

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** über die Beschwerde vom 31.3.2014 der ***Bf1***, vertreten durch DI Mag. Gabriele Wiedergut, Steuerberaterin in 9500 Villach, gegen die Bescheide des ***FA*** vom 23.1.2014 (Gesamtrechtsnachfolger Finanzamt für Großbetriebe) betreffend Festsetzung Dienstgeberbeitrag und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2011-2012

nach am 12.5.2021, 2.6.2021, 2.3.2023 und 16.10.2025 durchgeführten mündlichen Verhandlungen

zu Recht erkannt:

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

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

2011	
Bemessungsgrundlage 2011	100.500 €
DB 4,5%	4.522,5 €
DZ 0,41%	412,05 €
2012	

Bemessungsgrundlage 2012	90.818,44 €
DB 4,5 %	4.086,83 €
DZ 0,41%	372,36 €

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art 133 Abs 4 B-VG gegen dieses Erkenntnis ist in Bezug auf die Entscheidung betreffend den DB und DZ 2011 unzulässig, in Bezug auf die Entscheidung betreffend den DB und DZ 2012 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.

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

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

Der BP-Bericht sieht für die Tätigkeiten der drei Strategen einen DB von 5.481 € pro Jahr (2008-2012) und einen DZ von 499,38 € pro Jahr vor (ebenso die bekämpften Bescheide betreffend DB und DZ 2008-2012).

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

Mit nach verlängerter Beschwerdefrist eingebrachter Beschwerde vom 31.3.2014 wurde vorgebracht:

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

Die Bf begehre, die Bemessungsgrundlagen für DB und DZ mit Null festzusetzen.

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

Der Gesellschafter-Geschäftsführer gab an:

Es gebe mit jeder dem Konzern zugehörigen GmbH (Holding GmbH, Bf1 IB GmbH; Bf1 UH (heute: ***Bf1***), Bf1 LU GmbH ; Bf1 HU GmbH, UA GmbH) einen Managementvertrag mit identem Inhalt, welcher ab 1.1.2014 hinsichtlich der Entlohnung abgeändert worden sei.

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

Die Funktion der Holding sei die Wahrnehmung der Eigentümerfunktion.

Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 22.9.2016:

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

2005/2006 sei überlegt worden, die Bf1-Gruppe zu gründen. Es sei das Ziel gewesen, kleine, operative Einheiten zu schaffen, die unter dem gemeinsamen Dach einer Holding firmieren sollten. Mit der Schaffung kleiner Einheiten habe man die Eigenverantwortlichkeit der Geschäftsführer dieser kleinen Einheiten erreichen wollen.

Um in der Anfangsphase entsprechende Kontrollfunktionen von Seiten der drei Eigentümer (Strategen) wahrnehmen zu können, sei jeweils eine Person aus dem Kreis der drei Eigentümer zusätzlich als Geschäftsführer im Firmenbuch einer jeden Tochtergesellschaft eingetragen worden.

2.) Betriebsmittel der OG (insbesondere 3 KFZ):

Mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 4.7.2018 wurde die Beschwerde betreffend die Jahre 2008-2012 abgewiesen.

Die von der Bf mittelbar über die zwischengeschaltete OG an die Geschäftsführer ausbezahlten Entgelte seien Honorare für die Geschäftsführung der Bf und seien dem 1. und 2.Strategen zuzurechnen (S. 3).

Daher seien diese Honorare Vergütungen der Geschäftsführer gem. § 22 Z 2 EStG 1988.

Vorlageantrag 23.7.2018 betreffend 2008-2012:

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

-Strategieplanung, Erarbeitung neuer Geschäftsfelder

-Coaching, Supervision der operativen Geschäftsführer

-Bankenverhandlungen, Cash Management

-Personalrecruiting auf Managementebene

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

Eine vGA sei in der BVE außer Acht gelassen worden. Ein Teil der Vergütungen, die die Bf an die OG bezahlt habe (32.000 € für 2012), sei als zu hoch und daher als vGA qualifiziert worden .

Beschwerdevorlage des FA vom 18.12.2019 betreffend Bf1 UH (DB 2008-2012.

1.)Im Prüfungszeitraum seien der 1. und der 2. Stratege als mittelbar wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer (GF) für die Bf tätig geworden. Einen schriftlichen GF-Vertrag gebe es nicht.

2.) Zwischen der Bf und der OG, an der der 1.Stratege und der 2.Stratege wesentlich beteiligt seien, bestehe hingegen eine schriftliche Managementvereinbarung.

3.)die der OG übertragenen Aufgaben seien tatsächlich vom 1.Strategen und 2.Strategen höchstpersönlich erbracht worden und sie seien diesen unmittelbar zuzurechnen seien.

Das FA brachte in der mündlichen Verhandlung vom 12.5.2021 vor:

Das FA fragte, ob man man die Tätigkeiten in der Unternehmensgruppe wie folgt trennen könne: „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 Gruppe) verlassen und mich nach Hause ins Heimbüro begeben?“ Das werde wohl nicht so sein (NiS S. 5).

Die Bf brachte in der zweiten mündlichen Verhandlung vom 2.6.2021 vor:

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

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

Sie hätten in Stadt2 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 zweiten mündlichen Verhandlung vom 2.6.2021:

FA:

Der Gesellschafter-Geschäftsführer der bf GmbH (= OG-Gesellschafter) sei für die bf GmbH nicht nur beratend, sondern auch operativ tätig gewesen, aber er sei dafür nicht entlohnt worden. Nur aus der OG flössen die Einkünfte im Zusammenhang mit beratenden Tätigkeiten (NiS 2.6., S. 7).

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

Die OG sei nur eine Zahlstelle, um den DB und den DZ zu vermeiden (NiS. 2.6.S. 7).

Die Zahlungen an die OG seien laufend übererfüllt worden (NiS 2.6., S. 12).

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 UA GmbH, einer mit der Bf vergleichbaren Tochtergesellschaft:

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 unterscheiden hätten. (NiS. 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. S. 3).

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

Der 3.Stratege sei aus der OG per 6.1.2012 ausgeschieden und per 1.11.2016 wieder eingetreten, da er die Alterspension in Anspruch genommen habe, und ab dem 65. Lebensjahr seine Tätigkeit wiederaufnehmen habe dürfen (NiS S. 2).

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

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

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

Auf Befragen durch die RichterIn nach den außersteuerlichen Gründen:

Die OG Gründung sei der Entwicklung ab 2006 geschuldet, es sei darum gegangen, eine Struktur zu schaffen, um weiteres Wachstum der einzelnen Töchter zu ermöglichen. Die Bf1 Holding habe die Funktion der Vermögensvermehrung und Vermögensverwaltung gehabt (NiS S. 9).

Der zweite Stratege 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. Es sei jedoch je nach der unterschiedlichen Größe der Tochtergesellschaft eine unterschiedlich hohe Pauschale vereinbart worden (NiS S. 3)

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

Er selbst (2. Strategie) sei für die strategische Ausrichtung des Konzerns im NR Raum zuständig, der 1.Strategie sei für die strategische Ausrichtung in Stadt2 zuständig. Es sei ihr Plan gewesen, Juniorpartner einzuschulen, und dafür zu sorgen, dass diese das operative Tagesgeschäft übernehmen könnten. Z.B. sei(einer der Fremdgeschäftsführer) bereits damals Geschäftsführer der HU GmbH gewesen (NiS S. 5).

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

Der erste Strategie habe in Stadt2 den Markt aufgebaut, er habe dort das Geschäftsfeld „Pflegeheime“ erschlossen, Er selbst, (2. Strategie) betreue den NR Markt; hier würden größere Häuser an den Seen gebaut, das sei das wichtigste Marktsegment (NiS. 7, 2. Strategie).

