Gesellschafter der OG) worden. Die Vergütungen sind daher unmittelbar den die Leistungen an die bf GmbH erbringenden Gesellschaftern der OG, den drei Strategen zuzurechnen (VwGH

vom 29.6.2022, Ro 2021/15/0026; VwGH 24.9.2014/2011/13/0092; VwGH 28.5.2009, 2006/15/0360).

Die zwischengeschaltete Gesellschaft (OG) hat daher gegenüber der die Tätigkeiten in Auftrag gebenden bf GmbH keine aus steuerlicher Sicht anzuerkennende vertragliche Verpflichtung übernommen, und nur das Geld in Empfang genommen.

Die OG ist daher als bloße Zahlstelle i S der Zahlstellen-Erkenntnisse des VwGH anzusehen.

Die Zahlungen der bf GmbH an die OG gehen jedoch, auch wenn sie deutlich von der lt dem Text der Managementvereinbarung vereinbarten Höhe abweichen, der Höhe nach dennoch nicht über das angemessene Ausmaß hinaus (FA, NiS bf GmbH 1.2.2023, S. 2). Daher kann ein Willensentschluss der bf Körperschaft (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 12. Auflage, 489, TZ 978 m w N), den an ihr beteiligten drei Strategen, die auch OG-Gesellschafter waren, einen Vorteil zu gewähren, nicht festgestellt werden. Die Zahlungen der bf GmbH an die OG sind daher nicht als verdeckte Ausschüttung anzusehen (vgl. VwGH vom 29.6.2022, Ro 2021/15/0026).

b.) Rechtsfolgen:

Die Zahlungen, die von der bf GmbH an die OG geflossen sind, sind daher in Bezug auf den genannten Zeitraum bis einschließlich 31.12.2011 jedenfalls den OG-Gesellschaftern, den drei Strategen zuzurechnen. Da die drei Strategen in diesem Zeitraum regelmäßig den gesamten Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, gelenkt haben, waren die drei Strategen in den geschäftlichen Organismus des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, eingegliedert. Alle drei Strategen waren in diesem Zeitraum bis 31.12.2011 an der bf. GmbH wesentlich beteiligt (siehe oben A.2). Die Zahlungen unterliegen daher in diesem Zeitraum (1.1.2010-31.12.2011) der DB- und DZ-Pflicht. Damit sind die folgenden Zahlungen gemeint:

101.500 €	2010 (Konto 7901), DB-Nachforderung 2010 4,5%:4.567,5 €; DZ-Nachforderung
.....	2010 0,41%: 416,15 €
126.000 €	2011 (Konto 7901):
.....	DB-Nachforderung 2011 4,5%: 5.670 €; DZ-Nachforderung 2011 0,41%: 516,6
.....	€

4.2. Die Entscheidung der Bf, betreffend diesen Zeitraum bis 31.12.2011 in Bezug auf die Zahlungen der Bf an die OG keinen DB und keinen DZ zu erklären und zu bezahlen, war daher nicht richtig (§ 201 Abs 1 BAO) .

In Bezug auf die Jahre 2010-2011 hat die Bf vor Erlassung der strittigen DB- und DZ-Bescheide vom 23.1.2014 bereits einen DB und DZ erklärt.

Daher ist zu erörtern, ob eine sinnngemäße Anwendung des § 303 BAO in Betracht kommt (Ritz, BAO, § 201 TZ 37-38)(§ 201 Abs 2 Z 3 BAO).

Erst nach der Durchführung der Selbstberechnung durch die Bf stellte sich im Jänner 2014 bei einer Außenprüfung (BP-Bericht 23.1.2014 betreffend die Jahre 2010-2012) heraus:

Die Bf legte bei dieser Außenprüfung den Managementvertrag mit der OG vom 19.5.2006 erstmals dem FA vor (Bericht über die Außenprüfung vom 23. 1. 2014 betreffend u.a. DB, DZ 2010-2012). Daraus ergab sich, dass die Bf der OG jährlich, daher auch in der Zeit von 2010 – 2011 72.000 € pro Jahr bezahlen hätte müssen.

Die Bf legte bei dieser Außenprüfung auch das Konto 7901 Geschäftsführungskosten für den Zeitraum 2010-2012 erstmals dem FA vor (Außenprüfungsbericht vom 23.1.2014). Daraus ergab sich, dass die Bf der OG im Jahr 2010 101.500 € und im Jahr 2011 126.000 € bezahlt hat.

