

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** über die Beschwerde vom 6.10.2016

der Bf Bf2 GmbH , vertreten durch die Glatzhofer & Matschek Steuerberatungsgesellschaft mbH, Klagenfurt , gegen die Bescheide des Finanzamtes F A vom 13.9.2016 (Gesamtrechtsnachfolger und Amtspartei FA FA) betreffend Festsetzung Dienstgeberbeitrag und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2013-2015

nach am 1.2.2023 durchgeführter mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

2013:

Die bekämpften Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und der festgesetzte Dienstgeberbeitrag und der festgesetzte Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag betragen:

2013	
Bemessungsgrundlage	1,085.931,33 €
DB 4,5%	48.866,91 €
DZ 0,41%	4.452,32 €

2014:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2014 und gegen den Bescheid betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2014 wird abgewiesen

2015:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2015 wird abgewiesen.

Der bekämpfte Bescheid betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2015 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und der festgesetzte Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2015 betragen:

2015	
Bemessungsgrundlage	1,206.628,88 €
DZ 0,41%	4.947,18 €

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art 133 Abs 4 B-VG gegen dieses Erkenntnis ist nicht zulässig (§ 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.

Am 19.5.2006 schloss die Bf mit der BM1 & BM2 OG (abgekürzt mit „OG“) die folgende „Managementvereinbarung“:

Die Tätigkeit der OG umfasse insbesondere die Unterstützung der laufenden Geschäftsführung. Das vereinbarte Entgelt betrage 6.000 € + 20% USt pro Monat

Am 1.6.2015 wurde dieser Vertrag in Bezug auf das vereinbarte Entgelt abgeändert, die übrigen Vereinbarungen blieben dieselben:

Der Vertrag gelte ab 1.1.2014. Grundlage für die Verrechnung sei ein Basisbetrag von 36.000 € pro Jahr plus 0,5% des erzielten Umsatzes lt. Bilanz (Managementvertrag vom 1.6.2015).

Auf Grund einer Außenprüfung (AP) ging das FA davon aus, dass die der OG bezahlten Entgelte den OG-Gesellschaftern zuzurechnen seien, und unterwarf die bezahlten Entgelte der DB- und DZ-Pflicht (AP-Bericht vom 13.9.2016).

Bericht des Finanzamtes (FA) über das Ergebnis der Außenprüfung (AP-Bericht) vom 13.9.2016, Beilage zur Niederschrift (NiS):

Am 19.5.2006 sei eine Managementvereinbarung abgeschlossen worden. Als Entgelt (Managementbetrag) sei ein Betrag von 6000 € + 20% USt vereinbart worden. Am 1.6.2015 sei diese Vereinbarung geändert worden. Es sei ein Basisbetrag in Höhe von 36.000 € pro Jahr plus 0,5% vom erzielten Umsatz lt. Bilanz als Entgelt vereinbart worden. Es sei eine monatliche Akontierung des Managementbetrages in Höhe von 6.000 € plus 20% USt vereinbart worden.

Die OG könne im Hinblick auf die betreffende Tätigkeit selbst Marktchancen nicht nutzen und verfüge über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb.

Das FA stellt e die folgenden Zahlungen fest:

Lt. Konto ***1***

Managementkosten	2013	2014	2015
Bf Bf2 GmbH	84.000 €	69.600 €	61.162,22 €
Dienstgeberbeitrag DB	3.780 €	3.132 €	2.752,30 €
Zuschlag DB	344,40 €	285,36 €	250,77 €

Am 13.9.2016 ergingen die bekämpften Bescheide (DB 2013-2015, DZ 2013-2015).

Mit Beschwerde vom 6.10.2016 (Einlaufstempel 10.10.2016) brachte die Beschwerdeführerin (Bf) vor:

Die OG sei 2006 gegründet worden, um **Beratungen** im Baugewerbe anbieten zu können (S. 2). Der grobe Umfang der vereinbarten Beratungen sei in den Managementverträgen dargelegt worden.

Die OG bestehe aus mehreren Mitunternehmern; die persönliche Leistungserbringung durch die OG decke sich nicht mit den Geschäftsführern der GmbH.

Die Struktur der OG und deren Betriebsmittel seien durch das FA nicht überprüft worden.

In den Gesellschaften des Konzerns gebe es unterschiedliche Beteiligungsverhältnisse; zudem fungierten auch dritte Personen als Geschäftsführer. Diese Geschäftsführer seien auch für die operative Geschäftsführung verantwortlich und hätten das selbstständige Vertretungsrecht.

Die Bf fasse zusammen (S. 3, 4):

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

Es gebe keine Personenidentität zwischen den Geschäftsführern der operativen Gesellschaften mbH und den Mitunternehmern der OG.

Es bestehe eine einwandfreie, schriftlich dokumentierte Vertragsgestaltung, die seit **2006** durchgängig verfolgt werde (S. 4).

Am 16.11.2017 erließ das FA einen Ergänzungsauftrag mit folgendem Inhalt:

....

7. Welche konkreten Leistungen seien von der OG an die Gesellschaft erbracht worden und an diese verrechnet worden? Habe es detaillierte Honorarabrechnungen gegeben? Es werde um Vorlage dieser Honorarabrechnungen ersucht. Sollte es detaillierte Honorarabrechnungen nicht gegeben haben, werde um detaillierte Darstellung der erbrachten Leistungen ersucht.

....

Die Bf replizierte mit Schreiben vom 4.12.2017:

...

Ad 6 (richtig: Pkt 7). Die Bf verweise auf die Beschwerdeausführungen und den Managementvertrag.

Die Bf replizierte ferner mit Schreiben vom 15. Jänner 2018:

1.) außersteuerliche Gründe, Entwicklung der Firmengruppe:

Die Bf Baugruppe habe über den Zeitraum von 11 Jahren ein entsprechendes Wachstum erfahren. Im Rahmen der Strukturierung der Baugruppe sei die OG als Stabsstelle eingesetzt worden. Die OG habe Managementaufgaben übernommen.

2.) Die Tätigkeiten der OG für die einzelne Gesellschaften mbH wurden wie folgt dargestellt:

Strategieplanung, Erarbeitung neuer Geschäftsfelder

Mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 25.1.2018 wurde die Beschwerde abgewiesen.

Das FA stellte fest:

Die OG verfüge über keine eigene Infrastruktur, sie beschäftige keine Arbeitnehmer (S. 2).

-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 hätte können (S. 2).

-Faktisch hätte *nur der Geschäftsführer der Bf die Möglichkeit, Marktchancen* zu nützen, nicht aber die OG (S. 3). Daher sei der Geschäftsführer der Bf nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt das Zurechnungsobjekt der an die OG bezahlten Managementvergütungen.

-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).

Daher seien diese Honorare Vergütungen des Geschäftsführers gem. § 22 Z 2 EStG 1988. Sie seien daher in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen (S. 3).

Vorlageantrag 20.2.2018:

Die OG sei gegründet worden (S. 2), um **Beratungen** im Baugewerbe anbieten zu können.

Wenn der Prüfer es für wesentlich erachte (S. 3), dass die Gesellschafter der OG in einzelnen Gesellschaften auch Geschäftsführungstätigkeiten ausübten, übersehe er, dass auch Nicht-Gesellschafter als Geschäftsführer in den operativen Gesellschaften fungierten und diese auch die operativen Geschäfte leiteten.

Es gebe

- die notwendigen Betriebsmittel (KFZ; Sozialversicherungsbeiträge) in der OG;
- keine Personidentität zwischen den Geschäftsführern der operativen Gesellschaften und den Mitunternehmern der OG;

Die von den OG – Gesellschaftern erbrachten Dienstleistungen (S. 4) seien nicht die Aufgaben, die der Geschäftsführer für die Verwirklichung des Unternehmenszwecks regelmäßig erbringe. Für die nach außen hin regelmäßige Tätigkeit seien durch die Bf eigens Geschäftsführer bestellt worden, die für die regelmäßige organschaftliche Vertretung zur Verfügung stünden. Die Bezüge dieser Geschäftsführer seien den Lohnnebenkosten unterworfen worden. Diesen eigens bestellten Geschäftsführern sei in der Regel die Möglichkeit geboten worden, einen Anteil an der Bf zu erwerben.

Die Aufgaben, die die OG erbringe, seien losgelöst von den regelmäßigen Geschäften erfolgt (S. 4, 5).

Die durch das FA in Bezug auf das Jahr 2013 festgestellte verdeckte Ausschüttung (12.000 €) sei nicht beachtet worden (S. 5).

Die Bf beantragte, die Bemessungsgrundlagen für den DB und DZ (lt. bekämpften Bescheiden 2013-2015 pro Jahr 84.000 €, 69.600 € und 61.162,22 €) in Bezug auf die Managementvereinbarung mit Null festzusetzen (S. 5).

Beschwerdevorlage des FA vom 21.3.2018 betreffend DB und DZ 2013-2015

Der erste Strategie sei als Gesellschafter- Geschäftsführer (GF) für die Bf tätig gewesen. Einen schriftlichen Geschäftsführervertrag gebe es nicht.

Zwischen der Bf und der OG, an der der erste Strategie wesentlich beteiligt sei, bestehe eine schriftliche Managementvereinbarung. Entsprechend dieser seien von der OG für die Bf laufende Geschäftsführungsaufgaben zu erbringen, für die die Bf der OG Honorare bezahle. Der erste Strategie erhalte durch die Bf keine Vergütungen für seine Geschäftsführungstätigkeiten, sondern nur Gewinnanteile aus der OG.

Die der OG übertragenen Aufgaben seien tatsächlich vom ersten Strategen höchstpersönlich erbracht worden. Diese Tätigkeiten seien diesem unmittelbar zuzurechnen.

In der mündlichen Verhandlung vom 12.5.2021 im Verfahren der Bf B (diese demselben Konzern zugehörige GmbH ist der bf GmbH vergleichbar) wurde vorgebracht:

Der steuerliche Vertreter (StB) brachte vor:

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

Zu den Betriebsmitteln werde auf die EA-Rechnungen der OG und die Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter der OG verwiesen (NiS Bf BAU 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 (NiS Bf B S.3, 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 Bf B 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 Bf-Gruppe) verlassen und mich nach Hause ins Heimbüro begeben?“ Das werde wohl nicht so sein (NiS S. 5).

Die Bf B brachte in der mündlichen Verhandlung betreffend die Bf B 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. Bf B 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 (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 (NiS 2.6., S. 11).

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. (NiS. 2.6., S. 10).

Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf B 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. Bf B 2.6., S. 5)

Sie hätten in Stadt3H eine Immobilie 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 Bf B:

FA: Zum Einwand mangelnder Personensidentität: Eine solche liege nicht 1:1 vor (NiS. Bf B2.6., S. 4).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf B (= OG-Gesellschafter) sei für die GmbH nicht nur beratend, sondern auch operativ tätig gewesen, aber er sei dafür nicht entlohnt worden (NiS S. 7).

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).

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).

Mündliche Verhandlung vom 6.7.2021 in der Sache der Beschwerde der Bf3 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. 6.7.2021, S. 1 und 2).

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. 6.7.2021, 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. 6.7.2021, S. 2).

Gemäß Managementvereinbarung 2015 sei eine Erfolgsprämie vereinbart worden; diese sei dann ab 1.1.2014 ausbezahlt worden (NiS.6.7.2021, S. 4).

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).

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 6.7.2021, 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.6.7.2021, S. 5).

Er selbst sei für die strategische Ausrichtung des Konzerns im TA Raum zuständig, der 1.Strategie sei für die strategische Ausrichtung in Stadt3H zuständig. Es sei ihr Plan gewesen, Juniorpartner einzuschulen, und dafür zu sorgen, dass diese das operative Tagesgeschäft übernehmen könnten. Z.B. sei Ing. Fremdgeschäftsführer1 bereits damals Geschäftsführer der Bf4 GmbH gewesen (NiS 6.7.2021,S. 5).

...

Der erste Strategie habe in Stadt3H den Markt aufgebaut, er habe dort das Geschäftsfeld „X-Häuser“ erschlossen, Er selbst, dh der zweite Strategie betreue den TA Markt; hier würden größere Häuser an den EXNn gebaut, das sei das wichtigste Marktsegment (NiS. 7, 2.Strategie).

Sein Tagesablauf sehe so aus: Er fahre zunächst zum Standort, 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.

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.

Die OG sei dazu da, um neue Geschäftsfelder zu akquirieren (NiS. 6.7.2021, S. 6, 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.6.7.2021,S. 9).

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 BF2 - Hut . Er habe nur den Bf - Hut auf (NiS S. 9 , 2.Strategie).

Baumeister Ing. Fremdgeschäftsführer¹ führte zur Arbeitsteilung zwischen dem 2.Strategen und ihm selbst aus: Er habe die operative Geschäftsführung der Bf3 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)

Im Juli 2021 wurden durch die steuerliche Vertreterin die Jahresabschlüsse der OG 2013-2015 dem BFG vorgelegt.

Mit Erkenntnis des BFG vom 27.7.2021, RV/4100118/2018 wurde der Beschwerde stattgegeben. Sodann brachte das FA FA mit Eingabe vom 27.9.2021 eine Amtsrevision ein. Mit Beschluss des BFG vom 5.11.2021, RR/4100018/2021 wurde das Erkenntnis des BFG vom 27.7.2021 aufgehoben (Klaglosstellung). Der VwGH erklärte die Revision als gegenstandslos geworden und stellte das Verfahren mit Beschluss vom 14.7.2022, Ro 2021/15/0020 ein.

Mit Bedenkenvorhalt vom 19.8.2022 wurde der Bf mitgeteilt, dass die Managementvereinbarung vom 19.5.2006 in Bezug auf die Höhe des vereinbarten Entgeltes im Zeitraum 2013 – 2014 nicht eingehalten worden sei.

Allerdings habe die Abweichung zur vertraglich vereinbarten Zahlung in Bezug auf 2014 nur 3,33 % der vertraglich vereinbarten Zahlung (72.000 € pro Jahr) betragen.

Die Bf wurde aufgefordert, rechnerisch nachzuweisen, dass die Bf in Bezug auf das Jahr 2015 die Entgeltzahlungsverpflichtung lt. Managementvereinbarung vom 19.5.2006 und lt. Managementvertrag vom 1.6.2015 eingehalten habe.

Die Bf beantwortete diesen Vorhalt und Ergänzungsauftrag vom 22.8.2022 mit Schreiben vom 14.11.2022 mit mehreren Beilagen.

Im Laufe der Jahre seien Adaptierungen des Stundensatzes und der Stundenanzahl vorgenommen worden.

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 (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 Bf - Gruppe betreffend die vGA gegeben. Es sei der Prüferin damals auch keine Anpassungsvereinbarung vorgelegt worden.

Mündliche Verhandlung betreffend die bf GmbH vom 1.2.2023:

FA: Es sei nicht nachvollziehbar, warum das Vorbringen über die angeblichen Anpassungen erst jetzt erstattet werde. Zudem habe die Bf keine klaren Leistungsabrechnungen und keine Stundenaufzeichnungen vorgelegt (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.

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.

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.

Erwägungen des BFG über die Beschwerde:

A.) Feststellungen und Rechtsfolgen für den Zeitraum 1.1.2013-31.12.2013:

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

Die Gesellschafter der Bf (Ing. LA BM1 – 1.Strategie; Ing. KH BM2- 2.Strategie und KE BM1 – 3.Strategie, in weiterer Folge auch „die 3 Strategen“ genannt) gründeten und beherrschten ab 1991 die folgenden Gesellschaften mbH:

1991.....Bf Bauholding GmbH (FN FN1 t) (abgekürzt Holding= Muttergesellschaft)

2004.....Bf3 GmbH (FN FN2 p)

2005.....Bf B (FN FN3 x)

2005.....bf Bf Bf2 GmbH (FN4 i)

2005.....Bf Bf4 GmbH FN5 h

2006.....Bf BF2 GmbH (FN6 i)

a.) An der Holding (= Muttergesellschaft) 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 nur bis 30.12.2011 Geschäftsführer der Holding.

b.) An der Bf3 waren im Streitzeitraum beteiligt:

28.000.....GR Bf BF7 mbH & Co KG (FN FN7 z) (jedenf. 1.1.08-.....27.9.11)

25.900.....Bf Bauholding GmbH ab 28.9.2011 bis jedenfalls Ende 2015

3.500.....Dr. NH UW (1.1.2008-31.7.2011)

3.500.....Dr. NH ZL (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 Bf3 waren der erste Strategie und der zweite Strategie bis 27.9.2011. Ab 28.9.2011 war nur noch der zweite Strategie Geschäftsführer jedenfalls bis Ende 2015. Es gab in dieser Gesellschaft bis zum 23.10.2016 keinen Fremdgeschäftsführer.

An der GR 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 Bf B, vertreten durch ihren einzigen Gesellschafter-Geschäftsführer (jedenfalls 1.1.2008 – 10.6.2012), dem **1.Strategen**.

c.) Bf B

Die drei Strategen gründeten die Bf B (damalige Firma: Bf B) 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 auch der zweite Strategen als Gesellschafter-Geschäftsführer tätig.