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

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

Die Fremdgeschäftsführer seien eingesetzt worden, um den Strategen zu helfen, Zeit zu sparen. Er sei herumgeflogen wie ein Depperter. Er habe für nichts mehr Zeit gehabt, schon gar nicht für die operative Geschäftsführung. Man brauche nämlich Zeit, wenn man eine Baustelle besichtige, das müsse ordentlich gemacht werden. Dafür seien die Juniorpartner geholt worden. Die drei Strategen seien auch nicht mehr die Jüngsten, sie hätten die Aufgabe gesehen, eine Zukunftsperspektive für das Unternehmen zu schaffen. Der 3.Strategie sei 71 Jahre alt, der 1.Strategie sei 65 oder 64, er selbst (2. Strategie) sei auch nicht mehr der Jüngste. Es sei das Ziel der Drei gewesen, dass die Unternehmen auch dann in ihrem Sinne weiterlaufen könnten, wenn die drei Strategen sich zur Ruhe gesetzt hätten (NiS.S. 5).

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

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

Auf Befragen des Gerichtes, wie man den seine Tätigkeit für die einzelnen Tochtergesellschaften bzw Holding unterscheiden könne: Das könne man nicht, die Tätigkeiten gingen ineinander über. Er habe nicht einmal den Holding- Hut auf und dann den LU Hut . Er habe nur den Hut für den ganzen Konzern auf (NiS S. 9 Ing. AT).

Baumeister.....(einer der Fremdgeschäftsführer) führte zur Arbeitsteilung zwischen Ing. AT und ihm aus: Er habe die operative Geschäftsführung der UA 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)

Mit Erkenntnis vom 30.6.2021 RV/4100782/2019 wurde der Beschwerde gegen die DB und DZ-Bescheide 2008-2012 stattgegeben. Die bekämpften Bescheide wurden aufgehoben. Dieses Erkenntnis erging an die Bf und das FA Österreich, obwohl das FA für Großbetriebe zuständig gewesen wäre. Mit Zustellverfügung vom 18.8.2021 wurde das Erkenntnis auch dem FA für Großbetriebe zugestellt.

Das FA für Großbetriebe erhob Amtsrevision vom 29.9.2021. Mit Beschluss des BFG vom 24.11.2021 wurde das Erkenntnis des BFG vom 30.6.2021, RV/4100782/2019 (DB DZ 2008-2012) aufgehoben (Klaglosstellung). Diese Aufhebung wurde dem VwGH im Vorlagebericht des BFG vom 25.11.2021, RR/4100019/2021 mitgeteilt. Dieser Vorlagebericht enthielt auch eine Ausfertigung dieser Klaglosstellung.

Mit Erkenntnis des VwGH vom 22.9.2022 , Ro 2021/15/0035 wurde das bereits aufgehobene Erkenntnis des BFG vom 30.6.2021, RV/4100782/2019 (DB, DZ 2008-2012), noch einmal aufgehoben. In seiner Begründung verwies der VwGH auf das Erkenntnis Ro 2021/15/0026.

Im Erkenntnis Ro 2021/15/0026 heißt es:

Die zu beurteilende Vereinbarung zwischen der bf GmbH und der OG hätte nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen müssen, und einen eindeutigen Inhalt haben müssen.

Es sei lt. Managementvereinbarung zwischen der bf GmbH und der OG ein Pauschalentgelt in konkreter Höhe vereinbart worden. Die OG habe aber entgegen der Managementvereinbarung von der Vereinbarung deutlich abweichende Beträge erhalten. Daher beruhe die Leistungserbringung nicht auf der Durchführung einer klaren, nach außen in Erscheinung

tretenden Vereinbarung über den Leistungsgegenstand. Dies komme dem Fehlen einer Vereinbarung gleich. Die Vergütungen lt. Managementvereinbarung seien daher unmittelbar den die Leistungen an die mitbeteiligte Partei erbringenden Gesellschaftern der MOG gem. § 22 Z 2 EStG 1988 zuzurechnen.

Soweit der erste Rechtsgang betreffend DB, DZ 2008-2012.

Mit Bedenkenvorhalt vom 22.8.2022 wurde der Bf mitgeteilt, dass die Managementvereinbarung in Bezug auf die Höhe des vereinbarten Entgeltes im Zeitraum 2008 – 2012 nicht eingehalten worden sei. Für das Jahr 2012 werde die bereits durch das FA festgestellte vGA zu berücksichtigen sein.

Die Bf wurde aufgefordert (Ergänzungsauftrag vom selben Tage), darzustellen und nachzuweisen, wie hoch die jedem einzelnen Jahr des Streitzeitraums 2008-2012 zuzuordnenden Zahlungen der bf GmbH auf Grund des Managementvertrages an die OG tatsächlich gewesen seien. Bis dato seien nur Durchschnittswerte bekannt (121.800 pro Jahr in den Jahren 2008-2012) bekannt.

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

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

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

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

Als Beilagen legte die Bf vor:

-eine Anpassungsvereinbarung zum Managementvertrag, datiert vom 1.2.2008, die auf der Annahme geleisteter Arbeitsstunden von 1032 Stunden pro Jahr im Jahr 2007 beruhte;

- eine Anpassungsvereinbarung zum Managementvertrag, datiert vom 14.5.2010 , die auf der Annahme geleisteter Arbeitsstunden von 1.180 Stunden pro Jahr im Jahr 2009 beruhte;
- eine Anpassungsvereinbarung zum Managementvertrag, datiert vom 29.10.2010 , die auf der Annahme geleisteter Arbeitsstunden von 1.300 pro Jahr im Jahr 2010 beruhte;
- eine Anpassungsvereinbarung zum Managementvertrag, datiert vom 1.6.2012 , die auf der Annahme geleisteter Arbeitsstunden von 880 pro Jahr im Jahr 2011 beruhte;
- eine Anpassungsvereinbarung zum Managementvertrag, datiert vom 10.2.2014 , die auf der Annahme geleisteter Arbeitsstunden von 980 Stunden pro Jahr im Jahr 2013 beruhte;
- eine Anpassungsvereinbarung zum Managementvertrag, datiert vom 29.7.2014 , die auf der Annahme geleisteter Arbeitsstunden von 1000 Stunden pro Jahr im Jahr 2014 beruhte;
- eine Aufstellung über Umsätze des Jahres 2014 der Holding und aller Tochtergesellschaften;
- Eine Rechnung über die Abrechnung der Managementkosten der OG an die bf GmbH vom 31.3.2016

3. Mündliche Verhandlung im Verfahren der bf GmbH vom 2.3.2023:

Das FA brachte vor: Die Zahlungen seien der Höhe nach angemessen. Die Feststellungen der GroßBP betreffend verdeckte Ausschüttungen in Bezug auf die Jahre 2012 und 2013 sprächen für sich (NiS 2.3.2023, S. 2).

Der StB brachte vor: Mit der OG sei im Jahr 2006 ein **Beratungsvertrag** geschlossen worden. Dieser sei fremdüblich und angemessen (NiS. S. 2).

Auf die Frage des Richters, was im Streitzeitraum die OG an die Bf geleistet habe, das die Gesellschafter der OG nicht hätten leisten können; wodurch unterscheide sich die Leistungserbringung durch die OG von einer Leistungserbringung, die durch die Gesellschafter der OG hätte erbracht werden können (NiS. S. 5)?

StB: 2006 habe es eine Neustrukturierung der Gruppe gegeben, es seien kleinere GmbHs gegründet worden, um den einzelnen Tochtergesellschaften allmählich immer mehr Verantwortung zu übertragen. Als Stabsstelle sei die OG eingerichtet worden (NiS. S. 5).