Es ist daher bei dieser Außenprüfung dem FA erstmalig bekannt geworden, dass die Bf der OG wesentlich mehr pro Jahr bezahlt hat, als sie hätte auf Grund der Managementvereinbarung vom 19.5.2006 bezahlen müssen.

Wären diese Tatsachen (deutliche Überzahlung in den Jahren 2010 und 2011) dem Finanzamt bereits zum Zeitpunkt der Selbstberechnung (spätestens Jänner 2012) bekannt gewesen, hätte das FA einen Bescheid erlassen müssen, der anders gelautet hätte, als die Selbstberechnung. Auf Grund dieser Tatsachen (deutliche Überzahlung der Bf an die OG in den Jahren 2010 und 2011) hätte das FA erkennen müssen, dass der Managementvertrag nicht eingehalten worden ist, weshalb die Zahlungen der Bf an die OG als vertragslose Zahlungen anzusehen gewesen wären. Daher hätte das FA erkennen müssen, dass die OG nur eine Zahlstelle gewesen ist. Dies hätte zur Zurechnung der Zahlungen an die damals (2010, 2011) auch wesentlich an der Bf beteiligten Gesellschafter der OG führen müssen, und damit zur DB- und DZ-Besteuerung der Zahlungen (Siehe oben 4.1.). Daher wären die Zahlungen der Jahre 2010 und 2011 der DB- und DZ-Besteuerung zu unterwerfen gewesen.

Das FA hatte daher in Bezug auf die Jahre 2010 und 2011 das Recht, davon auszugehen, dass § 303 BAO sinngemäß anwendbar ist.

101.500 €2010 (Konto 7901), DB-Nachforderung 2010 4,5%:4.567,5 €; DZ-Nachforderung
2010 0,41%: 416,15 €
 126.000 € 2011 (Konto 7901):
DB-Nachforderung 2011 4,5%: 5.670 €; DZ-Nachforderung 2011 0,41%: 516,6
€

Daraus ergibt sich verglichen mit der Selbstberechnung eine DB- und DZ-Nachforderung für diesen Zeitraum.

2010:

824.641,55 €.....BMG lt. FA (B. vom 23.1.2014)
 -97.136,67 €.....BMG Zahlungen an OG lt. FA (291.410,01 / 3, vgl. Außenprüfungsbericht
23.1.2014)
 727.504,88 €.....BMG lt. FA ohne Zahlungen an OG
 +101.500 €.....BMG betreffend Zahlungen der bf GmbH an die OG lt. Konto 7901
 829.004,88 €.....BMG lt. BFG

2011

1,013.835,33 €.....BMG lt. FA (B. vom 23.1.2014)
 -97.136,67 €.....BMG Zahlungen an OG lt. FA (291.410,01 / 3)
 916.698,66 €.....BMG lt. FA ohne Zahlungen an OG
 +126.000 €.....BMG betreffend Zahlungen der bf GmbH an die OG lt. Konto 7901
 1,042.698,66 €.....BMG lt. BFG

2010	
Bemessungsgrundlage	829.004,88 €
DB 4,5%	37.305,22 €
DZ 0,41%	3.398,92 €
2011	
Bemessungsgrundlage 2011	1,042.698,66 €
DB 4,5%	46.921,44 €
DZ 0,41%	4.275,06 €

--	--

Zur Begründung des Ermessens siehe unten C.)

B.) Feststellungen, Rechtsfolgen in Bezug auf den Zeitraum 1.1.- 31.12.2012

Zum Vergleich mit jenem oben erwähnten (Punkt A.) Sachverhalt änderte sich zwar die Beteiligung der Strategen an der bf GmbH nicht. Ab 1.1.2012 waren an der bf GmbH nach wie vor die folgenden Personen beteiligt (Firmenbuchauszug Bf):

34 %....erster Stratege

33 %....zweiter Stratege

33 %....dritter Stratege

Der erste Stratege war in diesem Zeitraum der einzige Geschäftsführer der Bf.

Ab 1.1.2012 waren nur noch der 1.Stratege und der 2.Stratege Gesellschafter der OG. Die Gewinnbeteiligung in der OG lautete daher ab 1.1.2012 50:50 zwischen den beiden in der OG verbliebenen Strategen.

Auch in Bezug auf den Zeitraum 2012 hat die Bf spätestens im Jänner 2013 einen DB und DZ erklärt und bezahlt (AIS-Daten für diesen Zeitraum, Vorbringen im Vorlageantrag, S. 4), jedoch wie bisher in Bezug auf ihre Zahlungen an die OG keinen DB und keinen DZ erklärt.