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 Bf B und Holding).

Ab 27. September 2011 verteilten sich die Anteile an der Bf B 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 die
.....Holding GmbH)

0,3333%.....2.Strategie (140 €) (+ 24,42% mittelbar, dh 33% von 74%- über die
.....Holding 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 Bf B beteiligt:

50,4933%.....erster Strategie

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

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

d.) An der Bf Bf4 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. EM Fremdgeschäftsführer1 (jedenf. 1.1.2008-12.4.2010)

9.100 €.....Ing. EM Fremdgeschäftsführer1 (13.4.2010-8.2.2015)

8.400 €.....Ing. EM Fremdgeschäftsführer1 9.2.2015 bis jedenfalls 31.12.2015

35.000 €.....Summe

Geschäftsführer der Bf Bf4 GmbH sind der zweite Strategie und Ing. EM Fremdgeschäftsführer1 (beide jedenfalls seit 1.1.2008-jedenfalls 31.12.2015. Seit 6.8.2014 bis jedenfalls 31.12.2015 ist auch Herr DI (FH) NH FG2 Geschäftsführer.

e.) An der Bf BF2 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. DO UH (jedenf. 1.1.2008-12.4.2010)

9.100 €.....Ing. DO UH (13.4.2010-25.1.2015)

8.400 €.....Ing. DO UH (ab 26.1.2015 bis jedenfalls Ende 2015)

35.000 € ...Summe

Geschäftsführer der Bf BF2 GmbH waren der erste Stratege (jedenfalls 1.1.2008 –Dezember 2021) und **Ing. DO UH** (jedenfalls seit 1.1.2008-jedenfalls 31.12.2015). Seit 4.8.2014 bis jedenfalls 31.12.2015 ist auch Herr DI GO IE Geschäftsführer.

2.) Gründung der bf GmbH 2005 am 4.8.2005

An der bf Bf BF2 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 €.....AA ES (seit 26.1.2015)

35.000 €...Summe

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

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

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

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

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

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

Prokurist der bf GmbH war AA ES (26.9.2011-31.7.2014).

Geschäftsführer der bf GmbH war auch AA ES (seit 1.8.2014 bis jedenfalls 31.12.2015).

3.) Gründung der BM1 & BM2 OG 2006 (FN FN8 y) (abgekürzt „OG“)

a.) Gesellschafter der OG (= erster und zweiter Stratege) – 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 betreffend die Bf B 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) OG 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, geb. 2.2.1957, 2.Strategie, geb. 8.11.1965 und 3.Strategie, geb. 13.9.1950 (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. Das blieb jedenfalls bis Ende 2015 so (Firmenbuchauszug OG; JA OG 2012-2015, S. 1)

bb.) Managementverträge und deren tatsächliche Durchführung

Siehe auch unten ee.)

Aaa.)die Verträge:

Sogleich nach der Gründung der OG schloss die bf GmbH, ein Bauunternehmen, am 19. Mai 2006 mit der OG einen Managementvertrag mit dem folgenden Inhalt ab – gleichartige Managementverträge schloss die OG auch mit allen anderen 5 Konzerngesellschaften (ebenso

Bauunternehmen) ab (Gesellschafter-Geschäftsführer in NiS. 7.7.2016; FA NiS Bf B 2.6.2021, S. 7; Vorlageantrag, S. 3-5):

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, der Abwicklung von Baustellen, der Personalrekrutierung und Personalführung, Unterstützung des laufenden Controllings). Die Koordination mit dem operativen Geschäftsführer betreffend die Aufteilung der Tätigkeiten sei laufend vorzunehmen. (Managementvereinbarung vom 19.5.2016).

Wer wen zu führen hatte und wer wem gegenüber weisungsunterworfen war, sagten die Verträge nicht. Dh, die im Konzern tatsächlich verwirklichte Hierarchie und die im Konzern tatsächlich durchgeführte Geschäftsführung wurde in den Managementvereinbarungen nicht vereinbart.

Bbb.) Die tatsächliche Geschäftsführung:

Die tatsächlichen Tätigkeiten der Strategen, die auch Gesellschafter der OG waren, bestanden seit der Gründung der OG im Jahr 2006 in der Lenkung und Überwachung (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- und Überwachungstätigkeiten der OG-Gesellschafter waren den Geschäftsführungstätigkeiten der Fremdgeschäftsführer (Ing. Fremdgeschäftsführer1 usw), die sich jeweils nur auf eine oder zwei einzelne Konzerngesellschaften 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 Bf B 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 Bf3, S. 3, S. 5, S. 7; S. 9;).

In dieses Bild fügen sich die Aufzeichnungen der Bf auf dem Konto „Managementkosten“ ***1*** für die Jahre 2013-2015 – dieses Konto existierte bei allen Konzerngesellschaften, auch bei der bf GmbH. Die Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, erfassten auf diesem Konto alle Zahlungen, die sie an die OG 2013-2015 leisteten, und die sie als „Managementkosten“ bezeichneten. Daher müssen die Leistungen, die die Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH für diese Zahlungen erhalten haben, Geschäftsführungsleistungen sein. Zwischen „Geschäftsführung“ und „Management“ besteht kein Unterschied.

Zu den Fremdgeschäftsführern: Zum Teil gegen Ende des Streitzeitraumes, der bei der bf GmbH insgesamt (in Bezug auf die Jahre 2010-2012 hat das BFG bereits entschieden) von 2010-2015 währte, zum Teil bereits seit 2008 wurden zusätzlich zur Unterstützung der OG-Gesellschafter zu den bisher organschaftlich bestellten Gesellschafter-Geschäftsführern der Konzerngesellschaften, darunter die Bf, auch Fremdgeschäftsführer eingesetzt, die entweder überhaupt nicht oder in geringerem Ausmaß an den einzelnen Konzerngesellschaften beteiligt waren, als die OG-Gesellschafter. Dies war in der bf GmbH am 1.8.2014 der Fall (siehe oben A.2.). Dies war in der Bf B am 1.6.2012 der Fall (siehe oben A.1.). In der Bf BF2 war dies bereits seit 1.1.2008 der Fall (Siehe oben Pkt A 1). In der Bf Bf4 war dies ebenso bereits seit 1.1.2008 der Fall (Siehe oben Pkt A 1). Nur in der Bf3 GmbH gab es jedenfalls bis zum Ende des Jahres 2015 keinen Fremdgeschäftsführer (siehe oben A.1.).

Diese Fremdgeschäftsführer waren de facto [dh auf Grund der Anteilmehrheit der OG-Gesellschafter und der Gesellschafter der Holding in jeder Konzerngesellschaft und auf Grund der Bestellung der OG-Gesellschafter auch als Geschäftsführer der Holding (= Muttergesellschaft)] den Weisungen der OG-Gesellschafter unterworfen und führten die Geschäfte nur einer oder zweier Konzerngesellschaften. Somit gab es spätestens gegen Ende des Streitzeitraums in fast jeder Tochtergesellschaft (mit Ausnahme der Bf3 GmbH) der Holding, darunter die bf GmbH, eine doppelte Führungsebene: Die OG-Gesellschafter, die den ganzen Konzern, bestehend aus allen Konzerngesellschaften weit über die undeutliche Managementvereinbarung vom 19.5.2006 hinausgehend lenkten und überwachten, und darunter die Fremdgeschäftsführer, die den OG-Gesellschaftern gegenüber weisungsunterworfen waren und die jeweils nur eine oder zwei Konzerngesellschaften zu führen hatten.

Es gab im Bf-Konzern somit i d R spätestens gegen Ende des Streitzeitraums zwei Managementebenen: Die OG-Gesellschafter, die den gesamten Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, lenkten und überwachten, und die Fremdgeschäftsführer (Ing. Fremdgeschäftsführer1 u.a.), von welchen jeder nur eine oder zwei GmbHs lenkte und überwachte, und dabei den OG – Gesellschaftern gegenüber weisungsunterworfen war.

Die tatsächlichen Tätigkeiten, die die Strategen (=Gesellschafter der OG) für die Konzerngesellschaften (darunter auch die Bf) durchführten, bestanden im Wesentlichen in Lenkungsaufgaben [Lenkung und Überwachung 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 Bf B 2.6.2021, S.3, S. 5-9, S. 11, S. 12 Bf B ;

2.Strategie, NiS 6.7.2021 Bf3 , S. 3,S. 5, S. 7;S. 9;], nicht in beratenden Tätigkeiten.

In dieses Bild fügen sich die organschaftlichen Bestellungsverhältnisse und Beteiligungsverhältnisse: Jeder der im Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften tätigen zwei Strategen war nicht nur Gesellschafter der OG (siehe OG-Vertrag, Siehe

Firmenbuchauszug OG), sondern auch-zusammen mit den beiden anderen Strategen-beherrschender Gesellschafter – Geschäftsführer der alle Tochtergesellschaften beherrschenden Holding (= Muttergesellschaft) und auch Gesellschafter-Geschäftsführer mindestens einer der Tochtergesellschaften der Holding, darunter auch die bf. GmbH (siehe oben Pkt 1 und 2).

Jeder der im Konzern tätigen zwei Strategen war nicht nur Gesellschafter der OG, sondern auch- zusammen mit den beiden anderen Strategen- beherrschender Gesellschafter jeder Konzerngesellschaft.

Die Tätigkeiten der Strategen zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den einzelnen Konzerngesellschaften, dienten jedenfalls der Lenkung des Konzerns und der 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 Bf3 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 seien verschränkt, dh, im Verhältnis zueinander untrennbar (FA NiS. Bf B 12.5.2021, S. 5; FA NiS Bf B 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. Bf B 2.6.2021, S. 3).

Einer der Strategen drückte diesen Sachverhalt auf Befragen, wie man denn seine Tätigkeit für jede Tochtergesellschaft des Bf-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 BF2 –Hut, ich habe nur den Bf - Hut auf*“ (NiS betreffend die mit der bf GmbH vergleichbare Bf3 GmbH 6.7.2021, S. 9). Die Strategen haben somit den gesamten Bf-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 (Geschäftsführer, die nicht Gesellschafter sind oder nur in einem Ausmaß Gesellschafter sind, welches unvergleichlich geringer ist als das Ausmaß der Beteiligung der drei Strategen, z.B. Ing. Fremdgeschäftsführer1, DI FG2, Ing. UH, DI IE, AA ES; Fr. Mag. BM1-SR) waren nur für eine oder zwei Tochtergesellschaften tätig.

Die OG hat auf Grund jedes Managementvertrages durchaus vertragskonform den weitaus überwiegenden Großteil der Kosten jedes Strategen bezahlt, die bei diesen Tätigkeiten

(Lenkung und Überwachung der Konzerngesellschaften) angefallen sind (insbesondere KFZ-Kosten, vgl. NiS Bf B 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. Bf B, 2.6.2021 S. 6- S. 9; Gesellschafter-Geschäftsführer NiS. Bf B 2.6.2021 S. 6; Richter NIS Bf B 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: Die OG hat im engen zeitlichen Zusammenhang mit allen diesen Tätigkeiten (Lenkungs- und Überwachungstätigkeiten der Strategen zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften) beträchtliche Zahlungen von den Konzerngesellschaften erhalten. Z.B. erhielt die OG von der Bf im Zeitraum 2010-2012 durchschnittlich 106.166,67 € im Jahr und durchschnittlich 8.847,22 € pro Monat (Konto ***1*** 2010-2012):

Zahlungen	Jahr
101.500 €	2010
126.000 €	2011
91.000 €	2012

(Konto ***1*** 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. ***1*** 2013-2015)

In Bezug auf das Jahr 2013 sind die Zahlungen der bf GmbH an die OG in Höhe von 12.000 € (BP-Bericht vom 23.6.2015 betreffend die bf GmbH für 2012 und 2013) durch das FA rechtskräftig als verdeckte Ausschüttung festgestellt worden.

Die anderen Konzerngesellschaften zahlten damals Beträge in gleicher Größenordnung. So erhielt die OG von allen Konzerngesellschaften im Zeitraum 2013-2015 jährlich zumindest 382.500 € für die von den OG-Gesellschaftern geleisteten Konzernlenkungsleistungen (Jahresabschlüsse OG 2013-2015).

In dieses Bild fügt sich, dass diese Beträge von allen Konzerngesellschaften, darunter die Bf, von deren Konten (Konto ****1****) mit den Bezeichnungen „Geschäftsführungskosten“ (2010-2012) oder „Managementkosten“ (2013-2015) an die OG überwiesen wurden (Bericht über die Außenprüfung, S. 2; Konto ****1**** der Bf für die Jahre 2010-2015). Die Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, sahen daher diese Zahlungen tatsächlich als Abgeltung von Geschäftsführungsleistungen an. Zwischen den Begriffen „Management“ und „Geschäftsführung“ besteht kein substantieller 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 Geschäftsführungsleistungen.

All dies indiziert:

Die durch die Konzerngesellschaften, darunter die Bf, an die OG bezahlten Entgelte dienen jedenfalls der Abgeltung aller Lenkungs- und Überwachungsleistungen der OG-Gesellschafter (=Strategen) für alle Konzerngesellschaften.

Die OG verfügte in den Jahren 2010-2015 über keine Baumeisterkonzession. Die OG-Gesellschafter verfügten aber über diese Konzession.

cc.) die handelnden Personen

Die OG sagte bereits im Managementvertrag vom 19.5.2006 zu, die zugesagten Aktivitäten der OG 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 lt. Managementvertrag 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

101.500 €	2010
126.000 €	2011
91.000 €	2012

(Konto ***1*** Geschäftsführungskosten 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 2013-2014 an die OG betrug jeweils lt. Konto ***1*** Geschäftsführungskosten (ab 2013 „Managementkosten“) :

84.000 € + 20% USt.....2013 (Konto ***1***)

69.600 € + 20% USt.....2014 (Konto ***1*** Managementkosten)

In Bezug auf das Jahr 2015 gab es allerdings jedenfalls eine die Entgeltvereinbarung vom 19.5.2006 abändernde Vereinbarung (Managementvertrag vom 1. Juni 2015). Diese abändernde Vereinbarung galt entgegen dem Vertragstext vom 1.6.2015 aus steuerlicher Sicht jedenfalls noch nicht für das Jahr 2014, da sie erst im Jahr 2015 abgeschlossen worden ist, und da rückwirkende Vereinbarungen steuerrechtlich nicht wirksam sind (§ 4 Abs 2 Z 2 BAO; Ritz, BAO, 6. Auflage, § 4 TZ 11 m w N).

61.162,22 € + 20% USt.....Zahlungen an die OG 2015 (Konto ***1***;) (ebensoAußenprüfungsbericht vom 13.9.2016 betreffend L DB DZ 2013-.....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 Bf B 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 BF2 GmbH vom 25.6.2015, TZ 1 BP-Bericht betreffend Bf4 GmbH vom 25.5.2015).

Im Gegenteil: Der StB brachte in der mündlichen Verhandlung vom 6.7.2021 betreffend die Bf3 GmbH, eine mit der Bf vergleichbare Tochtergesellschaft vor (NiS. Bf3 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:

Bf B

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.

BF2 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.

Bf4 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 Bf - Konzerns (Holding, Bf2, Bf B, BF2 , Bf4, Bf3) 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 Bf3 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 Bf B, die Bf2 GmbH die Bf4 GmbH und die BF2 GmbH vom Juni 2015).

In dieses Bild fügt sich: Auch der Steuerberater äußerte sich in der mündlichen Verhandlung betreffend die mit der Bf vergleichbare Bf3 GmbH zum Thema der Abänderung der Entgeltvereinbarung aus der Managementvereinbarung, und erwähnte dabei nur die abändernde Vereinbarung vom 1.6.2015 (NiS Bf3 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 Bf B vorgebracht, (NiS 2.6.2021 Bf B, 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 Bf B 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 Bf B 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 7, 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 Bf3 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 2014 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 7, 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 Bf3 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 Bf3, 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 und Überwachung (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 2.6.2021, S. 5, S. 7, S. 9, S. 11, S. 12; Aussagen 2.Strategie, NiS 6.7.2021 Bf3, S. 3, S. 5, S. 7; S. 9; .

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 Bf3 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... seien verschränkt, dh, im Verhältnis zueinander untrennbar“* (FA NiS betreffend die mit der bf GmbH vergleichbaren Bf B 12.5., S. 5; FA NiS Bf B 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 Bf-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 BF2 – Hut, ich habe nur den Bf - Hut auf“* (NiS betreffend die mit der bf GmbH vergleichbare Bf3 6.7.2021, S. 9). Die Strategen haben somit den gesamten Bf-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 Konzernlenkungsaktivitäten 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.) spätes Vorbringen betreffend Anpassungen:

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) dem FA 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 2009-2014 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 2009-2014 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

Siehe oben **bb.)**

Die Gesellschafter der OG haben Lenkungstätigkeiten (Schreiben vom 22.9.2016; Pkt 3.a.bb) 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- und Überwachungstätigkeiten 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, (Schreiben des StBs vom 22.9.2016) für die Bf und die übrigen Konzerngesellschaften erbracht worden (Vorlageantrag, S. 5):

- Lenkung des ganzen Konzerns, bestehend aus allen Konzerngesellschaften, darunter die Bf, Überwachung der Führung der Geschäfte der Konzerngesellschaften, darunter die Bf (2.Strategie, NiS. 6.7.2021 Bf3 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 Bf3 GmbH, S. 5; Vorlageantrag, S. 4; NiS.Bf B 2.6.2021, S. 11 und 12);

- Bankenverhandlungen, Cash Management betreffend die Konzerngesellschaften, darunter die Bf (2.Strategie, NiS. 6.7.2021 Bf3 GmbH, S. 5; Vorlageantrag, S. 4).