Vorhalt des Richters: Es sei nicht verständlich, warum man für die Aufgaben einer Stabsstelle die OG gegründet habe, dh, eine zusätzliche Gesellschaft gegründet habe, obwohl man die Stabsstelle ganz einfach in der Holding hätte einrichten können. Die Holding wäre die prädestinierte Stabsstelle gewesen mit dem bereits vorhandenen Personal (Leiter des

Rechnungswesens, Buchhalterinnen, Lohnverrechnerinnen, Sekretärinnen, EDV-Experten)(NiS. S. 6).

StB: Der Sinn der Holding sei es gewesen, nur das Vermögen zu verwalten, so wie dies üblicherweise die Funktion einer Holding sei (NiS. S. 6).

Der StB äußerte sich kritisch dazu, dass einerseits davon die Rede sei, die Vereinbarungen seien angemessen, andererseits sage man, dass es eine Diskrepanz zwischen der vereinbarten Höhe der Zahlungen und den tatsächlichen Zahlungen gegeben habe (NiS. S. 7).

Der Richter erwähnte, die Frage, ob die Zahlungen der Höhe nach angemessen sei, sei von der Frage zu trennen, ob die Zahlungen durch eine Vereinbarung gedeckt seien (NiS. S. 7).

Der 1.Strategie brachte vor: 2016 sei der Konzern in das neue Gebäude in Stadt1 übersiedelt. Vorher habe es zu wenig Platz gegeben.

Wann immer sich einer der drei Strategen in Stadt1, Stadt3 oder Stadt2 befunden hätte, und ein Büro oder auch die Leistungen einer Sekretärin benötigt hätte, hätte er eines der Büros und das Personal der in diesen Städten ansässigen Konzerngesellschaften genutzt (NiS. S. 3, S. 4).

Die Holding habe eine Gewerbeberechtigung für das Baumeistergewerbe, die OG jedoch nicht (NiS. S. 5).

Auf die Frage des Richters, was habe im Streitzeitraum die OG an die Bf geleistet, das die Gesellschafter der OG nicht hätten leisten können? Wodurch unterscheide sich die Leistungserbringung durch die OG von einer Leistungserbringung, die durch die Gesellschafter der OG hätte erbracht werden können (NiS. S. 5)?

Geschäftsführer: Die OG sei zuständig gewesen für die strategische Ausrichtung des ganzen Konzerns, für die Erschließung neuer Geschäftsfelder, und um die Tochtergesellschaften allmählich zur Selbstständigkeit zu führen. Die bf GmbH und die anderen Tochtergesellschaften hätten dann die Entscheidungen, die von der OG getroffen worden seien, umgesetzt (NiS. S. 5).

Auf die Frage des Richters, ob man das, was die OG getan habe, auch durch die Holding hätte tun lassen können (NiS. S. 5):

Geschäftsführer: Das sei eine schwierige Frage. Die Holding habe die kaufmännischen Agenden des Konzerns betreut, sie habe insbesondere die Buchhaltung und Lohnverrechnung erledigt. Die drei Strategen seien dem ganzen Konzern übergeordnet gewesen. Sie hätten im Namen der OG die Konzerngesellschaften, dh, auch die Holding, gesteuert. Natürlich habe man die der Holding übergeordnete Struktur der OG für die Holding nicht benötigt, weil dieselben Personen, die für die OG gehandelt hätten, auch für die Holding gehandelt hätten. Sie hätten sich damals die Struktur eben so überlegt.

Für die Holding seien 2008-2015 10-15 Personen als Arbeitnehmer tätig gewesen. Im Personalstand der Holding habe es einen Leiter des Rechnungswesens gegeben, ebenso Buchhalterinnen, Lohnverrechnerinnen, Sekretärinnen und EDV-Experten. Natürlich habe man auch fallweise EDV-Leistungen extern zukaufen müssen (NiS. S. 5, S. 6).

Vorhalt des Richters: Es sei nicht verständlich, warum man für die Aufgaben einer Stabsstelle die OG gegründet habe, dh, eine zusätzliche Gesellschaft gegründet habe, obwohl man die Stabsstelle ganz einfach in der Holding hätte einrichten können. Die Holding wäre die prädestinierte Stabsstelle gewesen mit dem bereits vorhandenen Personal (Leiter des Rechnungswesens, Buchhalterinnen, Lohnverrechnerinnen, Sekretärinnen, EDV-Experten)(NiS. S. 6).

Geschäftsführer: Sie hätten auch für den Fall vorsorgen wollen, dass z.B. durch Erbfolge ein Erbe nachrücke ; diesfalls wäre trotzdem noch die OG über allen Konzerngesellschaften gestanden. Sie hätten das so gemeint, wenn z.B. einer der Strategen sterbe, dann hätte dennoch die OG mit den beiden überlebenden Strategen weitergemacht, solange es eben gegangen wäre, und wenn einmal alle Strategen gestorben wären, dann wäre auch die OG aufgelöst worden. Es sei nie vorgesehen gewesen, dass jemand in die OG im Wege der Erbfolge nachrücke (NiS. S. 6).

Auf Befragen durch den Richter (NiS. S. 2, S. 3):

Geschäftsführer: Das Verhältnis zwischen den Strategen und der Bf sei mittelbar oder unmittelbar nur durch den Gesellschaftsvertrag der Bf, durch den Managementvertrag und seine Anpassungsvereinbarungen sowie durch den OG-Vertrag geregelt worden. Eigene Geschäftsführerverträge gebe es nicht. Im Gesellschaftsvertrag sei für keinen der drei Strategen eine Sperrminorität vereinbart worden. Der Gesellschaftsvertrag enthalte keine Aussage über eine allfällige vorhandene oder nicht vorhandene Weisungsbindung eines Strategen, eines Teils der Strategen oder aller Strategen. Es sei auch nie vorgekommen, dass einer der Strategen in Bezug auf seine Konzernlenkungstätigkeit eine Weisung erhalten habe (NiS. S. 2, S. 3).

.

Soweit im Wesentlichen die Ergebnisse der Verhandlung vom 2.3.2023.

Mit Erkenntnis des BFG vom 5.4.2023 RV/4100608/2022 wurden in Bezug auf die Jahre 2008-2010 alle strittigen Entgelte , die die Bf an die OG bezahlt hatte, den drei OG-Gesellschaftern zugerechnet, und es wurden dafür der DB -und DZ festgesetzt. Diese Entscheidung ist in Bezug auf diesen Zeitraum nicht mehr bekämpfbar.

Auch in Bezug auf die Jahre 2011 und 2012 wurden alle strittigen Entgelte , die die Bf an die OG bezahlt hatte, den einzelnen OG-Gesellschaftern zugerechnet; Das BFG setzte den DB und DZ allerdings nur in Bezug auf die den wesentlich beteiligten Gesellschaftern der Bf zugerechneten Entgelte fest.

Zum Zeitraum 1.1.-26.9.2011:

An der bf GmbH und an der OG seien damals beteiligt gewesen:

34%....erster Strategie

33%....zweiter Strategie

33%dritter Strategie

Alleiniger Geschäftsführer der bf GmbH sei damals der erste Strategie.

Auf diesen Zeitraum (1.1.-26.9.2011) entfalle eine Zahlung der Bf an die OG von 125.000 €. Vertraglich vereinbart sei eine Zahlung in Höhe von 72.000 € pro Jahr gewesen. Wegen der wesentlichen Abweichung der vertraglich vereinbarten Zahlung von der tatsächlichen Zahlung liege eine klare Vereinbarung über den Leistungsgegenstand nicht vor. Die Angelegenheit sei daher gleich zu behandeln, als ob es nur die Zahlungen der bf GmbH an die OG ohne vertragliche Vereinbarung gegeben hätte. Daher seien für diesen Zeitraum die Zahlungen von insgesamt 125.000 € unmittelbar den drei Strategen zuzurechnen.