Die Zahlungen der bf GmbH an die OG sind in Bezug auf das Jahr 2012 in Höhe von 54.000 € durch das FA rechtskräftig als verdeckte Ausschüttung festgestellt worden (BP-Bericht betreffend die Bf betr 2012 und 2013 vom 23.6.2015).

Eine Erhöhung der DB- und DZ – Pflicht durch den bekämpften Bescheid wäre in Bezug auf den Zeitraum 2012 daher nur zulässig, wenn sich die in Bezug auf den Zeitraum 2012 bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweisen sollte und wenn die Voraussetzungen einer Wiederaufnahme des Verfahrens vorlägen (§ 201 Abs 2 Z 3 BAO; ebenso BVE vom 4.7.2018).

1.)Gründung mehrerer Gesellschaften mbH ab 1991 mit einem gesellschaftsrechtlichen Nahverhältnis zueinander:

Auf die Feststellungen zu oben A.1.) wird verwiesen.

2.) Gründung der bf GmbH 2005

Auf die Feststellungen zu oben A.2.) wird verwiesen.

3.) Gründung der OG 2006

a.) Gesellschafter der OG (= Gesellschafter der Bf) - Managementvertrag mit OG:

Die bf GmbH versprach der OG ein Entgelt von 6.000 € p. M , 72.000 € pro Jahr (Managementvereinbarung vom 19.5.2006). Tatsächlich zahlte die Bf der OG im Zeitraum 2012 91.000 € + 20% USt

Auf die Feststellungen zu oben A.3.a.) wird verwiesen.

b.) Zweck der Entwicklung des Konzerns durch die Maßnahmen der Strategen seit 2004:

Auf die Feststellungen zu oben A.3.b.) wird verwiesen.

c.) Zweck der Gründung der OG:

Auf die Ausführungen zu oben A.3.c.) wird verwiesen

4.) rechtliche Beurteilung

4.1. Zurechnung der Zahlungen , die durch die bf GmbH an die OG flossen, an die OG?

Die bf GmbH schloss ebenso wie alle anderen Konzerngesellschaften (siehe oben Pkt 1) mit der OG einen Managementvertrag (19.5.2006).

Die OG lenkte durch ihre Gesellschafter (1.und 2.Strategie) alle Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, und sie überwachte und unterstützte diese auch. Das einzige Personal der OG bestand aus ihren Gesellschaftern. Die OG bezahlte den weitaus überwiegenden Teil der Kosten der Tätigkeiten ihrer Gesellschafter, die diese im Namen der

OG für alle Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, leisteten (KFZ-Kosten und GSVG-Sozialversicherungsbeiträge) in der Größenordnung von 100.000 € im Jahr.

Deshalb leisteten alle Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, Zahlungen an die OG. Die bf GmbH zahlte der OG in diesem Teil des Streitzeitraums (2012) 91.000 € (monatlich im Durchschnitt 7.583,33 €). Beträge in gleicher Größenordnung zahlten auch alle anderen Konzerngesellschaften an die OG.

Das FA begehrt entgegen dem Vorbringen der Bf, diese Zahlungen der bf GmbH an die OG nicht der OG, sondern direkt den Gesellschaftern der OG zuzurechnen, weshalb diese Zahlungen DB- und DZ – pflichtig seien.

An der bf GmbH waren damals (2012) die drei Strategen beteiligt (siehe oben Pkt A.2.):

34 %erster Stratege

33 %.....zweiter Stratege

33 %.....dritter Stratege

Alleiniger organschaftlich bestellter Geschäftsführer der bf GmbH war damals der erste Stratege, (siehe oben Pkt A. 2).

An der OG waren damals (2012) beteiligt (siehe oben A.3.a.):

50%erster Stratege

50%.....zweiter Stratege

Dies waren die Beteiligungen am Vermögen der OG. Die Gewinnbeteiligungen waren damals ident (JA OG 2012).

Die Geschäfte der OG und die Tätigkeiten, die der OG zuzurechnen waren, wurden damals durch diese zwei OG Gesellschafter (= zwei Strategen) geführt.

a.) besondere Grundsätze persönlicher Zurechnung der Einkünfte laut den „Zahlstellen-Erkenntnissen“ des VwGH:

Das FA sieht die OG im Zusammenhang mit den von den Konzerngesellschaften, darunter die Bf, erlangten Zahlungen als reine Zahlstelle (FA NiS M 2.6. 2021,S. 7, S. 12, S. 13) (vgl. VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092; VwGH 28.5.2009, 2006/15/0360;) und vertritt deshalb die Ansicht, man müsse die Zahlungen der Bf an die OG direkt den OG-Gesellschaftern zurechnen.