Die OG Gesellschafter waren auf Grund dieser regelmäßigen Tätigkeiten im Zeitraum 2006-2015 in das betriebliche Geschehen des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, eingegliedert.

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) 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 ***1*** 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 = beherrschende Gesellschafter der Bf und der übrigen Konzerngesellschaften) bestanden in der Lenkung und Überwachung (Schreiben des StBs vom 22.9.2016) des gesamten Konzerns (2.Strategie NiS 6.7.2021, Bf3 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. Bf B 12.5.2021, S. 5; FA NiS Bf B 2.6.2021 S. 6 und 7; Vorbringen des StB NiS Bf B 2.6.2021, S. 3; Vorlageantrag, S. 3; Schreiben des StBs vom 22.9.2016; NiS 2.Strategie vom 6.7.2021, Bf3 GmbH, S. 5).

Die Lenkungsaktivitäten 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: „Bf BF7 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 Bf B 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 Bf B 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 Bf B 2.6., S. 13; NiS. 7.7.2016 1.Strategie; BVE S. 2).

bb.) Hiezu 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 2013- 31. Dezember 2013:**4.1.) Zurechnung der Zahlungen , die durch die bf GmbH an die OG flossen, an die OG?****Allgemeines:**

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

Die Gesellschafter der OG lenkten und überwachten 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 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

84.000 €	2013
----------	------

69.600 €	2014
61.162,22 €	2015

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 (2013 bis 25.1.2015) die drei Strategen beteiligt:

34%erster Strategie

33 %.....zweiter Strategie

33%.....dritter Strategie

An der bf GmbH waren damals (ab 26.1.2015 – 6.9.2019) die drei Strategen beteiligt:

32,98%erster Strategie

32,01 %.....zweiter Strategie

32,01%.....dritter Strategie

Organschaftlich bestellter Geschäftsführer der bf GmbH war damals seit 26.9.2011 bis 2016 der erste Strategie . Ab 1.8.2014 hatte die bf GmbH zusätzlich noch einen Fremdgeschäftsführer; der erste Strategie blieb bis 2016 organschaftlich bestellter Geschäftsführer (siehe oben Pkt 2).

An der OG waren damals (2013-2016) beteiligt (Siehe A.3.a.):

50%erster Strategie

50 %.....zweiter Strategie

Dies waren die Beteiligungen am Vermögen der OG. Die Gewinnbeteiligungen lauteten damals lt. Jahresabschlüssen der OG 2013-2015:

50 %.....erster Strategie

50 %.....zweiter Strategie

Die Geschäfte der OG und die Tätigkeiten, die der OG zuzurechnen waren, wurden damals durch diese zwei Gesellschafter / Strategen 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 (2013-2015) zum Teil dieselben Gesellschafter mit unterschiedlichen Beteiligungsverhältnissen beteiligt. An der bf GmbH waren die drei Strategen jeweils im Ausmaß von über 30% beteiligt, an der OG waren der erste und der zweite Strategie zu je 50% beteiligt (siehe oben Pkt 2 und 3.a.aa). Diese Managementvereinbarung und deren tatsächliche Durchführung ist daher an den Kriterien der Angehörigenrechtsprechung zu messen.

aa.) Übererfüllung der Entgeltvereinbarung

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 (2013) im Jahr allerdings wesentlich mehr, als im Managementvertrag vom 19.5.2006 vereinbart (dh mehr als 72.000 €), bezahlt, wie die folgenden Zahlungen zeigen:

84.000 € + 20% Ust.....2013 (Konto ***1***: Zahlungen der bf GmbH an die OG 2013)
Vereinbart waren in Bezug auf 2013 72.000 € (lt Managementvereinbarung 19.5.2006) ,
bezahlt wurden in diesem Zeitraum 84.000 € (Kto ***1*** für 2013).

Der Managementvertrag ist daher wegen der deutlichen Abweichung der tatsächlichen Zahlungen von der vereinbarten Höhe der Zahlungen in diesem Teil des Streitzeitraums (2013) ebenso wenig eingehalten worden, wie schon in den Jahren 2010-2012:

101.500 €	2010
-----------	------

126.000 €	2011
91.000 €	2012

(Konto ***1*** Geschäftsführungskosten 2010-2012).

bb.) Unklarheit der Managementvereinbarung, die 2013 gegolten hat:

Es ist zwischen den Parteien strittig, ob die Managementvereinbarung dem Erfordernis der Klarheit i.S. der Angehörigenrechtsprechung entspricht (NiS. Bf 1.2.2023 S. 4)

In diesem Zusammenhang wird durch das BFG festgestellt:

Es liegen eine Unklarheit der Managementvereinbarung vom 19.5.2006 und eine wesentliche Diskrepanz zwischen dem Text der Managementvereinbarung vom 19.5.2006 und dem tatsächlichen Verhalten der Gesellschafter der OG vor:

Die OG versprach den Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH in den Managementverträgen vom 19.5.2006 die *„Unterstützung der laufenden Geschäftsführung, die Unterstützung bei der Akquisition von Aufträgen, die Unterstützung bei der Abwicklung von Baustellen, Unterstützung bei der Personalrekrutierung und bei der Personalführung, auch Unterstützung des Controllings. Ebenso versprach die OG strategische Beratung beim Aufbau neuer Geschäftsfelder. Zudem versprach die OG, ihre eigenen Tätigkeiten mit den operativen Geschäftsführern zu koordinieren“*.

Wer wen zu führen hatte und wer wem gegenüber weisungsunterworfen war, sagten die Managementvereinbarungen nicht. Die im Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, tatsächlich verwirklichte Hierarchie und die tatsächliche Führung der Geschäfte des Konzerns kommt in den Managementvereinbarungen vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015- diese waren die einzigen Vereinbarungen, die mit Geschäftsführung zu tun hatten – nicht zum Ausdruck. In der Managementvereinbarung kommt nur vage zum Ausdruck, dass die OG durch die OG-Gesellschafter die Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, bei der laufenden Geschäftsführung „unterstützen“ sollte.

Die undeutliche Formulierung der Managementvereinbarungen vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 lässt bloße Assistenzleistungen der OG, die dem oder den organschaftlich eingesetzten Geschäftsführer(n) der Konzerngesellschaften, darunter die Bf (siehe oben A.2.), zu Gute kommen, ebenso zu wie typische Geschäftsführungstätigkeiten der OG für die Konzerngesellschaften oder für den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften. In beiden Fällen ist der undeutlichen Managementvereinbarung alleine nicht zu entnehmen, ob mit „Unterstützung der Geschäftsführung“ nur gemeint war, dass die OG eine Assistentin des

oder der organschaftlich eingesetzten Geschäftsführer(s) sein sollte, oder ob sie selbst durch ihre OG-Gesellschafter die Geschäfte der Konzerngesellschaften führen sollte.

In diesem Zusammenhang erscheint es zudem bemerkenswert, dass die OG nie über eine Baumeisterkonzession verfügt hat (der gegenständliche Konzern ist ein Baukonzern, bestehend aus mehreren Baufirmen, darunter die bf GmbH). Gerade die fehlende Baumeisterkonzession der OG könnte auch dazu führen, den undeutlichen Managementvertrag vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 nur als Vereinbarung von Assistenzleistungen zur Geschäftsführung zu deuten.

Auf Grund des Vertragstextes ist jedenfalls nicht erkennbar, was mit diesen vereinbarten Unterstützungen der Geschäftsführung konkret gemeint ist: Assistenzleistungen für den/die organschaftlich bestellten Geschäftsführer oder Geschäftsführungsleistungen. Eine klare Vereinbarung über die Leistungen der OG liegt daher in Bezug auf diese Jahre des Streitzeitraums nicht vor (siehe auch oben A 3.a.bb).

Die unklare Managementvereinbarung vom 19.5.2006 wird durch die tatsächliche Organisation der Geschäftsführung im Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, geradezu konterkariert:

Tatsächlich wurden die Geschäfte des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, wie folgt geführt: Die OG oder deren Gesellschafter unterstützten die Führung der Geschäfte des Konzerns nicht nur , wie dies in der Managementvereinbarung vom 19.5.2006 vereinbart worden war, sondern die OG-Gesellschafter, dh der erste und der zweite Stratege (Siehe oben A.3.), lenkten und überwachten über die Managementvereinbarung vom 19.5.2006 weit hinausgehend den ganzen Konzern, bestehend aus allen Konzerngesellschaften, dh die OG-Gesellschafter lenkten und überwachten alle Mitarbeiter des Konzerns, auch die Fremdgeschäftsführer, soweit solche eingesetzt worden sind. Dafür erhielt die OG , nicht deren Gesellschafter, die Geschäftsführungsentgelte von der bf GmbH und von allen anderen Konzerngesellschaften (A.3.a.bb, dd).

Zum Teil gegen Ende des Streitzeitraumes, der bei der bf GmbH insgesamt (in Bezug auf die Jahre 2010-2012 hat das BFG bereits entschieden) von 2010-2015 währte, zum Teil bereits seit 2008 wurden zusätzlich zur Unterstützung der OG-Gesellschafter zu den bisher organschaftlich bestellten Gesellschafter-Geschäftsführern der Konzerngesellschaften, darunter die Bf , auch Fremdgeschäftsführer eingesetzt, die entweder überhaupt nicht oder in geringerem Ausmaß an den einzelnen Konzerngesellschaften beteiligt waren, als die OG-Gesellschafter. Dies war in der bf GmbH am 1.8.2014 der Fall (siehe oben A.2.). Dies war in der Bf B am 1.6.2012 der Fall. In der Bf BF2 war dies bereits seit 1.1.2008 der Fall (Siehe oben Pkt A 1). In der Bf Bf4 war dies ebenso bereits seit 1.1.2008 der Fall (Siehe oben Pkt A 1). Nur in der Bf3 GmbH gab es jedenfalls bis zum Ende des Jahres 2015 keinen Fremdgeschäftsführer.

Diese Fremdgeschäftsführer waren de facto [dh auf Grund der Anteilmehrheit der OG-Gesellschafter und der Gesellschafter der Holding in jeder Konzerngesellschaft und auf Grund der Bestellung der OG-Gesellschafter auch als Geschäftsführer der Holding (= Muttergesellschaft)] den Weisungen der OG-Gesellschafter unterworfen und führten die Geschäfte nur einer oder zweier Konzerngesellschaften. Somit gab es spätestens gegen Ende des Streitzeitraums in fast jeder Tochtergesellschaft (mit Ausnahme der Bf3 GmbH) der Holding, darunter die bf GmbH, eine doppelte Führungsebene: Die OG-Gesellschafter, die den ganzen Konzern, bestehend aus allen Konzerngesellschaften weit über die undeutliche Managementvereinbarung vom 19.5.2006 hinausgehend lenkten und überwachten, und darunter die Fremdgeschäftsführer, die den OG-Gesellschaftern gegenüber weisungsunterworfen waren und die jeweils nur eine oder zwei Konzerngesellschaften zu führen hatten.

Die tatsächlich im Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften (A.1.) durch die OG-Gesellschafter verwirklichten Geschäftsführungstätigkeiten unterschieden sich seit Gründung der OG 2006 somit substantiell von den unterstützenden Tätigkeiten, die in der Managementvereinbarung vom 19.5.2006 zwischen der OG und jeder Konzerngesellschaft, darunter die bf GmbH, vereinbart waren. Während laut Managementvereinbarung die OG nur die Geschäftsführung jeder Konzerngesellschaft, darunter die bf GmbH, zu „unterstützen“ hatte, lenkten und überwachten die OG-Gesellschafter in Wirklichkeit den gesamten Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH.

Ursache dafür, wie die Geschäfte in den Konzerngesellschaften tatsächlich geführt worden sind,

- war somit nicht etwa die Managementvereinbarung vom 19.5.2006, später in Bezug auf das Entgelt leicht abgeändert durch den Managementvertrag vom 1.6.2015,

- sondern die tatsächlichen Machtverhältnisse im Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, die sich insbesondere aus der Mehrheitsbeteiligung der drei Strategen in jeder Konzerngesellschaft (die drei Strategen hatten gemeinsam die Mehrheit in jeder Konzerngesellschaft, vgl. A.1., 2. und 3) und aus der Bestellung jedes OG-Gesellschafters als Geschäftsführer der Holding (= Konzernmutter) und als Geschäftsführer eines Teils der übrigen Konzerntöchter ergaben. In jeder Konzerntochter war zumindest einer der OG-Gesellschafter auch als Geschäftsführer eingesetzt worden.

Die Managementvereinbarung vom 19.5.2006 wurde somit in Bezug auf die darin vereinbarte „Unterstützung der Geschäftsführung“ durch die OG-Gesellschafter nie umgesetzt, und nie ernst genommen, weil die OG-Gesellschafter unvergleichlich mehr taten, als in den Managementvereinbarungen zum Ausdruck kam; sie war daher auch deshalb im Streitzeitraum keine klare, nach außen in Erscheinung tretende Vereinbarung (vgl. VwGH 29. 6.2022, Ro 2021/15/0026).

Zwar gab es im Konzern eine Unterstützung der Geschäftsführung. Diese ging aber weder von der OG noch von den OG-Gesellschaftern, den Strategen aus, sondern von den nach und nach in einzelnen Konzerngesellschaften eingesetzten Fremdgeschäftsführern, die die OG-Gesellschafter bei der Führung der Geschäfte im Konzern wirksam entlasteten (NiS Bf3 GmbH vom 6.7.2021 S. 5). Diese tatsächlich geschehene Unterstützung der Geschäftsführung hatte jedoch nichts mit dem Managementvertrag vom 19.5.2006 zu tun.

Die OG bekam in den Jahren des Streitzeitraums von der bf GmbH und von allen anderen Konzerngesellschaften die Entgelte für Geschäftsführung des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, die Jahr für Jahr (jedenfalls 2013-2015) in jeder Konzerngesellschaft auf dem Konto ***1*** zum Ausdruck kamen, obwohl es keinen Vertrag gegeben hat, der die OG verpflichtet hätte, die Geschäfte des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, zu führen.

cc.) keine steuerlich wirksame Vereinbarung zwischen der bf GmbH und der OG

Eine klare, nach außen hin in Erscheinung tretende Vereinbarung über den Leistungsgegenstand (z.B. Vergütungen gegen „Lenkung des Konzerns, bestehend aus allen Konzerngesellschaften“) liegt daher wegen der oben festgestellten Überzahlung und wegen der undeutlichen Formulierung des Managementvertrages 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 steuerlich wirksame 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 zwei 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 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. (VwGH vom 29.6.2022, Ro 2021/15/0026; VwGH 24.9.2014/2011/13/0092; VwGH 28.5.2009, 2006/15/0360).

Die Zahlungen der bf GmbH an die OG gehen jedoch, auch soweit sie deutlich von der lt dem Text der Managementvereinbarung vereinbarten Höhe abweichen (2013), 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).

Die Zahlungen der bf GmbH an die OG sind jedoch in Bezug auf das ganze Jahr 2013 in Höhe von 12.000 € durch das FA rechtskräftig als verdeckte Ausschüttung festgestellt worden (BP-Bericht betreffend die bf GmbH für 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 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) wird verwiesen.

84.000 € + 20% USt	Zahlungen der bf GmbH an die OG 2013 (Kto ***1*** 2013)
-12.000 €	Besteuerte vGA für 2013
72.000 €	Zahlungen an die OG-Gesellschafter 2013 nach Abzug der rechtskräftig festgestellten vGA für diesen Zeitraum, davon zuzurechnen
36.000 €	dem 1.Strategen (50% lt. Gewinnverteilung in der OG lt. JA 2013 der OG)
36.000 €	Dem 2. Strategen (50% lt. Gewinnverteilung in der OG lt JA 2013 der OG)

b.) Rechtsfolgen:

Die Zahlungen, die von der bf GmbH an die OG geflossen sind, sind daher in Bezug auf den genannten Zeitraum (2013) jedenfalls den OG-Gesellschaftern, dh dem ersten und zweiten Strategen zuzurechnen. Da diese zwei Strategen in diesem Zeitraum regelmäßig den gesamten Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, gelenkt haben (Pkt A.3.a.bb.,ee) , waren die zwei Strategen in den geschäftlichen Organismus des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, eingegliedert. Die beiden

Strategen waren in diesem Zeitraum (2013) an der bf. GmbH wesentlich beteiligt (siehe oben Pkt A 2.). Die Zahlungen an die beiden OG-Gesellschafter unterliegen daher in diesem Zeitraum (2013) grundsätzlich der DB- und DZ-Pflicht (§ 41 Abs 2 FLAG). Die bereits rechtskräftig festgestellte und versteuerte vGA wird im Rahmen des bei der sinngemäßen Anwendung der Bestimmungen über die Wiederaufnahme geübten Ermessens abgezogen.