Alle drei Strategen seien in diesem Zeitraum wesentlich an der Bf beteiligt. Diese Zahlung von 125.000 € sei in voller Höhe der DB- und DZ-Pflicht 2011 unterworfen (Erkenntnis vom 5.4.2023, RV/4100608/2022, S. 52-56). Dabei wurde allerdings übersehen, dass der dritte Strategie, geb. TT.9.1950, bereits am TT.9.2010 das 60. Lebensjahr erreicht hatte (§ 41 Abs 4 lit f FLAG).

Zum Zeitraum 27.9.2011-31.12.2011 (S. 57-62 des Erkenntnisses RV/4100608/2022):

An der bf GmbH seien damals beteiligt gewesen:

50,49%....erster Strategie

24,75%....zweiter Strategie

24,75%dritter Strategie

An der OG seien damals beteiligt gewesen:

34%....erster Strategie

33%....zweiter Strategie

33%dritter Strategie

Alleiniger Geschäftsführer der bf GmbH sei damals der erste Strategie.

Auf diesen Zeitraum (27.9.2011-31.12.2011) entfalle eine Zahlung der Bf an die OG von 25.000 €. Auf die Zeit vom 1.1.-26.9.2011 sei eine Zahlung von 125.000 € entfallen. Vertraglich vereinbart sei eine Zahlung in Höhe von 72.000 € pro Jahr gewesen. Wegen der wesentlichen Abweichung der vertraglich vereinbarten Zahlung von der tatsächlichen Zahlung liege eine klare Vereinbarung über den Leistungsgegenstand auch im Zeitraum 27.9.2011-31.12.2011 nicht vor. Die Angelegenheit sei daher gleich zu behandeln, als ob es nur die Zahlungen der bf GmbH an die OG ohne vertragliche Vereinbarung gegeben hätte. Daher seien für diesen Zeitraum die Zahlungen von insgesamt 25.000 € unmittelbar den drei Strategen zuzurechnen.

Nur der erste Strategie sei in diesem Zeitraum wesentlich an der Bf beteiligt gewesen. Nur der Teil der Zahlungen, die auf den ersten Strategen entfielen (34% von 25.000 €, somit 8.500 €), unterlägen daher gem. § 22 Z 2 EStG 1988 der DB- und DZ-Pflicht.

Die restliche Zahlungen von insgesamt 16.500 € entfielen auf den zweiten (8.250 €) und dritten Strategen (8.250 €), die allerdings nicht wesentlich beteiligt und auch nicht Dienstnehmer der bf GmbH gewesen seien. Diese gesamte restliche Zahlung von 16.500 € sei daher nicht DB- und nicht DZ-pflichtig. Wiederum wurde insoweit dem Lebensalter des dritten Strategen, geb. 13.9.1950, keine Bedeutung beigemessen (vgl. § 41 Abs 4 lit f FLAG).

Keine Bedeutung wurde auch dem Umstand beigemessen, dass der zweite Strategie in diesem Zeitraum (27.9.2011-31.12.2011) nicht organschaftlich als Geschäftsführer der bf GmbH bestellt war.

Die DB- und DZ-Pflicht 2011 betrage daher:

125.000 €	Bemessungsgrundlage 1.1.-26.9.2011
8.500 €	Bemessungsgrundlage 27.9.-31.12.2011
133.500 €	Bemessungsgrundlage 2011
6.007,50 €	DB 4,5%
547,35 €	DZ 0,41%

Zum Zeitraum 2012 (S. 62-69 des Erk RV/4100608/2022):

An der bf GmbH seien damals beteiligt gewesen:

50,49%....erster Strategie

24,75%....zweiter Strategie

24,75%dritter Strategie

An der OG seien damals beteiligt gewesen:

50%....erster Strategie

50%....zweiter Strategie

Alleiniger Geschäftsführer der bf GmbH sei damals bis einschließlich 10.6.2012 der erste Strategie gewesen. Ab 11.6.2012 sei auch der zweite Strategie organschaftlich bestellter Geschäftsführer der bf GmbH gewesen. Zusätzlich habe es ab 11.6.2012 noch zwei organschaftlich bestellte Fremdgeschäftsführer gegeben.

In Bezug auf den Zeitraum 1.8.-31.12.2012 habe die bf GmbH wegen der Beschäftigung von Fremdgeschäftsführern einen DB und DZ erklärt (AIS – Daten mit Buchungstagen 30.8.12 bis 15.1.2013).

Auf diesen Zeitraum 2012 entfalle eine Zahlung der Bf an die OG von 104.000 €. Vertraglich vereinbart sei eine Zahlung in Höhe von 72.000 € pro Jahr gewesen. Wegen der wesentlichen Abweichung der vertraglich vereinbarten Zahlung von der tatsächlichen Zahlung liege eine klare Vereinbarung über den Leistungsgegenstand auch im Zeitraum 2012 nicht vor. Die Angelegenheit sei daher gleich zu behandeln, als ob es nur die Zahlungen der bf GmbH an die OG ohne vertragliche Vereinbarung gegeben hätte. Daher seien für diesen Zeitraum die Zahlungen von insgesamt 104.000 € unmittelbar den zwei Strategen, die an der OG beteiligt gewesen seien, zuzurechnen.

Die Zahlungen der Bf an die OG seien zwar nicht vertragskonform erfolgt, gingen aber dennoch nicht über das angemessene Ausmaß hinaus. Sie seien daher keine vGA. Da das FA in Bezug auf 2012 in Höhe von 32.000 € eine vGA festgestellt und besteuert habe, werde im Rahmen des Ermessens die Bemessungsgrundlage in Höhe der vGA gekürzt, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

104.000 €	Zahlungen 2012
-32.000 €	vGA
72.000 €	Zahlungen an die OG-Gesellschafter 2012
36.000 €	Anteil des ersten Strategen
36.000 €	Anteil des zweiten Strategen

Der Anteil des ersten Strategen wurde im Erkenntnis RV/4100608/2022 als Bemessungsgrundlage für den DB und DZ gem. § 22 Z 2 EStG 1988 angesehen (S. 68).

Nur der erste Strategie seien in diesem Zeitraum wesentlich an der Bf beteiligt gewesen. Nur der Teil der Zahlungen, die auf den ersten Strategen entfielen (50% von 72.000 €, somit 36.000 €), unterlägen daher gem. § 22 Z 2 EStG 1988 der DB- und DZ-Pflicht.

Die restliche Zahlungen von insgesamt 36.000 € entfielen auf den zweiten Strategen, der allerdings an der bf GmbH nicht wesentlich beteiligt und auch nicht Dienstnehmer der bf GmbH gewesen sei. Diese gesamte restliche Zahlung von 36.000 € sei daher nicht DB- und nicht DZ-pflichtig (S. 68, 69).

Keine Bedeutung wurde auch dem Umstand beigemessen, dass der zweite Strategie in einem Teil dieses Zeitraums (1.1.2012-10.6.2012) nicht organschaftlich als Geschäftsführer der bf GmbH bestellt war.

Die DB- und DZ-Pflicht 2012 betrage daher:

140.618,44 €	Bemessungsgrundlage (BMG) lt. bek. Bescheid vom 23.1.2014
-121.800 €	Abzüglich Erhöhung durch FA
18.818,44 €	BMG lt. Selbstberechnung der Bf 2012
36.000 €	Erhöhung der BMG lt BFG im Verfahren RV/4100608/2022
54.818,44 €	Bemessungsgrundlage 2012 lt. BFG
2.466,83 €	DB 2012 4,5%

224,76 €	DZ 2012 0,41%
----------	---------------

Auf Grund einer Revision des FA für Großbetriebe hob der VwGH (Ra 2023/15/0074) mit Erkenntnis vom 5.3.2025 das Erkenntnis des BFG vom 5.4.2023, RV/4100608/2022 auf.