Zwar hat die OG sich gegenüber der Bf vertraglich (durch die Managementvereinbarung vom 19.5.2006) verpflichtet, für die Bf tätig zu werden. An der bf GmbH und der OG waren beteiligt:

Die drei Strategen waren an der bf GmbH , der erste und zweite Stratege waren auch an der OG beteiligt.

Diese Managementvereinbarung und deren tatsächliche Durchführung ist daher jedenfalls an den Kriterien der Angehörigenrechtsprechung zu messen.

Die OG hat sich in der Managementvereinbarung vom 19.5.2006 gegen Bezahlung eines jährlichen Entgeltes von 72.000 € verpflichtet, die bf GmbH bei der Durchführung von Geschäftsführungstätigkeiten zu unterstützen. Im wesentlichen idente Verträge hat die OG mit jeder anderen Konzerngesellschaft, insbesondere auch mit den Tochtergesellschaften geschlossen.

Die bf GmbH hat der OG in diesem Teil des Streitzeitraums (2012) allerdings wesentlich mehr als im Managementvertrag vereinbart bezahlt:

Vereinbart waren in Bezug auf den Zeitraum 2012 : 72.000 € (12 x 6.000 € lt. Managementvereinbarung vom 19.5.2006), bezahlt wurden in diesem Zeitraum 91.000 € (Konto 7901).

Der Managementvertrag ist daher wegen der deutlichen Abweichung der tatsächlichen Zahlungen von der vereinbarten Höhe der Zahlungen in diesem Teil des Streitzeitraums (2012) nicht eingehalten worden. Eine klare, nach außen hin in Erscheinung tretende Vereinbarung über den Leistungsgegenstand (Vergütungen gegen Managementleistungen) liegt wegen der beträchtlichen Abweichung der tatsächlichen Zahlungen von der vereinbarten Höhe der Zahlungen daher nicht vor. Dies kommt dem Fehlen einer Vereinbarung gleich. Diese Angelegenheit ist daher gleich zu beurteilen, als ob es nur die Zahlungen der bf GmbH an die OG ohne jedwede vertragliche Vereinbarung gegeben hätte. Die OG ist daher aus steuerlicher Sicht ohne vertragliche Vereinbarung zwischengeschaltet (dh zwischen die bf GmbH und die Lenkungstätigkeiten ausführenden Gesellschafter der OG) worden. Die Vergütungen sind daher unmittelbar den die Leistungen an die bf GmbH erbringenden Gesellschaftern der OG , dh dem ersten und dem zweiten Strategen zuzurechnen (VwGH vom 29.6.2022, Ro 2021/15/0026; VwGH 24.9.2014/2011/13/0092; VwGH 28.5.2009, 2006/15/0360).

Die zwischengeschaltete Gesellschaft (OG) hat daher gegenüber der die Tätigkeiten in Auftrag gebenden bf GmbH keine aus steuerlicher Sicht anzuerkennende vertragliche Verpflichtung übernommen, und nur das Geld in Empfang genommen.

Die OG ist daher als bloße Zahlstelle i S der Zahlstellen-Erkenntnisse des VwGH anzusehen.

Die Zahlungen gehen jedoch, auch wenn sie deutlich von der lt dem Text der Managementvereinbarung vereinbarten Höhe abweichen, der Höhe nach dennoch nicht über das angemessene Ausmaß hinaus (FA, NiS bf GmbH 1.2.2023, S. 2). Daher kann ein Willensentschluss der Körperschaft (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 12. Auflage, 489, TZ 978 m w N), den an ihr überwiegend beteiligten Strategen (erster und zweiter Strategie) einen Vorteil zu gewähren, nicht festgestellt werden. Die Zahlungen sind daher nicht als verdeckte Ausschüttung anzusehen (vgl. VwGH vom 29.6.2022, Ro 2021/15/0026).

Die Zahlungen der bf GmbH an die OG sind jedoch in Bezug auf das ganze Jahr 2012 in Höhe von 54.000 € durch das Finanzamt rechtskräftig als verdeckte Ausschüttung festgestellt worden (BP-Bericht betreffend die bf GmbH betreffend 2012 und 2013 vom 23.6.2015). Um eine Doppelbesteuerung als vGA und als db- und dz-pflichtige Zahlung zu vermeiden, wird im Rahmen des Ermessens (§ 201 Abs 1 und Abs 2 BAO) die Bemessungsgrundlage um die Höhe der rechtskräftig festgestellten vGA gekürzt. Die Berücksichtigung dieser vGA ist zwischen den Parteien nicht strittig (Vorlageantrag vom 23.7.2018, S. 5, unbestritten; Vorbringen des FA in der mündlichen Verhandlung vom 1.2.2023, S. 2). Auf die Begründung des Ermessens (siehe unten C.) wird verwiesen.