Damit sind die folgenden Zahlungen gemeint:

84.000 € + 20% USt	Zahlungen der bf GmbH an die OG 2013 (Kto ****1*** für 2013)
-12.000 €	Besteuerte vGA für 2013
72.000 €	Zahlungen an die OG-Gesellschafter 2013 nach Abzug der rechtskräftig festgestellten vGA für diesen Zeitraum, davon zuzurechnen
36.000 €	dem 1.Strategen (50% lt. Gewinnverteilung in der OG lt. JA 2013 der OG)
36.000 €	Dem 2. Strategen (50% lt. Gewinnverteilung in der OG lt JA 2013 der OG)
72.000 €	Zusätzliche Bemessungsgrundlage für den DB und DZ wegen der Zahlungen an die OG durch die bf GmbH, weil beide Strategen wesentlich beteiligt an der bf GmbH sind

Daraus folgt, verglichen mit der Selbstberechnung der bf GmbH ein zusätzlicher DB von 4,5%, dh von 3.240 €, und, verglichen mit der Selbstberechnung der bf GmbH ein zusätzlicher DZ von 0,41%, dh von 295,2 €.

Gesamte Bemessungsgrundlagen 2013

1,097.931,33	Bemessungsgrundlage 2013 lt. bekämpfem Bescheid vom 13.9.2016
--------------	--

-84.000 €	Abzüglich Erhöhung durch das FA 2013 (BP-Bericht 2013-2015 vom 13.9.2016, S. 2)
1,013.931,33	Bemessungsgrundlage lt. Selbstberechnung Bf für 2013
72.000 €	Erhöhung der Bemessungsgrundlage lt. BFG für 2013
1,085.931,33 €	Bemessungsgrundlage 2013 lt. BFG
48.866,91 €	DB 2013 4,5%
4.452,32 €	DZ 2013 0,41 %

4.2. Die Entscheidung der Bf, betreffend diesen Zeitraum (2013) 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 2013 hat die Bf vor Erlassung der strittigen DB- und DZ-Bescheide vom 13.9.2016 bereits einen DB und DZ erklärt, allerdings nicht in Bezug auf die Zahlungen an die OG. Dies geschah im Zeitraum zwischen dem 15.2.2013 und dem 15.1.2014 (Selbstberechnung durch die bf GmbH - Buchungen des FA zwischen dem 22.2.2013 und dem 20.1.2014 auf dem Abgabenkonto der Bf).

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

a.) Überzahlung lt. Konto Managementkosten *1*****

Erst nach der Durchführung der Selbstberechnung betreffend 2013 durch die Bf und deren Bekanntgabe gegenüber dem FA bis spätestens 15.1.2014 (lt. Abgabenkonto betreffend die Bf beim FA)

stellte sich im September 2016 bei einer Außenprüfung (BP-Bericht 13.9.2016 betreffend die Jahre 2013-2015) heraus,

-dass die Bf der OG lt. Konto Managementkosten ***1*** im Jahr 2013 84.000 € bezahlt hat, obwohl sie lt. Managementvereinbarung vom 19.5.2006 nur 72.000 € hätte bezahlen müssen. Erst bei dieser Außenprüfung im September 2016 wurde dem FA das Konto

Managementkosten ***1*** betreffend das Jahr 2013 bekannt (lt. Beilage zur NiS Schlussbesprechung vom 7.9.2016 „Prüfungsfeststellungen – ManagementkostenOG“ mit dem Hinweis auf das Konto ***1*** Managementkosten 2013-2015), daher war für das FA erstmals bei dieser Außenprüfung im September 2016 erkennbar, dass die Bf der OG 2013 wesentlich mehr bezahlt hat, als sie lt. Managementvereinbarung vom 19.5.2006 hätte bezahlen müssen.

Die Managementvereinbarung vom 19.5.2006 selbst ist dem FA seit Jänner 2014 bekannt (AP-Bericht vom 24.1.2014 für die Bf betreffend DB, DZ 2010-2012, S. 2).

b.) gesellschaftsrechtliches Nahverhältnis der Parteien des Managementvertrages:

Ferner konnte das FA erstmalig während der Außenprüfung für den Zeitraum 2013-2015 erkennen, dass es zwischen der bf GmbH und der OG auch im Jahr 2013 ein gesellschaftsrechtliches Nahverhältnis gegeben hat, weil der erste und der zweite Stratege in diesem Jahr nicht nur die Gesellschafter der OG, sondern auch zwei von drei Gesellschaftern der bf GmbH waren (siehe oben Pkt A 1, A.2.; A 3.a.aa).

c.) unklare Managementvereinbarung galt auch für 2013

Die unklare Managementvereinbarung vom 19.5.2006 selbst ist dem FA seit Jänner 2014 im Zusammenhang mit der BP betreffend DB und DZ 2010-2012 bekannt (BP-Bericht betreffend die Jahre 2010 – 2012 vom 23.1.2014 in Bezug auf die bf GmbH).

Das FA erkannte jedoch erst während dieser Außenprüfung betreffend die Jahre 2013-2015 im September 2016, dass die unklare (siehe Pkte 3. a. bb; 4.1.a.) Managementvereinbarung vom 19.5.2006 auch im ganzen Jahr 2013 zwischen den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH und der OG gegolten hat. Das FA erkannte erst während dieser Außenprüfung, dass es im Zusammenhang mit den Managementkosten der Konzerngesellschaften lt. Konto ***1*** für 2013 (dieses Konto existierte gleichermaßen für alle Konzerngesellschaften , nicht nur für die bf GmbH) auch im Jahr 2013 für alle Konzerngesellschaften und die OG nur diese unklare Managementvereinbarung vom 19.5.2006 gegeben hat (BP-Bericht vom 13.9.2016 betreffend 2013-2015 mit Beilage „Prüfungsfeststellungen“).

d.) Unklarheit der Managementvereinbarung

Der dem FA seit der Außenprüfung für L DB DZ 2013-2015 vom September 2016 erkennbare Eindruck von der mangelnden Klarheit der Leistungsvereinbarung (3.a.bb; 4.1.a.) auch in Bezug auf das Jahr 2013 (damit sind die auch im Jahr 2013 geltenden, unklar vereinbarten Leistungen der OG und ihrer Gesellschafter an alle Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, gemeint, vgl. 3.a.bb; Pkt 4.1.a) ergab sich ferner aus folgenden Umständen:

Obwohl nämlich in der auch für 2013 geltenden Managementvereinbarung vom 19.5.2006 nur undeutlich eine „Unterstützung“ bei näher bezeichneten Geschäftsführungstätigkeiten und „Beratungen“ durch die OG vereinbart waren, erkannte das FA während der Außenprüfung im September 2016 in Bezug auf die Jahre 2013-2015, dass die tatsächlichen Leistungen der OG-Gesellschafter – die OG handelte lt. Managementvereinbarung nur durch ihre Gesellschafter, sie hatte keine Angestellten- nicht nur eine Unterstützung der Geschäftsführung der Konzerngesellschaften und nicht nur Beratungen der Konzerngesellschaften waren, sondern Geschäftsführungsleistungen für alle Konzerngesellschaften.

Dies erkannte das FA erstmalig im September 2016 während dieser Außenprüfung durch Einsichtnahme in die Konten aller Konzerngesellschaften betreffend die Jahre 2013-2015 mit der Nr. ***1***, die in allen Konzerngesellschaften die Bezeichnung Managementkosten trugen, und auf welchen die Zahlungen der Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, an die OG erfasst wurden (siehe beispielhaft Konto ***1*** für 2013-2015 betreffend die bf GmbH, erstmals dem FA bekannt geworden im September 2016 während dieser Außenprüfung). Da die Konzerngesellschaften im Zeitraum 2013-2015 ihre Zahlungen an die OG als „Managementkosten“ bezeichneten, müssen sie von der OG oder ihren Gesellschaftern Managementleistungen, dh Geschäftsführungsleistungen dafür erhalten haben. Daher erkannte das FA erstmalig während dieser Außenprüfung durch Einsichtnahme in das Konto „Managementkosten“ 2013-2015 im September 2016, dass die OG-Gesellschafter für die Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH im Zeitraum 2013-2015 tatsächlich Geschäftsführungsleistungen erbracht haben, und nicht bloß die Führung der Geschäfte unterstützt haben, wie dies in der Managementvereinbarung vom 19.5.2006 noch angedeutet worden war. Dies folgt daraus, dass es keinen Unterschied zwischen „Management“ und „Geschäftsführung“ gibt (BP-Bericht vom 13.9.2016 mit der Beilage „Prüfungsfeststellungen“).

e.) weitere Indizien für die Übererfüllung der undeutlichen Managementvereinbarung durch die Gesellschafter der OG auch im Jahr 2013

Nach dieser Außenprüfung und lange nach der Durchführung der Selbstberechnung für das Jahr 2013 (15.1.2014 und davor) hat sich das Wissen des FA betreffend die stark ausgeprägte Übererfüllung der auffallend undeutlichen Managementvereinbarung vom 19.5.2006 durch die Gesellschafter der OG im Jahr 2013 weiter verfestigt: Im weiteren Verlauf des Verfahrens nach dieser Außenprüfung von 2016 sind dem FA nach und nach immer mehr Details erkennbar geworden, die dem FA bestätigt haben, dass die OG – Gesellschafter für die Konzerngesellschaften nicht bloß in Bezug auf die Führung der Geschäfte unterstützend und beratend gehandelt haben, wie dies in der Managementvereinbarung angedeutet worden ist, sondern auch im Jahr 2013 weit darüberhinausgehend den gesamten Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, gelenkt und überwacht haben:

-Im Schreiben des StB der bf GmbH vom 4.12.2017, 2. Seite kommt zum Ausdruck, dass die OG-Gesellschafter die Konzerngesellschaften nicht bloß unterstützt (so die Managementvereinbarung vom 19.5.2006), sondern vielmehr überwacht haben.

-Der zweite Strategie, einer von zwei OG-Gesellschaftern, sagte am 6.7.2021 in der mündlichen Verhandlung der mit der bf GmbH vergleichbaren Bf3 GmbH (NiS. 6.7.2021, S. 3, 5, 6,7, 9):

Er, der zweite Strategie, sei für die strategische Ausrichtung des Konzerns im TA Raum zuständig. Der erste Strategie (einer von zwei OG-Gesellschaftern) sei für die strategische Ausrichtung in Stadt3H zuständig. Es sei ihr Plan gewesen, Juniorpartner einzuschulen, und dafür zu sorgen, dass diese das operative Tagesgeschäft übernehmen könnten. Der erste Strategie habe den Markt in Stadt3H aufgebaut. Dieser habe im Stadt3Her Raum das Geschäftsfeld „X-Häuser“ erschlossen. Der zweite Strategie betreue den TA Markt.

Der Tagesablauf des zweiten Strategen sehe so aus: Er fahre zunächst zum Standort, habe aber auch meist Termine auswärts, für alle fünf bis sechs Firmen, er leite Sitzungen mit den Geschäftsführern der Gruppe (Damit sind die Fremdgeschäftsführer der Konzerngesellschaften gemeint) , Er erörtere mit den Geschäftsführern die Strategie, er fahre zu Kunden, akquiriere das Geschäft. Mit der tatsächlichen Baustellenabwicklung habe er nichts zu tun, das mache das Team der Baumeister (Anm. des BFG : Fremdgeschäftsführer) und Techniker.

Die OG Gesellschafter überlegten, wer was zu tun habe, es könne nicht jeder Geschäftsführer der Tochtergesellschaften (Anm. des BFG: Fremdgeschäftsführer) alleine diese Entscheidungen treffen, da käme nur Blödsinn heraus. Die Fremdgeschäftsführer seien eingesetzt worden, um den OG-Gesellschaftern 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 (Anm. des BFG: Fremdgeschäftsführer) geholt worden.

Die OG sei dazu da, um neue Geschäftsfelder zu akquirieren.

Auf Befragen des Gerichtes, wie man seine Tätigkeit für jede Tochtergesellschaft und für die Holding unterscheiden könne: Das könne man nicht, die Tätigkeiten gingen ineinander über. Er habe nicht einmal den Holding-Hut auf und dann den BF2-Hut. Er habe nur den Bf-Hut auf . Er sei viel im Auto, lege pro Jahr etwa 30.000 km zurück, beim ersten Strategen seien es doppelt so viele (NiS 6.7.2021, S. 3, 5, 6,7, 9).

NiS 2.6.2021 Bf B, die mit der bf GmbH vergleichbar ist, weil sie ebenso wie Bf3 GmbH und die bf GmbH eine Tochtergesellschaft der Holding GmbH ist:

StB, NiS 2.6.2021, S. 5, S. 12: *Man hat versucht, Fremdgeschäftsführer in den operativ tätigen GmbHs einzubinden, diese das Gehen und Laufen lernen zu lassen und sodann auch an der jeweiligen operativ tätigen GmbH zu beteiligen. Das ist bis 2021, in den operativ tätigen Gesellschaften so gehandhabt worden.*

StB, NiS. 2.6.2021, S. 9: *Managementtätigkeiten sind das überwiegende Gros der Tätigkeit der drei Herren. StB, NiS 2.6.2021, S. 13: In diesem Unternehmen gibt es eine Stabsstelle. In unserer speziellen Situation hat es einen Sinn gehabt, der auf eine Entscheidung im Jahr 2006 zurückgeht.... Wir haben versucht, darzulegen, warum die vertragliche Konstruktion seit dem Jahr 2006 so gewesen ist....*

Erster Strategie, NiS. 2.6.2021, S. 5: *Der Sinn und Zweck war es, dass eine Firma auf eigene Füße gestellt werden sollte und dass wir uns zurückziehen konnten. Es war das Ziel, dass die Gesellschaften alleine überleben können würden. Das war der Gedanke: Wir stellen Gesellschaften auf die Füße, die am Markt auch dann bestehen können, wenn wir nicht mehr sein werden.... Das ist der Grund für diese Konstruktion, der damals vor 15 Jahren schon entschieden worden ist.*

Erster Strategie, NiS. 2.6.2021, S. 11: *Der Gesamtumsatz seit 2006 wurde verdreifacht.*

Die Frage, ob er das darauf zurückführe, dass sie die einzelnen GmbHs allmählich in die Freiheit entlassen hätten, beantwortete der erste Strategie mit ja (NiS 2.6.2021, S. 11).

Der erste Strategie erwähnte auch mehrere Unternehmenskäufe und sagte in diesem Zusammenhang: *„Das machen wir als OG. Wir machen die Struktur für die Zukunft, damit die operativen Gesellschaften Geschäfte machen können. Das ist die Idee dahinter gewesen“* (NiS 2.6.2021, S. 11 und 12).