Ob eine Weisungsunterworfenheit gegeben sei, sei anhand der Kriterien der RSp des VwGH zu beurteilen, die im aufgehobenen Erkenntnis nicht beachtet worden sei.

Das fortgesetzte Verfahren betreffend 2011 und 2012 hat die GZ RV/4100086/2025.

Ergänzungsauftrag 4.9.2025:

Die Bf wurde aufgefordert, den Gesellschaftsvertrag der bf GmbH und der Holding jeweils samt allen Änderungen bis 31.12.2015 vorzulegen.

Die Bf wurde aufgefordert, insbesondere zum Beweisthema der Weisungsbindung betreffend den zweiten Strategen Fragen zu beantworten.

Mit Vorhalt vom 15.9.2025 wurde darauf hingewiesen, dass die bf GmbH der OG für das Jahr 2015 größenordnungsmäßig so viel bezahlt habe, wie tatsächlich vereinbart worden sei.

4. mündliche Verhandlung am 16.10.2025:

Der Richter hielt den Parteien vor, dass aus seiner Sicht im Vorhalt vom 15.9.2025 die Bestandsveränderungen zu Unrecht wie ein Teil des Umsatzes behandelt worden seien (NiS 16.10.25, S. 3). Die Steuerberaterin (StB) brachte vor, für den Fall der Abrechnung der Leistungen würde daraus auf Grund der abgerechneten Leistungen ein Umsatz werden. Im engeren Sinn wäre eine Bestandsveränderung kein Umsatz. Dies ergebe sich auch aus dem UGB. Der zweite Stratege brachte vor, aus betriebswirtschaftlicher Sicht sei das jedenfalls ein Umsatz gewesen. Die Leistung sei ja schon erbracht worden, es habe schon Teilrechnungen gegeben. Nur weil jetzt noch nicht endgültig abgerechnet worden sei, könne man aus wirtschaftlicher Sicht nicht sagen, dass noch kein Umsatz erbracht worden sei. Wegen der Teilrechnungen hätte es schon weitgehend Bezahlungen durch die Kunden gegeben, auch wenn die Bauvorhaben noch nicht abgerechnet worden seien (NiS. S. 4).

Der zweite Stratege brachte, als Zeuge befragt, ferner vor: Damals 2012 hätten die drei Strategen einvernehmlich entschieden, wer damals Fremdgeschäftsführer werden sollte (NiS. S. 4). Solche Entscheidungen seien immer einvernehmlich getroffen worden.

Er (Zeuge= zweiter Strategie) denke schon, dass die Fremdgeschäftsführer den Strategen gegenüber weisungsunterworfen gewesen seien. Aber er könne sich an einen solchen Fall nicht erinnern.

Er habe die Akquisition der Kunden für die Konzerngesellschaften durchgeführt. Auch für die bf GmbH. Er habe sich um den Finanzierungsbedarf der Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, gekümmert. Die Strategen hätten neue Unternehmen gegründet, sie hätten die Aufgabe gehabt, den ganzen Konzern zu führen und zu entwickeln. Wenn es in der GmbH irgendein Problem gegeben habe, mit dem der Fremdgeschäftsführer nicht fertig geworden sei, dann habe er ihn um Hilfe gebeten (NiS. S. 4).

Die Strategen hätten überlegt, welche Standorte es geben sollte (NiS. S. 5), in welchen Gebieten Leistungen angeboten werden sollten, ob mehr Wohnbau oder eher mehr Tiefbau angeboten werden sollte. Die Strategen hätten auch versucht, herauszufinden, welche Chancen der Markt in Zukunft eröffnen könnte.

Auch der erste Strategie habe seine Rolle so gehandhabt.

Die Fremdgeschäftsführer hätten das Tagesgeschäft operativ selbstständig erledigt. Die Tätigkeit der Fremdgeschäftsführer sei anhand der betrieblichen Kennzahlen lt. Buchhaltung überprüft worden.

Die Steuerberaterin ergänzte, ob die Fremdgeschäftsführer erfolgreich gewesen seien, sehe man auch am jeweiligen Baufortschritt, nicht nur an den Zahlen (NiS S. 5).

Der zweite und der erste Strategie hätten einander wechselseitig vertreten (NiS.S. 5 und 6) .

Er sei 2011-2015 nicht verpflichtet gewesen, irgendwelche Arbeitszeitvorschriften einzuhalten. Er sei auch nicht verpflichtet gewesen, Vorschriften über Ort, Ausmaß und Ablauf seiner Tätigkeiten einzuhalten. Es habe niemanden im Konzern gegeben, der darüber hätte bestimmen können, was er zu tun gehabt hätte und was nicht. Die Strategen hätten von Anfang an die Bf1-Firmen einvernehmlich geführt (S. 6).

Die Strategen hätten die ganze Struktur des Bf1-Konzerns geschaffen (NiS. S. 6).

2011-2015 habe es noch kein Controlling gegeben. Man habe aber auch aus der Buchhaltung und den Bilanzen einiges erkennen können.

Es habe auch keine Controllingaufzeichnungen betreffend den zweiten Strategen gegeben. Es habe auch keine Aufzeichnungen betreffend Reisetätigkeiten des zweiten Strategen gegeben (S. 6). Er sei auch nicht im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als einer der Strategen auf Grund eines Vertrages berichtspflichtig gewesen; er habe auch keine Aufzeichnungen führen müssen (NiS S. 7).

Es habe auch keinen Vertrag gegeben, der den zweiten Strategen verpflichtet hätte, allfällige Nebenbeschäftigungen zu melden. Er sei auch nicht verpflichtet gewesen, an Dienstbesprechungen teilzunehmen, deren Termin ihm von einer anderen Person vorgegeben worden wäre. Besprechungstermine seien immer einvernehmlich zustande gekommen. (S 9,12).

Wenn der zweite Strategie krank oder urlaubsbedingt abwesend gewesen ist, so habe er deshalb nicht weniger Geld aus der OG erhalten (NiS. S. 7, 16.10.25).

Wenn der zweite Strategie auf Urlaub gehen gewollt habe, habe er dies mit dem ersten Strategen einvernehmlich besprochen, weil die beiden Strategen einander wechselseitig vertreten hätten. Es sei aber nicht so gewesen, dass der eine dem anderen gesagt habe, der jeweils andere dürfe jetzt nicht auf Urlaub gehen. Mal war der eine mehr auf Urlaub, mal der andere. Das habe sich im Lauf der Jahre ausgeglichen (NiS. S. 7, 16.10.25).

In der bf GmbH habe der jeweilige Geschäftsführer die Bauleiter und anderen leitenden Angestellten überwacht. Die Strategen hätten die Fremdgeschäftsführer nur auf Grund der Kennzahlen der konzernzugehörigen GmbHs überwacht. Diese Zahlen hätten im Streitzeitraum gepasst. Wenn die Zahlen nicht gepasst hätten, hätten die Strategen reagiert (NiS S. 9; 16.10.2025).

Es habe aber Angelegenheiten, vor allem strategische Entscheidungen oder sonstige wichtige Angelegenheiten gegeben, die die Strategen ausschließlich einvernehmlich entschieden hätten. Es habe aber keinen Vertrag gegeben, demzufolge einer der Strategen mehr zu reden gehabt hätte, als der andere (S. 7, 8 NiS 16.10.25).