54.000 €.....gesamte durch das FA rechtskräftig festgestellte vGA für 2012 (BP-Bericht von2015 betreffend die Jahre 2012 und 2013)

91.000 € + 20% USt.....Zahlungen an OG 1.1.-31.12.2012 lt. Konto 7909 für 2012

-54.000 €Bereits besteuerte vGA für diesen Zeitraum

37.000 €.....Differenz: Zahlungen an die OG-Gesellschafter im Zeitraum 1.1.-31.12.2012 nach Abzug der rechtskräftig festgestellten vGA fürdiesen Zeitraum, davon zuzurechnen

18.500 €.....dem ersten Strategen (50% lt. Gewinnverteilung 2012 in der OG)

18.500 €.....dem zweiten Strategen (50% lt. Gewinnverteilung 2012 in der OG)

b.) Rechtsfolgen:

Die Einkünfte, die im Zusammenhang mit den Zahlungen an die OG geflossen sind, sind daher in Bezug auf den genannten Zeitraum 2012 jedenfalls den beiden verbliebenen OG-Gesellschaftern, den zwei Strategen zuzurechnen. Da die zwei Strategen in diesem Zeitraum regelmäßig den gesamten Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, gelenkt haben, waren die zwei Strategen in den geschäftlichen Organismus des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, eingegliedert.

Beide Strategen waren in diesem Zeitraum (2012) an der bf. GmbH wesentlich beteiligt (siehe oben A.2). 100% der Zahlungen unterliegen daher in diesem Zeitraum grundsätzlich der DB- und DZ-Pflicht. Die bereits festgestellte und versteuerte vGA ist abzuziehen, da Ausschüttungen nicht DB- und nicht DZ-pflichtig sind.

91.000 € + 20% USt.....Zahlungen an OG 1.1.-31.12.2012

-54.000 €besteuerter vGA für diesen Zeitraum

37.000 €.....Differenz: Zahlungen an die OG-Gesellschafter im Zeitraum 1.1.-
.....31.12.2012 nach Abzug der besteuerten vGA für diesen Zeitraum,
.....davon zuzurechnen:

18.500 €.....dem ersten Strategen (50% lt. Gewinnverteilung 2012 in der OG)

18.500 €.....dem zweiten Strategen (50% lt. Gewinnverteilung 2012 in der OG)

37.000 €.....zusätzliche Bemessungsgrundlage DB, DZ wegen Zahlungen an OG
.....durch Bf, weil beide Strategen wesentlich beteiligt an der bf GmbH
.....sind

Daraus ergibt sich, verglichen mit der Selbstberechnung der bf GmbH ein zusätzlicher DB von 4,5%: 1.665 € und, verglichen mit der Selbstberechnung der bf GmbH ein zusätzlicher DZ von 0,41%: 151,7 € für die Zeit 1.1.-31.12.2012

Gesamte Bemessungsgrundlagen 2012:

1,152.695,77 €.....Bemessungsgrundlage 2012 lt. bekämpftem Bescheid vom 23.1.2014

-97.136,67 €.....abzüglich Erhöhung durch das FA für 2012 (291.410,01: 3, vgl BP-Bericht
.....23.1.2014)

1,055.559,1 €.....Differenz: Bemessungsgrundlage lt. Selbstberechnung der Bf für 2012

37.000 €.....Erhöhung der Bemessungsgrundlage lt. BFG für 2012

1,092,559,1 €.....Bemessungsgrundlage 2012 lt. BFG

49.165,16 €.....DB 2012 4,5%

4.479,49 €.....DZ 2012 0,41%

4.2. Die Entscheidung der Bf, betreffend diesen Zeitraum (2012) in Bezug auf die Zahlungen der Bf an die OG keinen DB und keinen DZ zu erklären und zu bezahlen, war daher nicht richtig . Die Bf hat bisher für den genannten Zeitraum (2012) bereits einen DB und einen DZ erklärt.

Die Frage, ob eine sinngemäße Anwendung des § 303 BAO in Betracht kommt, ist daher zu erörtern (vgl. Ritz, BAO, § 201 TZ 37-38).