FA, NiS. 2.6.2021, S. 7: Es stimmt nicht, dass in jeder einzelnen GmbH nur beraten wird. Es ist ja jeder operativ tätig..... Allerdings fließen nur aus der OG Einkünfte.

f.) Schlussfolgerungen aus den obigen (e.) Angaben:

Diese Angaben des zweiten Strategen vom 6.7.2021, NiS Bf3 GmbH, S. 3,5,6,7,9, und des ersten Strategen und des StB vom 2.6.2021, NiS Bf B verstärken im Jahr 2021 den bei der Außenprüfung gewonnenen (BP-Bericht vom 13.9.2016, Beilage „Prüfungsfeststellungen“) Eindruck des FA (NiS 2.6.2021, S. 7) dass die OG-Gesellschafter den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, seit Gründung der OG 2006 (Schreiben vom 4.12.2017 2. Seite, NiS Bf Bau 2.6.2021, StB und erster Strategie S 5,7,9,11-13) bis jedenfalls 2013 und weiter bis Juli 2021 gelenkt und überwacht haben (NiS 6.7.2021, Angaben des zweiten Strategen S. 3,5,6,7,9; StB NiS 2.6.2021, S. 5, S 9, S 12, erster Strategie, NiS 2.6.2021, 11 und 12),

und nicht nur die Geschäftsführung der Konzerngesellschaften unterstützt haben, oder die Konzerngesellschaften nur beraten haben, wie dies in der unklaren Managementvereinbarung vom 19.5.2006 vereinbart worden ist. Die unklare Wortwahl in der Managementvereinbarung vom 19.5.2006 hätte die tatsächlich von Anfang an seit 2006 bis jedenfalls 2013 und weiter bis 2021 erfolgte Lenkung des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften durch die OG Gesellschafter nicht vermuten lassen. Die tatsächlichen Verhältnisse im Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, betreffend die Geschäftsführung, die dem FA erst nach der Selbstberechnung für 2013 beginnend mit den Beweisergebnissen der Außenprüfung vom September 2016 bis hin zu den Aussagen vom 2.6.2021 und 6.7.2021 bekannt wurden, unterstreichen die Unklarheit der Managementvereinbarung, von der seit dieser Außenprüfung dem FA bekannt ist, dass sie auch im Jahr 2013 gegolten hat.

g) Schlussfolgerungen betreffend die Übererfüllung der Managementvereinbarung und die Eingliederung der OG-Gesellschafter in das betriebliche Geschehen der Konzerngesellschaften, darunter die Bf

Dass die beiden OG –Gesellschafter(der erste und zweite Strategie) auch im Zeitraum 2013-2015 allen Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, Geschäftsführungsleistungen erbracht haben müssen, war dem Finanzamt erstmalig bei der BP betreffend L DB DZ 2013-2015 im September 2016 durch Kenntnisnahme des Kontos „Managementkosten....OG ***1***“ für die Jahre 2013-2015 bekannt (BP-bericht L DB DZ 2013-2015 vom 13.9.2016). Diesem Konto ***1*** „Managementkosten“ für die Jahre 2013 – 2015, das in allen Konzerngesellschaften in Bezug auf diesen Zeitraum gleichlautend ist, ist zu entnehmen, dass alle Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, an die OG 2013-2015 Zahlungen geleistet haben, die sie als Managementkosten bezeichnet haben. Daher müssen die OG-Gesellschafter in diesen Jahren den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, Managementleistungen, dh Geschäftsführungsleistungen, und daher nicht nur Unterstützungs- und Beratungsleistungen für die Geschäftsführung erbracht haben. Daher waren die OG-Gesellschafter auch in diesen Jahren in das betriebliche Geschehen der Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, integriert. Dies konnte das FA erst durch Kenntnisnahme dieses Kontos ***1*** für die Jahre 2013-2015 während dieser Außenprüfung vom September 2016 erkennen.

h.) neu hervorgekommene Tatsachen und deren Eignung zur Herbeiführung eines anders lautenden Bescheides (§ 303 Abs 1 BAO):

Wären diese Tatsachen (siehe Pkt a-g: insbesondere deutliche Überzahlungen im Jahr 2013, die wesentlich über die Zahlungen hinausgingen, die lt. Managementvereinbarung vom 19.5.2006 hätten geleistet werden müssen; Unklarheit der auch im Jahr 2013 geltenden Managementvereinbarung ; gesellschaftsrechtliches Nahverhältnis der Parteien der Managementvereinbarung auch im Jahr 2013; Eingliederung der OG-Gesellschafter in das

betriebliche Geschehen der Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH , auch im Jahr 2013) dem Finanzamt bereits zum Zeitpunkt der Selbstberechnung und deren Übermittlung an das FA (spätestens 15. Jänner 2014) bekannt gewesen, hätte das FA unverzüglich (§ 201 Abs 2 Z 1 BAO) einen Bescheid erlassen müssen, der anders gelautet hätte (§ 303 Abs 1 BAO) , als die Selbstberechnung der Bf für 2013.

Auf Grund dieser erst nach Durchführung der Selbstberechnung durch die Bf dem FA bekannt gewordenen, bereits im Jahr 2013 existenten Tatsachen (siehe oben a-g) hätte das FA erkennen müssen, dass der Managementvertrag im Jahr 2013 nicht eingehalten worden ist, und dass der auch im Jahr 2013 geltende Managementvertrag auch unklar gewesen ist, weshalb die Zahlungen der Bf an die OG , die im Jahr 2013 geleistet wurden, als vertragslose Zahlungen anzusehen gewesen wären.

Daher hätte das FA erkennen müssen, dass die OG im Jahr 2013 nur eine Zahlstelle gewesen ist. Dies hätte zur Zurechnung der Zahlungen an die damals (2013) auch wesentlich (§ 22 Z 2 EStG 1988; siehe Pkt 2, Pkt 4.1.b.) an der Bf beteiligten beiden Gesellschafter der OG führen müssen (VwGH 29.6.2022, Ro 2021/15/0026), die damals auch in das betriebliche Geschehen wegen ihrer Geschäftsführungstätigkeiten eingegliedert waren, und damit zur DB- und DZ-Besteuerung der Zahlungen (Siehe oben 3.a.bb.; 4.1.a. und b). Daher wären die Zahlungen der bf GmbH des Jahres 2013 in Höhe von 72.000 € (siehe oben 4.1.a und b) der DB- und DZ-Besteuerung zu unterwerfen gewesen.

Das FA hatte daher in Bezug auf das Jahr 2013 das Recht, davon auszugehen, dass § 303 BAO sinngemäß anwendbar ist.

Daraus ergibt sich verglichen mit der Selbstberechnung ein zusätzlicher DB von 4,5% (3.240 €) und ein zusätzlicher DZ von 0,41% (295,2 €) für das Jahr 2013.

Zur Begründung des Ermessens siehe unten C. und oben 4.1.a)

B.) Feststellungen, Rechtsfolgen in Bezug auf den Zeitraum 1.1.2014- 31.12.2015

Ab 1.1.2012 waren nur noch der 1.Strategie und der 2.Strategie Gesellschafter der OG. Die Gewinnbeteiligung in der OG lautete daher ab 1.1.2012 50:50 zwischen den beiden in der OG verbliebenen Strategen. Dies war auch im Zeitraum 2014 und 2015 so.

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 (=der erste Stratege; der zweite Stratege,) - Managementvertrag mit OG:

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?

Allgemeines:

siehe oben „A.4.1. Allgemeines“.

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 und durch den Managementvertrag vom 1.6.2015) verpflichtet, für die Bf tätig zu werden. An der bf GmbH und der OG waren in diesem Teil des Streitzeitraums (2013-2015) zum Teil dieselben Gesellschafter mit unterschiedlichen Beteiligungsverhältnissen beteiligt. An der bf GmbH waren die drei Strategen jeweils im Ausmaß von über 30% beteiligt, an der OG

waren der erste und der zweite Strategie zu je 50% beteiligt (siehe oben Pkt A.2 und A.3.a.aa). Diese Managementvereinbarung zwischen der OG und der bf GmbH und deren tatsächliche Durchführung ist daher wegen der ähnlichen Beteiligungsverhältnisse an beiden Gesellschaften 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 (2014) allerdings größenordnungsmäßig annähernd so viel bezahlt, wie dies im Managementvertrag vom 19.5.2006 vereinbart (72.000 €) worden ist:

69.600 € + 20% Ust.....2014 (Konto ***1***: Zahlungen der bf GmbH an die OG 2014)
Vereinbart waren in Bezug auf 2014 72.000 € (lt
Managementvereinbarung 19.5.2006) , bezahlt wurden in diesem
Zeitraum 69.600 € (Kto ***1*** für 2014), das ist eine unerhebliche
Abweichung von der Vereinbarung (72.000 €) von 3,33 %.

In Bezug auf das Jahr 2014 gibt es somit keine wesentliche Abweichung der tatsächlichen Zahlungen (69.600 €) der bf GmbH an die OG von den vereinbarten Zahlungen (72.000 €).

In Bezug auf das Jahr 2015 waren Zahlungen in folgender Höhe vereinbart: 36.000 € pro Jahr plus 0,5% vom erzielten Umsatz lt. Bilanz (Managementvertrag vom 1.6.2015)

7,827.157,43 €.....Leistungserlöse 2014
 -2,794.713,91 €.....Bestandsveränderung 2014
 5,032.443,52 €.....Berechnungsgrundlage 2015
 25.162,22 €.....0,5% der Berechnungsgrundlage

 25.162,22 €.....0,5% der Berechnungsgrundlage
 +36.000 €.....Basisbetrag p.a. lt. Managementvertrag vom 1.6.2015
 61.162,22 €.....für 2015 vereinbartes Honorar der OG lt. Managementvertrag
vom 1.6.2015 (Aufstellung „Umsätze alle Firmen per 31.12.2014“ als
Beilage zum Schreiben der bf GmbH vom 14.11.2022)

 61.162,22 €.....für 2015 vereinbartes Honorar der OG lt. Managementvertrag
vom 1.6.2015
 -61.162,22 €.....tatsächliche Zahlungen der bf GmbH an die OG 2015 lt Konto ***1***
für 2015 (= Beilage zum Außenprüfungsbericht vom 13.9. 2016)
 0 €.....Abweichung

Auch in Bezug auf das Jahr 2015 gibt es somit keine Abweichung der tatsächlichen Zahlungen (61.162,22 €) der bf GmbH an die OG von den vereinbarten Zahlungen (61.162,22 €) (Schreiben der StB vom 14.11.2022 mit den Beilagen: Rechnung vom 31.3.2016, Aufstellung betreffend Umsätze alle Firmen per 31.12.2014).

Es ist zwischen den Parteien strittig, ob die Managementvereinbarung dem Erfordernis der Klarheit i.S. der Angehörigenrechtsprechung entspricht (NiS. Bf 1.2.2023 S. 4)

In diesem Zusammenhang wird durch das BFG festgestellt:

Es liegen eine wesentliche Unklarheit der Managementvereinbarungen vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 und eine wesentliche Diskrepanz zwischen dem Text der Managementvereinbarungen vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 und dem tatsächlichen Verhalten der Gesellschafter der OG vor:

Die OG versprach den Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH in den Managementverträgen vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 die *„Unterstützung der laufenden Geschäftsführung, die Unterstützung bei der Akquisition von Aufträgen, die Unterstützung bei der Abwicklung von Baustellen, Unterstützung bei der Personalrekrutierung und bei der Personalführung, auch Unterstützung des Controllings. Ebenso versprach die OG strategische Beratung beim Aufbau neuer Geschäftsfelder. Zudem versprach die OG, ihre eigenen Tätigkeiten mit den operativen Geschäftsführern zu koordinieren“*.

Wer wen zu führen hatte und wer wem gegenüber weisungsunterworfen war, sagten die Managementvereinbarungen nicht. Die im Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, tatsächlich verwirklichte Hierarchie und die tatsächliche Führung der Geschäfte des Konzerns kommt in den Managementvereinbarungen vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015- diese waren die einzigen Vereinbarungen, die mit Geschäftsführung zu tun hatten – nicht zum Ausdruck. In der Managementvereinbarung kommt nur vage zum Ausdruck, dass die OG durch die OG-Gesellschafter die Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, bei der laufenden Geschäftsführung „unterstützen“ sollte.

Die undeutliche Formulierung der Managementvereinbarungen vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 lässt bloße Assistenzleistungen der OG, die dem oder den organschaftlich eingesetzten Geschäftsführer(n) der Konzerngesellschaften, darunter die Bf (siehe oben A.2.), zu Gute kommen, ebenso zu wie typische Geschäftsführungstätigkeiten der OG für die Konzerngesellschaften oder für den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften. In beiden Fällen ist der undeutlichen Managementvereinbarung alleine nicht zu entnehmen, ob mit „Unterstützung der Geschäftsführung“ nur gemeint war, dass die OG eine Assistentin des oder der organschaftlich eingesetzten Geschäftsführer(s) sein sollte, oder ob sie selbst durch ihre OG-Gesellschafter die Geschäfte der Konzerngesellschaften führen sollte.

In diesem Zusammenhang erscheint es zudem bemerkenswert, dass die OG nie über eine Baumeisterkonzession verfügt hat (der gegenständliche Konzern ist ein Baukonzern, bestehend aus mehreren Baufirmen, darunter die bf GmbH). Gerade die fehlende Baumeisterkonzession der OG könnte auch dazu führen, den undeutlichen Managementvertrag vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 als Vereinbarung von Assistenzleistungen zur Geschäftsführung zu deuten.

Auf Grund des Vertragstextes ist jedenfalls nicht erkennbar, was mit diesen vereinbarten Tätigkeiten konkret gemeint ist: Assistenzleistungen für den/die organschaftlich bestellten Geschäftsführer oder Geschäftsführungsleistungen. Eine klare Vereinbarung über die Leistungen der OG liegt daher in Bezug auf diese Jahre des Streitzeitraums nicht vor (siehe auch oben A 3.a.bb).

Die unklare Managementvereinbarung vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 wird durch die tatsächliche Organisation der Geschäftsführung im Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, geradezu konterkariert:

Tatsächlich wurden die Geschäfte des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, wie folgt geführt: Die OG oder deren Gesellschafter unterstützten die Führung der Geschäfte des Konzerns nicht nur, wie dies in der Managementvereinbarung vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 vereinbart worden war, sondern die OG-Gesellschafter, dh der erste und der zweite Stratege (Siehe oben A.3.), lenkten und überwachten über die Managementvereinbarungen vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 weit hinausgehend den ganzen Konzern, bestehend aus allen Konzerngesellschaften, dh die OG-Gesellschafter lenkten und überwachten alle Mitarbeiter des Konzerns, auch die Fremdgeschäftsführer, soweit solche eingesetzt worden sind. Dafür erhielt die OG, nicht deren Gesellschafter, die Geschäftsführungsentgelte von der bf GmbH und von allen anderen Konzerngesellschaften (A.3.a.bb, dd).

Zum Teil gegen Ende des Streitzeitraumes, der bei der bf GmbH insgesamt (in Bezug auf die Jahre 2010-2012 hat das BFG bereits entschieden) von 2010-2015 währte, zum Teil bereits seit 2008 wurden zusätzlich zur Unterstützung der OG-Gesellschafter zu den bisher organschaftlich bestellten Gesellschafter-Geschäftsführern der Konzerngesellschaften, darunter die Bf, auch Fremdgeschäftsführer eingesetzt, die entweder überhaupt nicht oder in geringerem Ausmaß an den einzelnen Konzerngesellschaften beteiligt waren, als die OG-Gesellschafter. Dies war in der bf GmbH am 1.8.2014 der Fall (siehe oben A.2.). Dies war in der Bf B am 1.6.2012 der Fall. In der Bf BF2 GmbH war dies bereits seit 1.1.2008 der Fall (Siehe oben Pkt A 1). In der Bf Bf4 war dies ebenso bereits seit 1.1.2008 der Fall (Siehe oben Pkt A 1). Nur in der Bf3 GmbH gab es jedenfalls bis zum Ende des Jahres 2015 keinen Fremdgeschäftsführer.

Diese Fremdgeschäftsführer waren de facto [dh auf Grund der Anteilmehrheit der OG-Gesellschafter und der Gesellschafter der Holding in jeder Konzerngesellschaft und auf Grund der Bestellung der OG-Gesellschafter auch als Geschäftsführer der Holding (=

Muttergesellschaft)) den Weisungen der OG-Gesellschafter unterworfen und führten die Geschäfte nur einer oder zweier Konzerngesellschaften. Somit gab es spätestens gegen Ende des Streitzeitraums in fast jeder Tochtergesellschaft (mit Ausnahme der Bf3 GmbH) der Holding, darunter die bf GmbH, eine doppelte Führungsebene: Die OG-Gesellschafter, die den ganzen Konzern, bestehend aus allen Konzerngesellschaften weit über die undeutliche Managementvereinbarung hinausgehend lenkten und überwachten, und darunter die Fremdgeschäftsführer, die den OG-Gesellschaftern gegenüber weisungsunterworfen waren und die jeweils nur eine oder zwei Konzerngesellschaften zu führen hatten.

Die tatsächlich im Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften (A.1.) durch die OG-Gesellschafter verwirklichten Geschäftsführungstätigkeiten unterschieden sich seit Gründung der OG 2006 somit substantiell von den unterstützenden Tätigkeiten, die in der Managementvereinbarung vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 zwischen der OG und jeder Konzerngesellschaft, darunter die bf GmbH, vereinbart waren. Während laut Managementvereinbarung die OG nur die Geschäftsführung jeder Konzerngesellschaft, darunter die bf GmbH, zu „unterstützen“ hatte, lenkten und überwachten die OG-Gesellschafter in Wirklichkeit den gesamten Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH.

Ursache dafür, wie die Geschäfte in den Konzerngesellschaften tatsächlich geführt worden sind,

- war somit nicht etwa die Managementvereinbarung vom 19.5.2006, später in Bezug auf das Entgelt leicht abgeändert durch den Managementvertrag vom 1.6.2015,

- sondern die tatsächlichen Machtverhältnisse im Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, die sich insbesondere aus der Mehrheitsbeteiligung der drei Strategen in jeder Konzerngesellschaft und aus der Bestellung jedes OG-Gesellschafter als Geschäftsführer der Holding (= Konzernmutter) und als Geschäftsführer eines Teils der übrigen Konzerntöchter ergaben. In jeder Konzerntochter war zumindest einer der OG-Gesellschafter auch als Geschäftsführer eingesetzt worden.

Die Managementvereinbarung vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 wurde somit in Bezug auf die darin vereinbarte „Unterstützung der Geschäftsführung“ durch die OG-Gesellschafter nie umgesetzt, und nie ernst genommen, weil die OG-Gesellschafter unvergleichlich mehr taten, als in den Managementvereinbarungen zum Ausdruck kam; sie war daher auch deshalb im Streitzeitraum keine klare, nach außen in Erscheinung tretende Vereinbarung (vgl. VwGH 29. 6.2022, Ro 2021/15/0026).

Zwar gab es im Konzern tatsächlich eine Unterstützung der Geschäftsführung. Diese ging aber weder von der OG noch von den OG-Gesellschaftern, den Strategen aus, sondern von den nach und nach in einzelnen Konzerngesellschaften eingesetzten Fremdgeschäftsführern, die die OG-

Gesellschafter bei der Führung der Geschäfte im Konzern wirksam entlasteten (NiS Bf3 GmbH vom 6.7.2021 S. 5). Diese tatsächlich geschehene Unterstützung der Geschäftsführung hatte jedoch nichts mit dem Managementvertrag vom 19.5.2006 und nichts mit dem Managementvertrag vom 1.6.2015 zu tun.