Die Höchsten in der Hierarchie der bf GmbH seien die Generalversammlung und die eingesetzten Geschäftsführer. Die einzelzeichnungsberechtigten Geschäftsführer seien natürlich in der Hierarchie den gemeinsam zeichnungsberechtigten Geschäftsführern übergeordnet (NiS S. 9 , 16.10.2025).

Der Zeuge wurde gefragt, ob er durch die Mehrheit in der Generalversammlung von seinen bisherigen Tätigkeiten für die bf GmbH entbunden werden hätte können. Der Zeuge und auch der erste Strategie verwiesen insbesondere auf das Einstimmigkeitsprinzip betreffend die Bestellung und Abberufung der Geschäftsführer im Gesellschaftsvertrag der Holding GmbH (NiS. S. 8 und S. 9, 16.10.25).

Der Zeuge sagte, er denke schon, dass er im Streitzeitraum Mitglied der Wirtschaftskammer gewesen sei. Auch die Bf GmbH sei im Streitzeitraum Mitglied der Wirtschaftskammer gewesen.

Die Steuerberaterin brachte vor, sie halte die Annahme für abwegig, dass einer der Strategen in Bezug auf seine Tätigkeit für den Konzern weisungsunterworfen gewesen sei. Das FA habe

die Einkünfte der Strategen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb veranlagt. Dass man auf die Idee komme, dass in diesem Zusammenhang DB und DZ anfalle, werde für abwegig gehalten. Es sei wahrscheinlich mehr ESt bezahlt worden, als herausgekommen wäre, wenn man eine Alternative gewählt hätte. Man hätte die Lohnnebenkosten auch anders vermeiden können, als durch Schaffung einer OG. Die OG sei von Anfang an als perfekte Rechtsform gesehen worden, in der jeder OG-Gesellschafter verpflichtet gewesen sei, mitzuarbeiten (NiS. S. 9, 10, 16.10.25)

Die StB legte zahlreiche Unterlagen (Schreiben vom 2.10.2025, Gesellschaftsverträge und deren Ergänzungen betreffend die bf GmbH und deren Muttergesellschaft) vor (S. 10 und 11 NiS , 16.10.25).

Das FA brachte vor, es gebe weder einen Anstellungsvertrag noch irgendeine Vereinbarung zum Beweisthema einer Weisungsbindung.

Die Frage des FA, ob es jemals eine Weisung an ihn gegeben habe, verneinte der Zeuge. Es gebe im Gesellschaftsvertrag der Holding eine Pflicht zur Einstimmigkeit in wichtigen Fragen. Sobald es mit dem Einvernehmen in wichtigen Fragen im Konzern vorbei sei, breche der ganze Konzern zusammen. Zudem sei der Zeuge nicht nur Geschäftsführer der bf GmbH gewesen, sondern auch Gesellschafter -Geschäftsführer der Muttergesellschaft. Der erste Strategie sagte sinngemäß gleichartig aus (NiS 16.10.2025, S. 11,12).

Das FA wies auf die seiner Ansicht nach gegebene theoretische Möglichkeit einer Weisung hin: Das FA sehe es als möglich an, dass in einer Angelegenheit, die nicht von einem besonderen gesellschaftsvertraglichen Zustimmungserfordernis behaftet sei, die Generalversammlung mit einfacher Mehrheit dem Geschäftsführer jede erdenkliche Weisung hätte geben dürfen. Es sei gang und gäbe, dass ein leitender Angestellter sehr oft nie eine Weisung erhalte, dennoch sei eine solche Weisung auf Grund eines Vertrages möglich (S.12).

Die StB brachte zum Ausdruck, dass der Vergleich mit einem leitenden Angestellten nicht sachgerecht sei. Es komme selbstverständlich immer wieder vor, dass leitende Angestellte irgendwelche Weisungen bekämen. Im gegenständlichen Fall jedoch hätte es niemals funktioniert, dass die Generalversammlung der bf GmbH dem zweiten geschäftsführenden Strategen eine Weisung gegeben hätte. Dies hätte der Konzern nicht vertragen. Der gegenständliche Konzern beruhe darauf, dass die Strategen in wesentlichen Fragen immer nach einer gemeinsamen Lösung suchen mussten (S. 12,13).

Auf die Frage des FA, ob der zweite Strategie auf Grund eines Werkvertrages, Dienstvertrages oder freien Dienstvertrages tätig geworden sei, brachte die StB vor: Es gebe keinen anderen Vertrag als den OG-Vertrag und die beiden Managementverträge. Der Zeuge sagte hiezu, der OG-Vertrag habe völlig gereicht (S. 13).

Das FA brachte vor: aus seiner Sicht könne nicht beantwortet werden, welcher Art Vertrag in Bezug auf die Tätigkeit des Zeugen für die bf GmbH vorliege. Es werde daher nur ein Dienstvertrag vorliegen können. Eine Weisung der Generalversammlung gem. § 20 GmbHG sei jederzeit möglich gewesen. Es fehle eine klare Vereinbarung in Bezug auf die Tätigkeit als Strategie. Auch gebe es keine klare Aufgabenverteilung in Bezug auf die Tätigkeiten der Fremdgeschäftsführer und die Tätigkeiten als Strategie (NiS 16.10.25, S. 13).

Die StB brachte hierzu vor: Die Fremdgeschäftsführerin Frau Mag..... sei für das Rechnungswesen zuständig gewesen, der Fremdgeschäftsführer Ing. sei für die technischen Belange auf den Baustellen zuständig gewesen. Die Strategen hätten die strategische Planung für den Gesamtkonzern durchgeführt, die allen Konzerngesellschaften zugutegekommen sei. Wenn es zB darum gegangen sei, zu überlegen, ob der Konzern eine Zimmerei dazukaufe, dann habe der Konzern eben eine GmbH erworben. Diese Tätigkeit sei allen Konzerngesellschaften, auch der bf GmbH zugutegekommen (NiS 16.10.25, S. 14).

Die StB und der Zeuge sagten auf Befragen aus, die Bestellung der beiden Strategen als Geschäftsführer der bf GmbH habe den Sinn gehabt, um für den Fall, dass der Fremdgeschäftsführer Ing. gerade nicht verfügbar sein sollte, und eine Entscheidung getroffen werden musste, die nur ein Geschäftsführer treffen hätte können, eine Entscheidung durch einen Geschäftsführer zu ermöglichen. Es hätte sein können, dass der Fremdgeschäftsführer Ing... gerade in Stadt2 gewesen wäre, dass es aber in NR ein Problem auf einer Baustelle gegeben hätte, das eine Entscheidung eines Geschäftsführers erfordert hätte. Für solche außergewöhnlichen Situationen hätten sich die Strategen als Geschäftsführer eintragen lassen (S. 14).

Der Zeuge sagte auf Befragen, eine Aufteilung der Aufgabenbereiche zwischen den Fremdgeschäftsführern habe es zwar gegeben, aber ohne einen schriftlichen Vertrag. Ebenso habe es auch keinen schriftlichen Vertrag über die konkreten Aufgabenbereiche der Strategen gegeben (NiS 16.10.2025, S. 14, 15).

Der erste Strategie sagte auf Befragen, zum Beweisthema der Aufgabenbereiche der geschäftsführenden Organe der bf GmbH und des Konzerns habe es abgesehen von den Managementverträgen und vom OG-Vertrag nichts gegeben (S. 15).