Erst nach der Durchführung der Selbstberechnung durch die Bf für den Zeitraum 2012 (diese Selbstberechnung durch die bf GmbH fand lt. Abgabekonto der bf GmbH spätestens im Zeitraum Jänner 2013 statt) stellte sich im Jänner 2014 bei einer Außenprüfung (BP-Bericht 23.1.2014 betreffend die Jahre 2010-2012) heraus:

Die Bf legte bei dieser Außenprüfung den Managementvertrag mit der OG vom 19.5.2006 erstmals dem FA vor (Bericht über die Außenprüfung vom 23. 1. 2014 betreffend u.a. DB, DZ 2010-2012). Daraus ergab sich, dass die Bf der OG jährlich, daher auch im Jahr 2012 72.000 € bezahlen hätte müssen.

Die Bf legte bei dieser Außenprüfung auch das Konto 7901 Geschäftsführungskosten für den Zeitraum 2010-2012 erstmals dem FA vor (Außenprüfungsbericht vom 23.1.2014). Daraus ergab sich, dass die Bf der OG im Jahr 2012 91.000 € bezahlt hat.

Es ist daher bei dieser Außenprüfung dem FA erstmalig bekannt geworden, dass die Bf der OG wesentlich mehr im Jahr 2012 bezahlt hat, als sie hätte auf Grund der Managementvereinbarung vom 19.5.2006 bezahlen müssen.

Wären diese Tatsachen (deutliche Überzahlung im Jahr 2012) dem Finanzamt bereits zum Zeitpunkt der Selbstberechnung (spätestens Jänner 2013) bekannt gewesen, hätte das FA einen Bescheid erlassen müssen, der anders gelautet hätte, als die Selbstberechnung. Auf Grund dieser Tatsachen (deutliche Überzahlung im Jahr 2012) hätte das FA erkennen müssen, dass der Managementvertrag nicht eingehalten worden ist, weshalb die Zahlungen der Bf an die OG als vertragslose Zahlungen anzusehen gewesen wären. Daher hätte das FA erkennen müssen, dass die OG nur eine Zahlstelle gewesen ist. Dies hätte zur Zurechnung der Zahlungen an die Gesellschafter der OG führen müssen, und damit zur DB- und DZ-Besteuerung der Zahlungen, weil diese Zahlungen zwei wesentlich beteiligten Gesellschaftern zuzurechnen gewesen wären (Siehe oben 4.1.). Daher wären von den Zahlungen der bf GmbH an die OG 37.000 € der DB- und DZ-Besteuerung in Bezug auf das Jahr 2012 zu unterwerfen gewesen.

Das FA hatte daher das Recht, davon auszugehen, dass § 303 BAO sinngemäß anwendbar ist.

Daraus ergibt sich verglichen mit der Selbstberechnung ein zusätzlicher DB von 4,5% (1.665 €) und ein zusätzlicher DZ von 0,41% (151,7 €) für das Jahr 2012(s.o. 4.1.).

Zur Ermessensentscheidung siehe sogleich.

C.) Ermessen für die Jahre 2010-2012:

In Bezug auf die Jahre 2010-2012 (s.o.) liegt eine DB- und DZ-Nachforderung vor, die nicht geringfügig ist:

	DB Nachforderung	DZ Nachforderung
2010	4.567,5 €	416,15 €
2011	5.670 € (s.o. B.4.3.)	516,6 € (s.o.B.4.3.)
2012	1.665 €	151,7 €
Summen 2010-2012	11.902,5 € (Nachforderung)	1.084,45 € (Nachforderung)

Daher wird mangels Geringfügigkeit der abgabenrechtlichen Auswirkungen im Rahmen des Ermessens (§ 201 Abs 1 und 2 BAO) in Bezug auf die Jahre 2010-2012 von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, die Festsetzung vorzunehmen, weil in Bezug auf die Jahre 2010- 2012 § 303 BAO (§ 201 Abs 2 Z 3 zweiter Fall) sinngemäß angewendet werden darf.

Ebenso im Rahmen des Ermessens (§ 201 Abs 1 und 2 BAO) wird in Bezug auf das Jahr 2012 der DB und DZ nur von jenen Zahlungen berechnet, die bisher nicht Gegenstand einer rechtskräftigen Besteuerung einer verdeckten Ausschüttung gewesen sind, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Daher wurde die im Jahr 2015 in Bezug auf das Jahr 2012 festgestellte und rechtskräftig besteuerte vGA (Zahlung in Höhe von 54.000 €, vgl. BP-Bericht betreffend die Bf vom 23.6.2015 in Bezug auf 2012 und 2013) im Rahmen des Ermessens aus der Besteuerungsgrundlage eliminiert.