Dies kommt aus steuerlicher Sicht dem gänzlichen Fehlen der Managementvereinbarung vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 gleich (vgl. VwGH 29. 6.2022, Ro 2021/15/0026), weil die Managementvereinbarung eine Vereinbarung zwischen Parteien, die im Verhältnis zueinander ein gesellschaftsrechtliches Nahverhältnis hatten, war, weil die Vereinbarung unklar war und weil sie auch nicht so durchgeführt wurde, wie sie vereinbart worden war.

Die OG bekam in den Jahren des Streitzeitraums von der bf GmbH und von allen anderen Konzerngesellschaften die Entgelte für Geschäftsführung des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, die Jahr für Jahr in jeder Konzerngesellschaft auf dem Konto ***1*** zum Ausdruck kamen, obwohl es keinen klaren Vertrag gegeben hat, der die OG verpflichtet hat, die Geschäfte des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, zu führen.

Eine klare, nach außen hin in Erscheinung tretende Vereinbarung über den Leistungsgegenstand (z.B. Vergütungen gegen „Lenkung des Konzerns, bestehend aus allen Konzerngesellschaften“) 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 steuerlich wirksame vertragliche Vereinbarung zwischengeschaltet (dh zwischen die bf GmbH und die die Lenkungstätigkeiten im Konzern tatsächlich ausführenden Gesellschafter der OG) worden. Die Vergütungen sind daher unmittelbar den die Leistungen an die bf GmbH erbringenden Gesellschaftern der OG, den zwei Strategen zuzurechnen (vgl. 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. (VwGH vom 29.6.2022, Ro 2021/15/0026; VwGH 24.9.2014/2011/13/0092; VwGH 28.5.2009, 2006/15/0360).

Die Zahlungen der bf GmbH an die OG gehen jedoch 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).

2014

69.600 € + 20% USt	Zahlungen der bf GmbH an die OG 2014 (Kto ***1*** 2014), davon zuzurechnen
34.800 €	dem 1.Strategen (50% lt. Gewinnverteilung in der OG lt. JA 2014 der OG)
34.800 €	Dem 2. Strategen (50% lt. Gewinnverteilung in der OG lt JA 2014 der OG)

2015

61.162,22 € + 20% USt	Zahlungen der bf GmbH an die OG 2015 (Kto ***1*** 2015), davon zuzurechnen
30.581,11 €	dem 1.Strategen (50% lt. Gewinnverteilung in der OG lt. JA 2015 der OG)
30.581,11 €	Dem 2. Strategen (50% lt. Gewinnverteilung in der OG lt JA 2015 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 jedenfalls den beiden verbliebenen OG-Gesellschaftern, den zwei Strategen zuzurechnen. Da die zwei Strategen – von 2006 bis 31.12.2011 zusammen mit dem dritten Strategen- in diesem Zeitraum (2014, 2015) und auch in den Jahren davor seit 2006 regelmäßig den gesamten Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, gelenkt haben (Pkt A.3.a.bb.,ee) , 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 an der bf. GmbH wesentlich beteiligt (siehe oben A.2). 100% der Zahlungen unterliegen daher in diesem Zeitraum grundsätzlich der DB- und DZ-Pflicht.

Gesamte Bemessungsgrundlagen 2014:

1,085.600,88 €.....Bemessungsgrundlage 2014 lt. bekämpftem Bescheid vom 13.9.2016,
.....unverändert durch BFG

48.852,04 €.....DB 2014 4,5%

4.450,96 €.....DZ 2014 0,41%

Gesamte Bemessungsgrundlagen 2015:

1,206.628,88 €.....Bemessungsgrundlage lt. bekämpftem Bescheid vom 13.9.2016,
.....unverändert

54.298,30 €.....DB 4,5%

4.947,18 €.....DZ 0,41%

4.2. Die Entscheidung der Bf, betreffend diesen Zeitraum 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 bereits einen DB und einen DZ erklärt, allerdings nicht in Bezug auf die strittigen Zahlungen an die OG. Die Frage, ob eine sinngemäße Anwendung des § 303 BAO in Betracht kommt, ist daher zu erörtern (vgl. Ritz, BAO, § 201 TZ 37-38).

a.)sinngemäße Anwendung der Bestimmungen betreffend die Wiederaufnahme betreffend DB, DZ 2014

Erst nach der Durchführung der Selbstberechnung des DB und DZ durch die Bf für den Zeitraum 2014 (diese Selbstberechnung durch die bf GmbH fand lt. Abgabekonto der bf GmbH im Zeitraum zwischen **17. 2.2014** bis spätestens **15. Jänner 2015** statt) stellte sich im September 2016 bei einer Außenprüfung (BP-Bericht 13.9.2016 betreffend die Jahre 2013-2015) für das FA heraus:

aa.) gesellschaftsrechtliches Nahverhältnis der Parteien des Managementvertrages:

Zunächst konnte das FA erstmalig während der Außenprüfung erkennen, dass es zwischen der bf GmbH und der OG auch im Jahr 2014 ein gesellschaftsrechtliches Nahverhältnis gegeben hat, weil der erste und der zweite Stratege in diesem Jahr nicht nur die Gesellschafter der OG, sondern auch zwei von drei Gesellschaftern der bf GmbH waren (siehe oben Pkt A 1 – A 3).

bb.) Ferner konnte das FA erstmalig während dieser Außenprüfung erkennen, dass alle Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH auch im Jahr 2014 der OG Managementgebühren bezahlt haben (Konto ***1*** Managementkosten 2014, dem FA bekannt seit September 2016, vgl BP-Bericht vom 13.9.2016 betreffend DB, DZ 2013-2015).

cc.) unklare Managementvereinbarung galt auch für 2014

Die unklare Managementvereinbarung vom 19.5.2006 selbst ist dem FA seit Jänner 2014 im Zusammenhang mit der BP betreffend DB und DZ 2010-2012 bekannt (BP-Bericht betreffend die Jahre 2010 – 2012 vom 23.1.2014 in Bezug auf die bf GmbH).

Das FA erkannte jedoch erst während dieser Außenprüfung betreffend die Jahre 2013-2015 im September 2016, dass die unklare (siehe Pkt 4.1.a.) Managementvereinbarung vom 19.5.2006 auch im ganzen Jahr 2014 gegolten hat. Das FA erkannte erst während dieser Außenprüfung, dass es im Zusammenhang mit den Managementkosten lt. Konto ***1*** für 2014 (dieses Konto existierte gleichermaßen für alle Konzerngesellschaften, nicht nur für die bf GmbH) nur diese unklare Managementvereinbarung gegeben hat (BP-Bericht vom 13.9.2016 mit Beilage „Prüfungsfeststellungen“).

dd.) Unklarheit der Managementvereinbarung

Der dem FA seit der Außenprüfung vom September 2016 erkennbare Eindruck von der mangelnden Klarheit der Leistungsvereinbarung (4.1.a.) auch in Bezug auf das Jahr **2014** (damit sind die unklar vereinbarten Leistungen der OG und ihrer Gesellschafter an alle Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, gemeint, vgl. Pkt 4.1.a) ergibt sich ferner aus folgenden Umständen:

Obwohl nämlich in der auch für **2014** geltenden Managementvereinbarung vom 19.5.2006 nur undeutlich (siehe 4.1.a.) eine „Unterstützung“ bei näher bezeichneten Geschäftsführungstätigkeiten für die Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, und „Beratungen“ durch die OG vereinbart waren, erkannte das FA während der Außenprüfung im September 2016 in Bezug auf die Jahre 2013-2015, dass die tatsächlichen Leistungen der OG-Gesellschafter nicht nur in einer Unterstützung der Geschäftsführung der Konzerngesellschaften und nicht nur in Beratungen der Konzerngesellschaften bestanden, sondern in der Führung der Geschäfte aller Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH (BP-Bericht vom 13.9.2016 mit der Beilage „Prüfungsfeststellungen“).

Dies erkannte das FA erstmalig im September 2016 während dieser Außenprüfung durch Einsichtnahme in die Konten aller Konzerngesellschaften betreffend die Jahre 2013-2015 mit der Nr. ***1***, die in allen Konzerngesellschaften die Bezeichnung Managementkosten trugen, und auf welchen die Zahlungen der Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, an die OG erfasst wurden (siehe beispielhaft Konto ***1*** für 2013-2015 betreffend die bf GmbH, erstmals dem FA bekannt geworden im September 2016 während dieser Außenprüfung). Daher erkannte das FA erstmalig während dieser Außenprüfung im September 2016, dass die OG-Gesellschafter für die Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH im Zeitraum 2013-2015 tatsächlich Geschäftsführungsleistungen erbracht haben, und nicht bloß die Führung der Geschäfte unterstützt haben, wie dies in der undeutlichen Managementvereinbarung vom 19.5.2006 noch angedeutet worden war. Dies folgt daraus, dass es keinen Unterschied zwischen „Management“ und „Geschäftsführung“ gibt (BP-Bericht vom 13.9.2016 mit der Beilage „Prüfungsfeststellungen“).

ee.) weitere Indizien für die Übererfüllung der undeutlichen Managementvereinbarung durch die Gesellschafter der OG auch im Jahr 2014

Nach dieser Außenprüfung und lange nach der Durchführung der Selbstberechnung für das Jahr 2014 (15.1.2015 und davor) hat sich das Wissen des FA betreffend die stark ausgeprägte Übererfüllung der auffallend undeutlichen Managementvereinbarung vom 19.5.2006 durch die Gesellschafter der OG auch im Jahr 2014 weiter verfestigt: Im weiteren Verlauf des Verfahrens nach dieser Außenprüfung sind dem FA nach und nach immer mehr Details erkennbar geworden, die dem FA bestätigt haben, dass die OG – Gesellschafter für die Konzerngesellschaften nicht bloß in Bezug auf die Führung der Geschäfte unterstützend und beratend gehandelt haben, wie dies in der Managementvereinbarung angedeutet worden ist, sondern auch im Jahr 2014 weit darüberhinausgehend den gesamten Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, gelenkt und überwacht haben:

-Im Schreiben des StB der bf GmbH vom 4.12.2017, 2. Seite kommt zum Ausdruck, dass die OG-Gesellschafter die Konzerngesellschaften nicht bloß unterstützt (so die Managementvereinbarung vom 19.5.2006), sondern überwacht haben.

-Der zweite Strategie sagte am 6.7.2021 in der mündlichen Verhandlung der mit der bf GmbH vergleichbaren Bf3 GmbH (NiS. 6.7.2021, S. 3, 5, 6, 7, 9):

Er, der zweite Strategie, sei für die strategische Ausrichtung des Konzerns im TA Raum zuständig. Der erste Strategie sei für die strategische Ausrichtung in Stadt3H zuständig. Es sei ihr Plan gewesen, Juniorpartner einzuschulen, und dafür zu sorgen, dass diese das operative Tagesgeschäft übernehmen könnten. Der erste Strategie habe den Markt in Stadt3H aufgebaut. Dieser habe im Stadt3Her Raum das Geschäftsfeld „X-Häuser“ erschlossen. Der zweite Strategie betreue den TA Markt.

Der Tagesablauf des zweiten Strategen sehe so aus: Er fahre zunächst zum Standort, habe aber auch meist Termine auswärts, für alle fünf bis sechs Firmen, er leite Sitzungen mit den Geschäftsführern der Gruppe (Damit sind die Fremdgeschäftsführer der Konzerngesellschaften gemeint), Er erörtere mit den Geschäftsführern (damit sind die Fremdgeschäftsführer gemeint) die Strategie, er fahre zu Kunden, akquiriere das Geschäft. Mit der tatsächlichen Baustellenabwicklung habe er nichts zu tun, das mache das Team der Baumeister (Anm. des BFG: Fremdgeschäftsführer) und Techniker.

Die OG Gesellschafter überlegten, wer was zu tun habe, es könne nicht jeder Geschäftsführer der Tochtergesellschaften (Anm. des BFG: Fremdgeschäftsführer) alleine diese Entscheidungen treffen, da käme nur Blödsinn heraus. Die Fremdgeschäftsführer seien eingesetzt worden, um den OG-Gesellschaftern 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 (Anm. des BFG: Fremdgeschäftsführer) geholt worden.

Die OG sei dazu da, um neue Geschäftsfelder zu akquirieren.

Auf Befragen des Gerichtes, wie man seine Tätigkeit für jede Tochtergesellschaft und für die Holding unterscheiden könne: Das könne man nicht, die Tätigkeiten gingen ineinander über. Er habe nicht einmal den Holding-Hut auf und dann den BF2-Hut. Er habe nur den Bf-Hut auf. Er sei viel im Auto, lege pro Jahr etwa 30.000 km zurück, beim ersten Strategen seien es doppelt so viele (NiS 6.7.2021, S. 3, 5, 6, 7, 9).

NiS 2.6.2021 Bf B, die mit der bf GmbH vergleichbar ist, weil sie ebenso wie Bf3 GmbH und die bf GmbH eine Tochtergesellschaft der Holding GmbH ist:

StB, NiS 2.6.2021, S. 5, S. 12: Man hat versucht, Fremdgeschäftsführer in den operativ tätigen GmbHs einzubinden, diese das Gehen und Laufen lernen zu lassen und sodann auch an der jeweiligen operativ tätigen GmbH zu beteiligen. Das ist bis 2021, in den operativ tätigen Gesellschaften so gehandhabt worden.

StB. NiS. 2.6.2021, S. 9: Managementtätigkeiten sind das überwiegende Gros der Tätigkeit der drei Herren. StB, NiS 2.6.2021, S. 13: In diesem Unternehmen gibt es eine Stabsstelle. In unserer speziellen Situation hat es einen Sinn gehabt, der auf eine Entscheidung im Jahr 2006 zurückgeht.... Wir haben versucht, darzulegen, warum die vertragliche Konstruktion seit dem Jahr 2006 so gewesen ist....

Erster Stratege, NiS. 2.6.2021, S. 5: Der Sinn und Zweck war es, dass eine Firma auf eigene Füße gestellt werden sollte und dass wir uns zurückziehen konnten. Es war das Ziel, dass die Gesellschaften alleine überleben können würden. Das war der Gedanke: Wir stellen

Gesellschaften auf die Füße, die am Markt auch dann bestehen können, wenn wir nicht mehr sein werden....Das ist der Grund für diese Konstruktion, der damals vor 15 Jahren schon entschieden worden ist.

Erster Strategie, NiS. 2.6.2021, S. 11: *Der Gesamtumsatz seit 2006 wurde verdreifacht.*

Die Frage, ob er das darauf zurückführe, dass sie die einzelnen GmbHs allmählich in die Freiheit entlassen hätten, beantwortete der erste Strategie mit ja (NiS 2.6.2021, S. 11).

Der erste Strategie erwähnte auch mehrere Unternehmenskäufe und sagte in diesem Zusammenhang: *„Das machen wir als OG. Wir machen die Struktur für die Zukunft, damit die operativen Gesellschaften Geschäfte machen können. Das ist die Idee dahinter gewesen“* (NiS 2.6.2021, S. 11 und 12).