Schreiben vom 2.10.2025 (Seiten 1-5), vorgelegt während der Verhandlung vom 16.10.2025:

Die Entscheidung, wer als Fremdgeschäftsführer zu bestellen gewesen sei, sei einstimmig durch die OG-Gesellschafter getroffen worden. Die OG-Gesellschafter hätten als Berater die grundsätzlichen Konzepte und die Strategie für alle GmbHs der Unternehmensgruppe entwickelt. Die Umsetzung sei durch die Fremdgeschäftsführer erfolgt (S. 2).

Die OG-Gesellschafter hätten sich immer wechselseitig vertreten. Die Fremdgeschäftsführer hätten die Arbeitszeitbestimmungen einhalten müssen (S. 2).

Nie sei ein OG – Gesellschafter überwacht worden . Jedem OG-Gesellschafter sei es auch immer freigestanden, auch andere Tätigkeiten auszuüben, z.B. auf kommunaler Ebene oder in der Wirtschaftskammer (S. 3). U.a. habe der zweite Strategie eine aktive Mitgliedschaft in der Wirtschaftskammer gehabt (S.4).

Eine Arbeitsplatzgarantie für die OG-Gesellschafter habe es nicht gegeben. Alle OG-Gesellschafter trügen gemeinsam das gesamte unternehmerische Risiko. Die bf GmbH habe 2023 und 2024 Verluste erzielt. Daher sei seit 1.1.2024 bis heute keine Zahlung mehr an die OG erfolgt. Die während der streitgegenständlichen Zeiträume bezahlten Managementvergütungen zeigten, dass das Unternehmen in dieser Zeit sehr erfolgreich gewesen sei und stark gewachsen sei (S. 4).

Wenn die Strategieplanung an die bf GmbH über einen längeren Zeitraum bereits zu einer Eingliederung in den betrieblichen Organismus führe, wie erfolge dann die Abgrenzung zu anderen langfristig beratenden Tätigkeiten (S. 4)?

Die Rechtsform der OG sei nicht aus steuerlichen Gründen gewählt worden (S. 4 und 5). Mit der gewählten Rechtsform hätten die OG-Gesellschafter sehr selbstständig, wie dies selbstständig Erwerbstätige zu tun pflegten, agieren können.

Gesellschaftsvertrag vom 4.8.2005 (aktualisiert 26.9.2011) über die Errichtung der bf GmbH (FN *FN***),** vorgelegt in der mündlichen Verhandlung vom 16.10.2025: Laut Vertrag (Pkt VIII.) werden die meisten Beschlüsse der Generalversammlung mit einfacher Stimmenmehrheit gefasst, sieht man von wenigen, besonders wichtigen Angelegenheiten ab (z.B. Änderung des Gesellschaftsvertrages).

Protokoll über eine außerordentliche Generalversammlung der heutigen Holding GmbH vom 20.4.1994 vorgelegt in der mündlichen Verhandlung vom 16.10.2025: Änderung von Pkt Achtens des Gesellschaftsvertrages: Die Bestellung und Abberufung der Geschäftsführer erfordere eine Mehrheit von 80% der abgegebenen Stimmen, ebenso die Anschaffung (mit einem Kaufpreis von 50.000 S, später ab Dezember 2001 erhöht auf 3.700 €), Herstellung und der Verkauf von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, Abschluss und Beendigung von Dienstverhältnissen, Aufnahme von Bankkrediten.

Über die Beschwerde betreffend DB und DZ 2011-2012 wurde erwogen:

A.)Feststellungen und Rechtsfolgen für 1. Jänner 2011-26. September 2011 und vom 27. September 2011 bis 31.12.2011; Feststellungen für die Zeit vom 1.1.2012 bis 10.6.2012 und ab 11.6.2012 bis 31.12.2012

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

Die Gesellschafter der Bf (in weiterer Folge auch „die 3 Strategen“ genannt) gründeten und beherrschten ab 1991 die folgenden Gesellschaften mbH:

1991.....Holding GmbH
 2004.....UA GmbH (FN....)
 2005.....bf GmbH
 2005.....Bf1 IB GmbH (....)
 2005.....Bf1 HU GmbH
 2006.....Bf1 LU GmbH (.....)

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

12.920.....1.Strategie (34%)
 12.540.....2.Strategie (33%) (zweiter Strategie)
 12.540.....3.Strategie (33 %) (dritter Strategie)
38.000 €...Summe

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

b.) An der UA waren im Streitzeitraum beteiligt:

28.000.....
 25.900.....
 3.500.....Dr..... (1.1.2008-31.7.2011)
 3.500.....Dr.....(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 UA waren der erste Strategie und der zweite Strategie.

An der OR 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 GmbH, vertreten durch ihren einzigen Gesellschafter-Geschäftsführer (jedenfalls 1.1.2008 – 10.6.2012) 1.Strategie

c.) An der Bf1 IB GmbH waren im Streitzeitraum beteiligt:

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

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

1.050 €.....Fremdgeschäftsführer (seit 26.1.2015)

35.000 €...Summe

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

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

Prokurist der GmbH war (26.9.2011-31.7.2014).

Geschäftsführer der GmbH war auch(**Fremdgeschäftsführer**)(seit 1.8.2014 bis jedenfalls 31.12.2015).

d.) An der Bf1 HU 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 €.....Fremdgeschäftsführer (jedenf. 1.1.2008-12.4.2010)

9.100 €.....Fremdgeschäftsführer (13.4.2010-8.2.2015)

8.400 €.....Fremdgeschäftsführer 9.2.2015 bis jedenfalls 31.12.2015

35.000 €....Summe

Geschäftsführer der GmbH sind der zweite Strategie und ein Fremdgeschäftsführer (beide jedenfalls seit 1.1.2008-jedenfalls 31.12.2015 und darüberhinaus jedenfalls bis heute). Seit 6.8.2014 bis jedenfalls 31.12.2015 ist auch Herr DI(ein weiterer Fremdgeschäftsführer) Geschäftsführer.

e.) An der Bf1 LU 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.(Fremdgeschäftsführer) (jedenf. 1.1.2008-12.4.2010)
 9.100 €.....Ing.(Fremdgeschäftsführer) (13.4.2010-25.1.2015)
 8.400 €.....Ing.(Fremdgeschäftsführer) (ab 26.1.2015 bis jedenfalls Ende 2015)
 35.000 € ...Summe

Geschäftsführer der GmbH waren der erste Strategie (jedenfalls 1.1.2008 –Dezember 2021) und **Ing.....(Fremdgeschäftsführer)** (jedenfalls seit 1.1.2008-jedenfalls 31.12.2015 und darüberhinaus bis heute). Seit 4.8.2014 bis jedenfalls 31.12.2015 ist auch Herr DI(**ein weiterer Fremdgeschäftsführer**) Geschäftsführer.

2.)Gründung der bf GmbH am 4.8. 2005

Die drei Strategen gründeten die bf GmbH 2005 (Notariatsakt vom 4.8.2005). Nur der erste Strategie Ing. LN OS wurde zunächst als Geschäftsführer ins Firmenbuch eingetragen. Bis 10.6.2012 war er der einzige Geschäftsführer, der im Firmenbuch eingetragen war. Ab 11.6.2012 -23.10.2016 wurde er durch den zweiten Strategen Ing. AY AT als Gesellschafter-Geschäftsführer unterstützt.

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

Die Anteile an der bf GmbH verteilten sich (1.1.2011-26. September 2011) wie folgt (Firmenbuchauszug Bf):

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

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 und Holding).