D.) Bemessungsgrundlagen und Dienstgeberbeiträge (DB) samt Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen (DZ)

2010:

824.641,55 €.....BMG lt. FA (B. vom 23.1.2014)
 -97.136,67 €.....BMG Zahlungen an OG lt. FA (291.410,01 / 3, vgl. Außenprüfungsbericht)
 727.504,88 €.....BMG lt. FA ohne Zahlungen an OG
 +101.500 €.....BMG lt. Konto 7901 betreffend Zahlungen an OG
 829.004,88 €.....BMG lt. BFG

2011

1,013.835,33 €.....BMG lt. FA (B. vom 23.1.2014)
 -97.136,67 €.....BMG Zahlungen an OG lt. FA (291.410,01 / 3)
 916.698,66 €.....BMG lt. FA ohne Zahlungen an OG
 +126.000 €.....BMG lt. Konto 7901 betreffend Zahlungen an OG
 1,042.698,66 €.....BMG lt. BFG

2012

1,152.695,77 €.....BMG lt. FA (B. vom 23.1.2014)
 -97.136,67 €.....BMG Zahlungen an OG lt. FA (291.410,01 / 3)
 1,055.559,1 €.....BMG lt. FA ohne Zahlungen an OG
 +91.000 €.....BMG lt. Konto 7901 (Zahlungen an OG)
 -54.000 €.....rechtskräftig festgestellte vGA lt. FA im Verfahren nach BP-Bericht vom
23.6.2015 betreffend die Jahre 2012 und 2013
 1.092.559,01 €.....BMG lt. BFG

2010	
Bemessungsgrundlage	829.004,88 €
DB 4,5%	37.305,22 €
DZ 0,41%	3.398,92 €
2011	

Bemessungsgrundlage 2011	1,042.698,66 €
DB 4,5%	46.921,44 €
DZ 0,41%	4.275,06 €
2012	
Bemessungsgrundlage 2012	1.092.559,01
DB 4,5 %	49.165,16 €
DZ 0,41%	4.479,49 €

E.) Begründung gemäß § 25 a Abs 1 VwGG – Unzulässigkeit der Revision:

Es ist strittig, ob Zahlungen der beschwerdeführenden GmbH (Bf, bf GmbH) an eine OG direkt den OG –Gesellschaftern , die gleichzeitig auch Gesellschafter der Bf waren, zuzurechnen sind und eine DB und DZ-Pflicht auslösen.

Im gegenständlichen Fall wurde in einem Konzern eine OG zwischen eine GmbH und deren Gesellschafter, die zum Teil auch organschaftliche Geschäftsführer der GmbH waren, und die Lenkungsaktivitäten für die GmbH und alle anderen Konzerngesellschaften verrichteten, durch einen „Managementvertrag“ zwischengeschaltet. Dh, Gesellschafter der GmbH, die zum Teil auch organschaftliche Geschäftsführer der GmbH waren, lenkten die GmbH. Sie taten dies jedoch nicht im eigenen Namen, sondern im Namen der OG, deren Gesellschafter sie auch waren, die für diese Lenkungsaktivitäten durch die GmbH bezahlt wurde. Dabei wurden – so war dies durch die bf GmbH beabsichtigt - steuerliche Lohnnebenkosten (DB, DZ) eingespart. Dieselbe vertragliche Konstruktion gab es zwischen der OG und jeder anderen Konzerngesellschaft.

Die bf GmbH war neben anderen Tochtergesellschaften die Tochter einer Holding-GmbH. Alle Konzerngesellschaften (Holding und Töchter) wurden durch dieselben zwei oder drei Strategen (natürliche Personen) in Folge von Anteilsmehrheiten dieser Strategen beherrscht. Diese Strategen waren die einzigen Gesellschafter-Geschäftsführer der Holding. In jeder Tochtergesellschaft – das gilt auch für die bf GmbH- war zumindest einer der Strategen auch organschaftlich bestellter Geschäftsführer. In der späteren Zeit des Streitzeitraums hatten die Töchter auch Fremdgeschäftsführer. Keiner der Strategen bezog ein Geschäftsführergehalt.

Diese drei Strategen gründeten die OG, bestehend aus denselben drei Strategen, von denen später einer aus der OG ausschied. Die Konzerngesellschaften, darunter die Bf, bezahlten diese OG, weil diese, vertreten durch die Strategen (= OG – Gesellschafter), den Konzern, bestehend aus allen Konzerngesellschaften, lenkte, überwachte und bestmöglich unterstützte. Dafür bezahlten die Konzerngesellschaften die OG. Nur aus den Gewinnverteilungen der OG erhielten die Strategen Geld.