FA, NiS. 2.6.2021, S. 7: Es stimmt nicht, dass in jeder einzelnen GmbH nur beraten wird. Es ist ja jeder operativ tätig..... Allerdings fließen nur aus der OG Einkünfte.

ff.) Schlussfolgerungen aus den obigen (ee) Angaben:

Diese Angaben des zweiten Strategen vom 6.7.2021 , NiS Bf3 GmbH, S. 3, 5, 6,7, 9, und des ersten Strategen und des StB vom 2.6.2021, NiS Bf B, verstärken im Jahr 2021 den schon bei der Außenprüfung (BP-Bericht vom 13.9.2016 , Beilage „Prüfungsfeststellungen“) gewonnenen Eindruck des FA, (NiS. 2.6. 2021 S. 7), dass die OG-Gesellschafter den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, seit Gründung der OG 2006 (Schreiben vom 4.12.2017, 2. Seite; NiS Bf Bau 2.6.2021, StB und erster Strategie S. 5,7,9,11,12,13) bis jedenfalls Ende 2014 und weiter bis jedenfalls Juli 2021 gelenkt und überwacht haben (NiS 6.7.2021, Angaben des zweiten Strategen, S. 3, 5, 6,7, 9; StB NiS 2.6.2021, S. 5,S. 9, S. 12, erster Strategie, NiS 2.6.2021 S. 11. Und S. 12),

, und nicht nur die Geschäftsführung der Konzerngesellschaften unterstützt haben, oder die Konzerngesellschaften nur beraten haben, wie dies in der unklaren Managementvereinbarung vom 19.5.2006 vereinbart worden ist. Die unklare Wortwahl in der Managementvereinbarung vom 19.5.2006 alleine hätte die tatsächlich von Anfang an seit 2006 bis jedenfalls Ende 2014 und weiter bis 2021 erfolgte Lenkung des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, durch die OG-Gesellschafter nicht vermuten lassen. Die tatsächlichen Verhältnisse im Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, betreffend die Geschäftsführung, die dem FA erst nach der Selbstberechnung für 2014 beginnend mit den Beweisergebnissen der Außenprüfung vom September 2016 bis hin zu diesen Angaben vom 2.6. und 6.7.2021 bekannt wurden, unterstreichen die Unklarheit der Managementvereinbarung, von der seit dieser Außenprüfung dem FA bekannt ist, dass sie auch im Jahr 2014 gegolten hat.

gg.) betriebliche Eingliederung, Übererfüllung der Managementvereinbarung:

Dass die beiden OG –Gesellschafter(der erste und zweite Strategie) auch im Zeitraum 2013-2015 allen Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, Geschäftsführungsleistungen erbracht haben müssen, war dem Finanzamt erstmalig bei der BP betreffend L DB DZ 2013-2015 im September 2016 durch Kenntnisnahme des Kontos „Managementkosten....OG ***1***“ für die Jahre 2013-2015 bekannt (BP-bericht L DB DZ 2013-2015 vom 13.9.2016). Diesem Konto ***1*** „Managementkosten“ für die Jahre 2013 – 2015, das in allen Konzerngesellschaften in Bezug auf diesen Zeitraum gleichlautend ist, ist zu entnehmen, dass alle Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, an die OG 2013-2015 Zahlungen geleistet haben, die sie als Managementkosten bezeichnet haben. Daher müssen die OG-Gesellschafter in diesen Jahren den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, Managementleistungen, dh Geschäftsführungsleistungen erbracht haben. Sie müssen daher auch in diesen Jahren in die Betriebe der Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, eingegliedert gewesen sein. Dies konnte das FA erst durch Kenntnisnahme dieses Kontos ***1*** für die Jahre 2013-2015 während dieser Außenprüfung vom September 2016 erkennen.

hh.) neu hervorgekommene Tatsachen und deren Eignung zur Herbeiführung eines anders lautenden Bescheides (§ 303 Abs 1 BAO):

Wären die oben erwähnten, nach Durchführung der Selbstberechnung dem FA neu bekanntgewordenen Tatsachen (aa-gg) (insbesondere der Umstand, dass die unklare Managementvereinbarung betreffend „Unterstützung“ der Geschäftsführung vom 19.5.2006 auch noch für 2014 gegolten hat; gesellschaftsrechtliches Nahverhältnis der Parteien der Managementvereinbarung auch im Jahr 2014; Eingliederung der OG-Gesellschafter in das betriebliche Geschehen der Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, auch im Jahr 2014) dem FA bereits bei Durchführung der Selbstberechnung der Bf für die Zeit Jänner – Dezember 2014 bekannt gewesen, hätte das FA unverzüglich (§ 201 Abs 2 Z 1 BAO) einen Bescheid erlassen müssen, der anders gelautet hätte, als die Selbstberechnung der Bf für den Zeitraum 2014 (§ 303 Abs 1 BAO). Auf Grund dieser erst nach Durchführung der Selbstberechnung durch die Bf dem FA bekannt gewordenen, im Jahr 2014 existierenden Tatsachen hätte das FA erkennen müssen, dass die Zahlungen der Bf im Jahr 2014 an die OG aus steuerlicher Sicht als vertragslose Zahlungen anzusehen gewesen wären.

Daher hätte das FA erkennen müssen, dass die OG auch im Jahr 2014 nur eine Zahlstelle gewesen ist. Dies hätte zur Zurechnung der Zahlungen an die Gesellschafter der OG führen müssen (siehe 4.1.a.), und damit zur DB- und DZ-Besteuerung der Zahlungen, weil diese Zahlungen zwei wesentlich beteiligten Gesellschaftern der bf GmbH (dem ersten und dem zweiten Strategen) zuzurechnen gewesen (§ 22 Z 2 EStG 1988; siehe 4.1.b.) wären , die jedenfalls in den Jahren 2013-2015 in das betriebliche Geschehen des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften eingegliedert (siehe oben gg, siehe auch A.3.a.bb; A 4.1.a,b; B.4.1.a,b) gewesen sind [Managementvereinbarung vom 19.5.2006, von der lt. BP-Bericht betreffend L DB DZ 2013-2015 vom September 2016 seit der Außenprüfung (September 2016)

bekannt ist, dass sie in Bezug auf die zugesagten Leistungen der OG auch 2013-2015 gegolten hat; Konto der bf GmbH Managementkosten OG 2013-2015 Nr. ***1***].

Daher wären die Zahlungen der bf GmbH an die OG in Höhe von

69.600 € der DB- und DZ-Besteuerung in Bezug auf das Jahr 2014 zu unterwerfen gewesen.

Das FA hatte daher in Bezug auf das Jahr 2014 das Recht, davon auszugehen, dass § 303 BAO sinngemäß anwendbar ist. Das FA hatte daher das Recht, nach der erwähnten Außenprüfung den bekämpften Bescheid vom 13.9.2016 betreffend DB DZ 2014 gem. § 201 Abs 2 Z 3 BAO zu erlassen.

Daraus ergibt sich verglichen mit der Selbstberechnung ein zusätzlicher DB von 4,5% (3.132 €) und ein zusätzlicher DZ von 0,41% (285,36 €) für das Jahr 2014(s.o. 4.1.).

Zur Ermessensentscheidung siehe unten Pkt C und oben .

b.)sinngemäße Anwendung der Bestimmungen betreffend die Wiederaufnahme betreffend DB, DZ 2015

Erst nach der Durchführung der Selbstberechnung des DB und DZ durch die Bf für den Zeitraum 2015 (diese Selbstberechnung durch die bf GmbH fand lt. Abgabenkonto der bf GmbH im Zeitraum zwischen **16. 2.2015** bis spätestens **15. Jänner 2016** statt) stellte sich im September 2016 bei einer Außenprüfung (BP-Bericht 13.9.2016 betreffend die Jahre 2013-2015) für das FA heraus:

aa.) gesellschaftsrechtliches Nahverhältnis der Parteien des Managementvertrages

Zunächst konnte das FA erstmalig während der Außenprüfung erkennen, dass es zwischen der bf GmbH und der OG, den Parteien des Managementvertrages, auch im Jahr 2015 ein gesellschaftsrechtliches Nahverhältnis gegeben hat, weil der erste und der zweite Strategie in diesem Jahr nicht nur die einzigen Gesellschafter der OG, sondern auch zwei von drei Hauptgesellschaftern der bf GmbH, die zusammen 97 % der Anteile an der bf GmbH hielten, waren (siehe oben Pkt A 1 – A 3).

bb.) Managementkosten 2015

Ferner konnte das FA erstmalig während dieser Außenprüfung erkennen, dass alle Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH auch im Jahr 2015 der OG Managementgebühren bezahlt haben (Konto ***1*** Managementkosten 2015, dem FA bekannt seit September 2016, vgl BP-Bericht vom 13.9.2016 betreffend DB, DZ 2013-2015).

cc.) unklare Managementvereinbarung galt auch 2015

Die unklare Managementvereinbarung vom 19.5.2006 ist dem FA seit Jänner 2014 im Zusammenhang mit der BP betreffend DB und DZ 2010-2012 bekannt (BP-Bericht betreffend die Jahre 2010 – 2012 vom 23.1.2014 in Bezug auf die bf GmbH).

Die für das Jahr 2015 erstmals geltende, ebenso unklare Managementvereinbarung betreffend „Unterstützung der Geschäftsführung“ vom 1.6.2015 ist dem FA erst seit der Außenprüfung vom September 2016 betreffend L DB DZ 2013-2015 bekannt (BP-Bericht vom 13.9.2016 mit Beilage Prüfungsfeststellungen).

Das FA erkannte jedenfalls erst während dieser Außenprüfung betreffend die Jahre 2013-2015 im September 2016 (BP-Bericht vom 13.9.2016 L DB DZ 2013-2015), dass die unklare Managementvereinbarung vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 (siehe Pkt 4.1.a) auch im Jahr 2015 gegolten hat. Das FA erkannte erst während dieser Außenprüfung, dass es im Zusammenhang mit den Managementkosten lt. Konto ***1*** in Bezug auf 2015 (dieses Konto existierte gleichermaßen für alle Konzerngesellschaften, nicht nur für die bf GmbH) nur diese unklare Managementvereinbarung gegeben hat (BP-Bericht vom 13.9.2016 mit Beilage „Prüfungsfeststellungen“).

dd.) Unklarheit der Managementvereinbarung

Der dem FA seit der Außenprüfung vom September 2016 erkennbare Eindruck von der mangelnden Klarheit der Leistungsvereinbarung (Pkt 4.1.a.) auch in Bezug auf das Jahr 2015 (damit sind die unklar vereinbarten Leistungen der OG und ihrer Gesellschafter gemeint, vgl. Pkt 4.1.a.) ergibt sich ferner aus den folgenden Umständen:

Obwohl nämlich in der auch für 2015 geltenden Managementvereinbarung vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 nur undeutlich eine „Unterstützung“ bei näher bezeichneten Geschäftsführungstätigkeiten und „Beratungen“ durch die OG vereinbart waren, erkannte das FA während der Außenprüfung (September 2016) in Bezug auf die Jahre 2013-2015, dass die tatsächlichen Leistungen der OG-Gesellschafter (die OG handelte lt. Managementvereinbarung nur durch ihre Gesellschafter, sie hatte keine Angestellten) nicht nur eine „Unterstützung“ der Geschäftsführung der Konzerngesellschaften und nicht nur „Beratungen“ der Konzerngesellschaften beinhalteten, sondern Geschäftsführungsleistungen für alle Konzerngesellschaften waren.

Dies erkannte das Finanzamt erstmalig im September 2016 während dieser Außenprüfung durch Einsichtnahme in die Konten aller Konzerngesellschaften betreffend 2013-2015 mit der Nr ***1***, die in allen Konzerngesellschaften die Bezeichnung „Managementkosten“ trugen, und auf welchen die Zahlungen der Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, an die OG erfasst wurden (siehe beispielhaft Konto ***1*** für 2013-2015 betreffend die bf GmbH, erstmals dem FA bekannt geworden im September 2016 während dieser Außenprüfung). Daher erkannte das FA erstmalig während dieser Außenprüfung im September 2016, dass die

OG -Gesellschafter für die Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, im Zeitraum 2013-2015 tatsächlich Geschäftsführungsleistungen erbracht haben, und nicht bloß die Führung der Geschäfte unterstützt haben, wie dies in der Managementvereinbarung noch angedeutet worden war. Dies folgt daraus, dass es keinen Unterschied zwischen „Management“ und „Geschäftsführung“ gibt (BP-Bericht vom 13.9.2016 mit der Beilage „Prüfungsfeststellungen“) (BP-Bericht vom 13.9.2016 mit der Beilage „Prüfungsfeststellungen“).

ee.) weitere, nach der Außenprüfung dem FA sichtbar gewordene Indizien für die Übererfüllung der undeutlichen Managementvereinbarung durch die Gesellschafter der OG auch im Jahr 2015

Nach dieser Außenprüfung und lange nach der Durchführung der Selbstberechnung für das Jahr 2015 (15.1.2016 und davor) hat sich dieses Wissen des Finanzamtes betreffend die stark ausgeprägte Übererfüllung der auffallend undeutlichen Managementvereinbarung vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 durch die Gesellschafter der OG auch im Jahr 2015 immer weiter verfestigt: Im weiteren Verlauf des Verfahrens nach dieser Außenprüfung sind dem FA nach und nach immer mehr Details erkennbar geworden, die den Eindruck des FA verstärkt haben, dass die OG-Gesellschafter für die Konzerngesellschaften auch im Jahr 2015 nicht bloß in Bezug auf die Führung der Geschäfte unterstützend und beratend gehandelt haben, wie dies in der Managementvereinbarung angedeutet worden ist, sondern auch im Jahr 2015 weit darüberhinausgehend den gesamten Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH gelenkt und überwacht haben:

-Im Schreiben des StB der bf GmbH vom 4.12.2017, 2. Seite kommt zum Ausdruck, dass die OG-Gesellschafter die Konzerngesellschaften nicht bloß unterstützt (so die Managementvereinbarung vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015), sondern überwacht haben.

-Der zweite Strategie sagte am 6.7.2021 in der mündlichen Verhandlung der mit der bf GmbH vergleichbaren Bf3 GmbH- beide GmbHs sind Tochtergesellschaften derselben Holding GmbH im selben Konzern, bestehend aus den 6 Konzerngesellschaften (NiS. 6.7.2021, S. 3, 5, 6, 7, 9):

Er, der zweite Strategie, sei für die strategische Ausrichtung des Konzerns im TA Raum zuständig. Der erste Strategie sei für die strategische Ausrichtung in Stadt3H zuständig. Es sei ihr Plan gewesen, Juniorpartner einzuschulen, und dafür zu sorgen, dass diese das operative Tagesgeschäft übernehmen könnten. Der erste Strategie habe den Markt in Stadt3H aufgebaut. Dieser habe im Stadt3Her Raum das Geschäftsfeld „X-Häuser“ erschlossen. Der zweite Strategie betreue den TA Markt.

Der Tagesablauf des zweiten Strategen sehe so aus: Er fahre zunächst zum Standort, habe aber auch meist Termine auswärts, für alle fünf bis sechs Firmen, er leite Sitzungen mit den Geschäftsführern der Gruppe (Damit sind die Fremdgeschäftsführer des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften gemeint), Er erörtere mit den Geschäftsführern die Strategie,

er fahre zu Kunden, akquiriere das Geschäft. Mit der tatsächlichen Baustellenabwicklung habe er nichts zu tun, das mache das Team der Baumeister (Anm. des BFG : Fremdgeschäftsführer) und Techniker.

Die OG Gesellschafter überlegten, wer was zu tun habe, es könne nicht jeder Geschäftsführer der Tochtergesellschaften (Anm. des BFG: Fremdgeschäftsführer) alleine diese Entscheidungen treffen, da käme nur Blödsinn heraus. Die Fremdgeschäftsführer seien eingesetzt worden, um den OG-Gesellschaftern 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 (Anm. des BFG: Fremdgeschäftsführer) geholt worden.

Die OG sei dazu da, um neue Geschäftsfelder zu akquirieren.

Auf Befragen des Gerichtes, wie man seine Tätigkeit für jede Tochtergesellschaft und für die Holding unterscheiden könne: Das könne man nicht, die Tätigkeiten gingen ineinander über. Er habe nicht einmal den Holding-Hut auf und dann den BF2-Hut. Er habe nur den Bf-Hut auf . Er sei viel im Auto, lege pro Jahr etwa 30.000 km zurück, beim ersten Strategen seien es doppelt so viele (NiS 6.7.2021, Angaben des zweiten Strategen, S. 3, 5, 6,7, 9).

NiS 2.6.2021 Bf B, die mit der bf GmbH vergleichbar ist, weil sie ebenso wie Bf3 GmbH und die bf GmbH eine Tochtergesellschaft der Holding GmbH ist:

StB, NiS 2.6.2021, S. 5,S.12: Man hat versucht, Fremdgeschäftsführer in den operativ tätigen GmbHs einzubinden, diese das Gehen und Laufen lernen zu lassen und sodann auch an der jeweiligen operativ tätigen GmbH zu beteiligen. Das ist bis 2021, in den operativ tätigen Gesellschaften so gehandhabt worden.

StB. NiS. 2.6.2021, S. 9: Managementtätigkeiten sind das überwiegende Gros der Tätigkeit der drei Herren. StB, NiS 2.6.2021, S. 13: In diesem Unternehmen gibt es eine Stabsstelle. In unserer speziellen Situation hat es einen Sinn gehabt, der auf eine Entscheidung im Jahr 2006 zurückgeht....Wir haben versucht, darzulegen, warum die vertragliche Konstruktion seit dem Jahr 2006 so gewesen ist....

Erster Stratege, NiS. 2.6.2021, S. 5: Der Sinn und Zweck war es, dass eine Firma auf eigene Füße gestellt werden sollte und dass wir uns zurückziehen konnten. Es war das Ziel, dass die Gesellschaften alleine überleben können würden. Das war der Gedanke: Wir stellen Gesellschaften auf die Füße, die am Markt auch dann bestehen können, wenn wir nicht mehr sein werden....Das ist der Grund für diese Konstruktion, der damals vor 15 Jahren schon entschieden worden ist.

Erster Stratege, NiS. 2.6.2021, S. 11: Der Gesamtumsatz seit 2006 wurde verdreifacht.

Die Frage, ob er das darauf zurückführe, dass sie die einzelnen GmbHs allmählich in die Freiheit entlassen hätten, beantwortete der erste Strategie mit ja (NiS 2.6.2021, S. 11).

Der erste Strategie erwähnte auch mehrere Unternehmenskäufe und sagte in diesem Zusammenhang: „Das machen wir als OG. Wir machen die Struktur für die Zukunft, damit die operativen Gesellschaften Geschäfte machen können. Das ist die Idee dahinter gewesen“ (NiS 2.6.2021, S. 11 und 12).