Die Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, schlossen mit der OG einen Managementvertrag vom 19.5.2006, in welchem die OG jeder Konzerngesellschaft, auch der bf GmbH, Unterstützung bei der Geschäftsführung versprach, dies gegen ein Jahresentgelt von 72.000 €. Tatsächlich lenkten die OG-Gesellschafter, die Strategen, die bf GmbH und jede andere Konzerngesellschaft im Namen der OG. Die OG erhielt dafür von der bf GmbH und jeder anderen Konzerngesellschaft ein Entgelt, das allerdings deutlich höher als das im Managementvertrag vereinbarte Entgelt war.

Die Gesellschafter der OG waren gleichzeitig auch die beherrschenden Gesellschafter der bf GmbH und auch die beherrschenden Gesellschafter jeder anderen Konzerngesellschaft. Für den Managementvertrag zwischen der OG und den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, gelten dieselben Kriterien, die für Vereinbarungen zwischen Angehörigen gelten. Der Managementvertrag kann daher nur dann aus steuerlicher Sicht anerkannt werden, wenn der Vertrag einen klaren und eindeutigen Inhalt hat und auch nach außen hin ausreichend zum Ausdruck gekommen ist. Diese Voraussetzung ist nur erfüllt, wenn das, was im Managementvertrag vereinbart worden ist, auch tatsächlich umgesetzt worden ist. Da die bf GmbH der OG, mit welcher sie ein gesellschaftsrechtliches Nahverhältnis verband, deutlich mehr bezahlt hat, als dies im Managementvertrag vom 19.5. 2006 vereinbart worden ist, ist der Managementvertrag nicht eingehalten worden, wie die nachstehende Gegenüberstellung der Zahlungen und der vereinbarten Entgelte verdeutlicht:

Vereinbart war lt. Managementvertrag vom 19.5.2006 ein Jahresentgelt von 72.000 €, bezahlt wurden in den einzelnen Jahren folgende, wesentlich höhere Entgelte:

101.500 € + 20% Ust.....	2010 (Konto 7901)
126.000 € + 20% Ust.....	2011 (Konto 7901)
91.000 € + 20% UST.....	2012 (Konto 7901)
318.500 € + 20% Ust.....	Summe 2010-2012/3 = Durchschnittswert 106.166,67 € (Konto 7901
.....	für 2010-2012)

Auf Grund der deutlichen Abweichungen zwischen den im Managementvertrag vom 19.5.2006 vereinbarten Entgelten und den tatsächlich bezahlten Entgelten hatte der Managementvertrag keinen klaren Inhalt und ist der Managementvertrag auch nicht ausreichend nach außen hin zum Ausdruck gekommen.

Da der Managementvertrag keinen klaren Inhalt hatte und nicht nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kam, weil er nicht eingehalten worden ist, ist er aus steuerlicher Sicht nicht anzuerkennen. Der Sachverhalt ist daher aus steuerlicher Sicht so zu beurteilen, als ob es keinen Managementvertrag gebe. Die Zahlungen der bf GmbH an die OG erfolgten daher aus steuerlicher Sicht vertragslos. Die zwischen die GmbH-Gesellschafter und die bf GmbH geschaltete OG war daher nur eine Zahlstelle, an die vertragslose Zahlungen ergingen. Da die OG Gesellschafter (Strategen) regelmäßig den Konzern, bestehend aus allen Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH lenkten, waren sie in den Geschäftsbetrieb aller Konzerngesellschaften, auch der bf GmbH eingegliedert. Die Zahlungen der bf GmbH an die OG sind daher den OG-Gesellschaftern zuzurechnen. Soweit die OG-Gesellschafter an der bf GmbH wesentlich beteiligt waren – das war in Bezug auf alle OG – Gesellschafter in Bezug auf alle Streitjahre der Fall – waren die Zahlungen DB- und DZ-pflichtig gem. § 22 Z 2, zweiter TS EStG 1988 (VwGH 29.6.2022, Ro 2021/15/0026).

Durch dieses Erkenntnis werden keine erkennbaren Rechtsfragen iS von Art 133 Abs 4 B-G berührt, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt. Der gegenständliche Fall erscheint als durch die RSp des VwGH hinreichend geklärt (VwGH 29.6.2022, Ro 2021/15/0026 ;vgl. VwGH vom 24.11.2016, 2013/13/0046).

Klagenfurt am Wörthersee, am 14. April 2023