FA, NiS. 2.6.2021, S. 7: Es stimmt nicht, dass in jeder einzelnen GmbH nur beraten wird. Es ist ja jeder operativ tätig..... Allerdings fließen nur aus der OG Einkünfte.

ff.) Schlussfolgerungen aus den obigen Indizien:

Diese Angaben des zweiten Strategen vom 6.7.2021 , NiS Bf3 GmbH, S. 3, 5, 6,7, 9, und des ersten Strategen und StB vom 2.6.2021, NiS Bf B, verstärken im Jahr 2021 den bei der Außenprüfung (BP-Bericht vom 13.9.2016 , Beilage „Prüfungsfeststellungen“) gewonnenen Eindruck des FA, (NiS. 2.6. 2021 S. 7), dass die OG-Gesellschafter den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, seit Gründung der OG 2006 (Schreiben vom 4.12.2017, 2. Seite; NiS Bf Bau 2.6.2021, StB und erster Strategie S. 5,7,9,11,12,13) bis Ende 2015 und weiter bis jedenfalls 2021 gelenkt und überwacht haben (NiS 6.7.2021, Angaben des zweiten Strategen, S. 3, 5, 6,7, 9; StB NiS 2.6.2021, S. 5,S. 9, S. 12, erster Strategie, NiS 2.6.2021 S. 11. Und S. 12).

, und nicht nur die Geschäftsführung der Konzerngesellschaften unterstützt haben, oder die Konzerngesellschaften nur beraten haben, wie dies in der unklaren Managementvereinbarung vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 vereinbart worden ist. Die unklare Wortwahl in der Managementvereinbarung vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 alleine hätte die tatsächlich von Anfang an seit 2006 bis jedenfalls Ende 2015 und weiter bis 2021 erfolgte Lenkung des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, durch die OG-Gesellschafter nicht vermuten lassen. Die tatsächlichen Verhältnisse im Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, betreffend die Geschäftsführung, die dem FA erst nach der Selbstberechnung für 2015 beginnend mit den Beweisergebnissen der Außenprüfung vom September 2016 bis hin zu diesen Angaben vom 2.6. und 6.7.2021 bekannt wurden, unterstreichen die Unklarheit der Managementvereinbarung, von der seit dieser Außenprüfung dem FA bekannt ist, dass sie auch im Jahr 2015 gegolten hat.

gg.)Übererfüllung der Managementvereinbarung, betriebliche Eingliederung

Dass die beiden OG –Gesellschafter(der erste und zweite Strategie) auch im Zeitraum 2013-2015 allen Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, Geschäftsführungsleistungen erbracht haben müssen, war dem Finanzamt erstmalig bei der BP betreffend L DB DZ 2013-2015 im September 2016 durch Kenntnisnahme des Kontos „Managementkosten....OG

1“ für die Jahre 2013-2015 bekannt (BP-Bericht L DB DZ 2013-2015 vom 13.9.2016). Diesem Konto ***1*** „Managementkosten“ für die Jahre 2013 – 2015, das in allen Konzerngesellschaften in Bezug auf diesen Zeitraum gleichlautend ist, ist zu entnehmen, dass alle Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, an die OG 2013-2015 Zahlungen geleistet haben, die sie als Managementkosten bezeichnet haben. Daher müssen die OG-Gesellschafter in diesen Jahren 2013-2015 den Konzerngesellschaften Managementleistungen, dh Geschäftsführungsleistungen erbracht haben, und daher in diesen Jahren in die Betriebe der Konzerngesellschaften eingegliedert gewesen sein. Dies konnte das FA erst durch Kenntnisnahme dieses Kontos ***1*** für die Jahre 2013-2015 während dieser Außenprüfung vom September 2016 erkennen.

hh.) neu hervorgekommene Tatsachen und deren Eignung zur Herbeiführung eines anderslautenden Bescheides (§ 303 Abs 1 BAO):

Somit sind nach Durchführung der Selbstberechnung für 2015 durch die Bf Tatsachen für das FA (insbesondere, dass die unklare Managementvereinbarung betreffend „Unterstützung“ der Geschäftsführung vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 auch noch für 2015 gegolten hat; gesellschaftsrechtliches Nahverhältnis der Parteien der Managementvereinbarung auch noch im Jahr 2015, Eingliederung der OG-Gesellschafter in das betriebliche Geschehen der Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, auch im Jahr 2015) (siehe oben B 4 2 b aa.-gg) neu hervorgekommen (§ 303 Abs 1 lit b BAO):

Wären diese Umstände (B 4 2 b aa.-gg) dem FA bereits bei Durchführung der Selbstberechnung der Bf für die Zeit Jänner – Dezember 2015 bekannt gewesen, hätte das FA unverzüglich (vgl. § 201 Abs 2 Z 1 BAO) einen Bescheid erlassen müssen, der anders gelautet hätte, als die Selbstberechnung der Bf für den Zeitraum Jänner-Dezember 2015 (§ 303 Abs 1 BAO).

Auf Grund dieser erst nach Durchführung der Selbstberechnung neu hervorgekommenen, im Jahr 2015 existenten Tatsachen (aa - gg) hätte das FA erkennen müssen, dass die Zahlungen der Bf im Jahr 2015 an die OG aus steuerlicher Sicht als vertragslose Zahlungen anzusehen gewesen wären. Daher hätte das FA erkennen müssen, dass die OG auch im Jahr 2015 nur eine Zahlstelle gewesen ist. Dies hätte zur Zurechnung der Zahlungen an die Gesellschafter der OG führen müssen (4.1.a.), und damit zur DB- und DZ-Besteuerung der Zahlungen (vgl. VwGH vom 29.6.2022, Ro 2021/15/0026) (§ 303 Abs 1 BAO), weil diese Zahlungen zwei wesentlich beteiligten Gesellschaftern (dem ersten und zweiten Strategen, siehe oben A.2.) zuzurechnen gewesen wären (S. oben 4.1.), die jedenfalls in den Jahren 2013-15 in das betriebliche Geschehen des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften eingegliedert (siehe oben gg; siehe A.3.a.bb; A.4.1.a., b; B.4.1.a., b) gewesen sind (§ 22 Z 2 EStG 1988)

[Managementvereinbarung vom 19.5.2006, und vom 1.6.2015 von der lt BP-Bericht betreffend L DB DZ 2013-2015 vom September 2016 seit der Außenprüfung (September 2016) bekannt ist,

dass sie in Bezug auf die zugesagten Leistungen der OG auch 2013-2015 gegolten hat; Konto Managementkosten OG für 2013-2015, Nr. ***1***]

. Daher wären die Zahlungen der bf GmbH an die OG in Höhe von

61.162,22 € der DB- und DZ-Besteuerung in Bezug auf das Jahr 2015 zu unterwerfen gewesen.

Das FA hatte daher in Bezug auf das Jahr 2015 das Recht, davon auszugehen, dass § 303 BAO sinngemäß anwendbar ist. Das FA hatte daher das Recht, nach der erwähnten Außenprüfung den bekämpften DB – und DZ-Bescheid für das Jahr 2015 am 13.9.2016 zu erlassen.

Daraus ergibt sich verglichen mit der Selbstberechnung ein zusätzlicher DB von 4,5% (2.752,30 €) und ein zusätzlicher DZ von 0,41% (250,77 €) für das Jahr 2014(s.o. 4.1.).

Zur Ermessensentscheidung siehe unten Pkt C.

C.) Ermessen für die Jahre 2013-2015:

In Bezug auf die Jahre 2013-2015 (s.o.) liegt eine DB- und DZ-Nachforderung vor, die nicht geringfügig ist:

	DB Nachforderung	DZ Nachforderung
2013 (A. 4. 1. b.)	3.240 €	295,2 €
2014 (B.4.2.a.)	3.132€	285,36 €
2015 (B.4.2.b.)	2.752,30 €	250,77 €
Summen 2013-2015	9.124,3 € (Nachforderung)	831,33 € (Nachforderung)

Daher wird mangels Geringfügigkeit der abgabenrechtlichen Auswirkungen im Rahmen des Ermessens (§ 201 Abs 1 und 2 BAO) in Bezug auf die Streitjahre von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, die Festsetzung vorzunehmen, weil in Bezug auf die Streitjahre § 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 2013 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 2013 festgestellte und rechtskräftig besteuerte vGA (Zahlung in Höhe von 12.000 €, vgl. BP-Bericht

betreffend die Bf vom 23.6.2015 in Bezug auf 2012 und 2013, TZ 1) im Rahmen des Ermessens aus der Besteuerungsgrundlage eliminiert (siehe A.4.1.a).

D.) Bemessungsgrundlagen und Dienstgeberbeiträge (DB) samt Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen (DZ) 2013-2015

Gesamte Bemessungsgrundlagen 2013

1,097.931,33	Bemessungsgrundlage 2013 lt. bekämpftem Bescheid vom 13.9.2016
-84.000 €	Abzüglich Erhöhung durch das FA 2013 (BP-Bericht 2013-2015 vom 13.9.2016, S. 2)
1,013.931,33	Bemessungsgrundlage lt. Selbstberechnung Bf für 2013
72.000 €	Erhöhung der Bemessungsgrundlage lt. BFG für 2013
1,085.931,33 €	Bemessungsgrundlage 2013 lt. BFG
48.866,91 €	DB 2013 4,5%
4.452,32 €	DZ 2013 0,41 %

Gesamte Bemessungsgrundlagen 2014:

1,085.600,88 €.....Bemessungsgrundlage 2014 lt. bekämpftem Bescheid vom 13.9.2016,
.....unverändert durch BFG

48.852,04 €.....DB 2014 4,5%

4.450,96 €.....DZ 2014 0,41%

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhen der Abgaben entsprechen den bekämpften Bescheiden. Daher wird die Beschwerde insoweit abgewiesen.

Gesamte Bemessungsgrundlagen 2015:

1,206.628,88 €.....Bemessungsgrundlage lt. bekämpfem Bescheid vom 13.9.2016,
unverändert

54.298,30 €.....DB 4,5%

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe entspricht dem bekämpften Bescheid.
 Daher wird die Beschwerde insoweit abgewiesen.

4.947,18 €.....DZ 0,41%

Die Höhe der Abgabe lt. BfG weicht wegen einer Rundungsdifferenz geringfügig von der
 Berechnung des FA ab. Daher wird der Bescheid insoweit abgeändert.

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.

1.)2013:

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 in
 ihrer Eigenschaft als Gesellschafter der OG, die für diese Lenkungsaktivitäten durch die GmbH
 bezahlt wurde. Dabei beabsichtigte die bf GmbH, steuerliche Lohnnebenkosten (DB, DZ)
 einzusparen. Dieselbe vertragliche Konstruktion gab es zwischen der OG und jeder anderen
 Konzerngesellschaft. Im Streitzeitraum gab es 6 Konzerngesellschaften, dh eine Mutter-GmbH
 (Holding) und 5 Tochter-GmbHs.

Die bf GmbH war neben anderen Tochtergesellschaften die Tochter der 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 den meisten Tochtergesellschaften gab es
 zumindest nach einigen Jahren 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 die Strategen (= OG – Gesellschafter, die auch Gesellschafter der anderen Konzerngesellschaften waren), den Konzern, bestehend aus allen Konzerngesellschaften, lenkten und überwachten. 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, dh, den ganzen Konzern. Die OG erhielt dafür von der bf GmbH und jeder anderen Konzerngesellschaft ein Entgelt, das in einem Teil des Streitzeitraums (2010-2013) 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 jedenfalls 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, in einem Teil des Streitzeitraums deutlich mehr bezahlt hat, als dies im Managementvertrag vom 19.5.2006 vereinbart worden ist, ist der Managementvertrag insoweit nicht eingehalten worden, wie die nachstehende Gegenüberstellung der Zahlungen und der vereinbarten Entgelte verdeutlicht:

Vereinbart war lt. Managementvertrag vom 19.5.2006 für die Jahre 2010 – 2014 ein Jahresentgelt von 72.000 €, bezahlt wurden in den einzelnen Jahren folgende, wesentlich höhere Entgelte:

101.500 € + 20% Ust.....	2010 (Konto ***1***)
126.000 € + 20% Ust.....	2011 (Konto ***1***)
91.000 € + 20% UST.....	2012 (Konto ***1***)
318.500 € + 20% Ust.....	Summe 2010-2012/3 = Durchschnittswert 106.166,67 € (Konto
.....	***1*** für 2010-2012)

In Bezug auf die Jahre 2010 – 2012 hat das BFG mit Erkenntnis vom 14.4.2023, RV/4100403/2022 entschieden; die dagegen eingebrachte Revision hat der VwGH zurückgewiesen (VwGH vom 27.9.2023, Ra 2023/15/0086).

84.000 € + 20% USt	2013
--------------------	------

Schon 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. Dies gilt nach Ansicht des BFG für die Jahre 2010-2013.

Da der Managementvertrag auch in Bezug auf das Jahr 2013 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 2013 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).

In Bezug auf die Streitjahre 2014 und 2015 ist keine wesentliche Abweichung der Zahlungen der bf GmbH von der Höhe der vereinbarten Zahlungen feststellbar.

2.)2014, 2015

Es liegen allerdings jedenfalls in Bezug auf die Jahre 2014 und 2015 eine wesentliche Unklarheit der Managementvereinbarungen vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 und eine wesentliche Diskrepanz zwischen dem Text der Managementvereinbarungen vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 und dem tatsächlichen Verhalten der Gesellschafter der OG vor:

Die OG versprach den Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH in den Managementverträgen vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 die „*Unterstützung der laufenden Geschäftsführung, die Unterstützung bei der Akquisition von Aufträgen, die Unterstützung bei der Abwicklung von Baustellen, Unterstützung bei der Personalrekrutierung und bei der Personalführung, auch Unterstützung des Controllings. Ebenso versprach die OG strategische Beratung beim Aufbau neuer Geschäftsfelder. Zudem versprach die OG, ihre eigenen Tätigkeiten mit den operativen Geschäftsführern zu koordinieren*“.

Wer wen zu führen hatte und wer wem gegenüber weisungsunterworfen war, sagten die Managementvereinbarungen nicht. Die im Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, tatsächlich verwirklichte Hierarchie und die tatsächliche Führung der Geschäfte des Konzerns kommt in den Managementvereinbarungen vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015- diese waren die einzigen Vereinbarungen, die mit Geschäftsführung zu tun hatten – nicht zum Ausdruck. In der Managementvereinbarung kommt nur vage zum Ausdruck, dass die OG durch die OG-Gesellschafter die Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, bei der laufenden Geschäftsführung „unterstützen“ sollte.

Die undeutliche Formulierung der Managementvereinbarungen vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 lässt bloße Assistenzleistungen der OG, die dem oder den organschaftlich eingesetzten Geschäftsführer(n) der Konzerngesellschaften, darunter die Bf (siehe oben A.2.), zu Gute kommen, ebenso zu wie typische Geschäftsführungstätigkeiten der OG für die Konzerngesellschaften oder für den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften.

Eine klare Vereinbarung zwischen den Konzerngesellschaften und der OG über die Leistungen der OG für die Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, liegt daher in Bezug auf diese Jahre des Streitzeitraums nicht vor (siehe auch oben A 3.a.bb).

Die unklare Managementvereinbarung vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 wird durch die tatsächliche Organisation der Geschäftsführung im Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, geradezu konterkariert:

Tatsächlich wurden die Geschäfte des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, wie folgt geführt: Die OG oder deren Gesellschafter unterstützten die Führung der Geschäfte des Konzerns nicht nur , wie dies in der Managementvereinbarung vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 angedeutet worden war, sondern die OG-Gesellschafter, dh der erste und der zweite Strategie (Siehe oben A.3.), lenkten und überwachten über die Managementvereinbarungen vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 weit hinausgehend den ganzen Konzern, bestehend aus allen Konzerngesellschaften. Dafür erhielt die OG , nicht deren Gesellschafter, die Geschäftsführungsentgelte von der bf GmbH und von allen anderen Konzerngesellschaften (A.3.a.bb, dd).

Die Unklarheit der Managementvereinbarung und der Umstand, dass die Managementvereinbarung tatsächlich nicht eingehalten wurde, kommen dem gänzlichen Fehlen der Managementvereinbarung vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 gleich (vgl. VwGH 29. 6.2022, Ro 2021/15/0026).

Diese Angelegenheit ist daher steuerlich gleich zu beurteilen, als ob es nur die Zahlungen der bf GmbH an die OG ohne jedwede vertragliche Vereinbarung gegeben hätte. Die Vergütungen der Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, an die OG sind daher unmittelbar den die Leistungen an die bf GmbH erbringenden Gesellschaftern der OG, den zwei Strategen

zuzurechnen (vgl. VwGH vom 29.6.2022, Ro 2021/15/0026; VwGH 24.9.2014/2011/13/0092; VwGH 28.5.2009, 2006/15/0360), wobei diese jeweils zu mehr als 25% an der bf GmbH beteiligt waren und wobei sie wegen ihrer jahrelangen Geschäftsführungstätigkeit für die Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, auch in das betriebliche Geschehen der Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH involviert waren. Daher sind diese Vergütungen DB- und DZ-pflichtig (§ 22 Z 2 EStG 1988).

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 16. November 2023