Ab 27. September 2011 verteilten sich die Anteile an der Bf 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 beteiligt:

50,4933%.....erster Strategie

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

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

3.) Gründung der OS & AT OG 2006 (abgekürzt „OG“)

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

aa.) Gründung, Gesellschafter

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

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

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

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

bb.) Managementverträge - Geschäftsführung

Der Geschäftsgegenstand der OG, vertreten durch die Strategen, die auch Gesellschafter der OG waren, bestand in der **Lenkung, Überwachung und Unterstützung** (Schreiben des StBs vom 22.9.2016; Vorlageantrag S. 4 und S. 5) des gesamten Konzerns, bestehend aus den oben erwähnten 6 Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH. Diese Lenkungs- Überwachungs- und Unterstützungstätigkeiten waren den Geschäftsführungstätigkeiten der Fremdgeschäftsführer, die sich jeweils nur auf einzelne Konzerngesellschaften oder nur eine einzelne Konzerngesellschaft bezogen, übergeordnet (NiS Bf 2.6.2021, S. 5, S. 7, S. 9, S. 11, S. 12; 2.Strategie, NiS 6.7.2021 UA, S. 3, S. 5, S. 7; S. 9; 1.Strategie NiS Bf 2.3.2023; NiS Bf 16.10.2025, S.9).

Es wurden sechs im Wesentlichen gleich lautende (NiS 1.Strategie 7.7.2016; Vorlageantrag, S. 3-5) Managementverträge (vgl. Managementvertrag vom 19.5.2006) zwischen der OG und jeder einzelnen der oben genannten Konzerngesellschaften (2. Strategie, NiS 6.7.2021, S. 4), darunter auch die Bf (siehe oben Pkt 1), abgeschlossen:

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

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

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

12; 2.Strategie, NiS 6.7.2021 UA, S. 3, S. 5, S. 7; S. 9; 1.Strategie NiS Bf 2.3.2023, S. 5], nicht in nur beratenden Tätigkeiten.

Die Tätigkeiten der Strategen zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den einzelnen Konzerngesellschaften dienten jedenfalls dem Konzern und den einzelnen Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, können aber nicht klar voneinander abgegrenzt werden. Es ist nicht feststellbar, wann welcher der Strategen für eine bestimmte Konzerngesellschaft welche konkreten einzelnen Tätigkeiten verrichtete. Es kann auch nicht festgestellt werden, in welchem genauen zeitlichen Ausmaß jeder einzelne der Strategen für jede einzelne Konzerngesellschaft tätig war. Die Tätigkeiten der Strategen gingen in Bezug auf die sechs einzelnen Konzerngesellschaften fließend ineinander über (2.Strategie, NiS UA GmbH vom 6.7.2021, S. 3, S. 5, S. 6, S. 7, S. 9). Das FA drückte dies unwiderlegt sinngemäß so aus: Die Tätigkeiten der Strategen, die aus operativen Tätigkeiten für die einzelnen Konzerngesellschaften und auch aus beratenden Tätigkeiten für die einzelnen Konzerngesellschaften bestanden, waren verschränkt, dh, im Verhältnis zueinander untrennbar (FA NiS. 12.5., S. 5; FA NiS 2.6., 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., S. 3).

Beide Parteien brachten übereinstimmend vor, nur die beratenden Tätigkeiten der Strategen (= OG-Gesellschafter), die im jeweiligen Managementvertrag genannt worden seien, seien der OG finanziell abgegolten worden (durch Zahlungen der Konzerngesellschaften an die OG auf Grund der Managementverträge), während die Tätigkeiten der Strategen als Geschäftsführer des Konzerns, bestehend aus den einzelnen Konzerngesellschaften, überhaupt nicht abgegolten worden seien, weil sie nicht Gegenstand des Managementvertrages gewesen seien (Gesellschafter-Geschäftsführer lt. NiS vom 2.6., S. 6; FA NiS. 2.6. S. 6, S. 7 - S. 9).

Hiezu wird durch das BFG festgestellt: Diese fallweise geäußerte Ansicht der Parteien des Verfahrens, dass ein Teil der Tätigkeiten der drei Strategen (ab 1.1.2012 zwei Strategen), insbesondere die Geschäftsführungstätigkeiten für den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die Bf, nicht der OG zugerechnet worden sei, und unentgeltlich gewesen sei, ist nicht überzeugend:

Alle Zahlungen, die die Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, an die OG im Zusammenhang mit den Tätigkeiten der OG-Gesellschafter für die Konzerngesellschaften geleistet haben, wurden auf Aufwandskonten mit der Bezeichnung „Geschäftsführungskosten“ verbucht (Bericht über die Außenprüfung, S. 2; Konto 7901 der Bf für die Jahre 2008-2015). Die Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, sahen daher diese Zahlungen tatsächlich als Abgeltung von Geschäftsführungstätigkeiten an. In dieses Bild fügt sich das Vorbringen des FA im Vorlagebericht, *„entsprechend dieser (gemeint war die Managementvereinbarung) sind von der OG für die Bf. laufende Geschäftsführungs-Aufgaben zu erbringen, welche mittels Honorar*

verrechnet werden“. Auch das FA sieht daher in Wirklichkeit die Zahlungen an die OG als Abgeltung von Geschäftsführungstätigkeiten.

Die OG, vertreten durch die Strategen als Gesellschafter der OG hat in den Managementverträgen sämtliche Aktivitäten der Unterstützung der laufenden Geschäftsführung der Konzerngesellschaften, auch strategische Beratung zum Aufbau neuer Geschäftsfelder, Unterstützung bei der Akquisition, beim Controlling, der Baustellenabwicklung, der Personalrekrutierung und der Personalführung versprochen. Es wurde auch eine laufende Abstimmung der Tätigkeiten mit dem jeweiligen organschaftlich bestellten Geschäftsführer der jeweiligen Konzerngesellschaft versprochen (Managementvertrag vom 19.5.2006).

Tatsächlich hat jeder der Strategen die einzelnen Konzerngesellschaften keineswegs nur beraten, sondern er hat im Einvernehmen mit den beiden anderen (bis 31.12.2011)/dem anderen Strategen (ab 1.1.2012) den Konzern, bestehend aus den oben erwähnten (Punkt A 1) Gesellschaften, darunter auch die Bf, gelenkt, überwacht und nach Kräften die Abläufe im Konzern unterstützt [NiS 2.6.2021, S. 5, S. 7, S. 9, S. 11, S. 12; 2.Strategie, NiS 6.7.2021 UA, S. 3, S. 5, S. 7; S. 9; 1.Strategie NiS 2.3.2023, S. 5; zweiter Strategie, NiS 16.10.2025, S. 9].

Sämtliche organisatorischen Strukturen im Konzern (z.B. Gründung oder Kauf mehrerer Tochtergesellschaften unter dem Dach der Holding ab 2005, Einsetzung der den Strategen verantwortlichen Fremdgeschäftsführer) wurden von den Strategen geschaffen (StB und erster Strategie NiS 2.6.2021, S. 5, 11, 12; zweiter Strategie, NiS 16.10.25, S.4- 6; zweiter Strategie, NiS 6.7.21, S. 5).

Jedenfalls noch im Streitzeitraum 2011-2015 wurden die Fremdgeschäftsführer von den Strategen eingesetzt, gelenkt und überwacht (zweiter Strategie NiS 6.7.21, S. 5; erster Strategie, NiS 2.6.21, S. 4,5;) . Die Lenkung bestand darin, dass die Strategen den Fremdgeschäftsführern bei dienstlichen Besprechungen Anweisungen gegeben haben (zweiter Strategie NiS 6.7.21, S.5). Die Überwachung bestand darin, dass die Strategen sich von den Fortschritten auf den Baustellen überzeugt haben und dass die Strategen die Zahlen des Rechnungswesens gelesen, und auch dadurch den Erfolg der Bemühungen der Fremdgeschäftsführer überprüft haben (NiS 16.10.25, S. 4 und 5).

Die Strategen sorgten durch ihre Akquisitionstätigkeiten dafür, dass die Tochtergesellschaften der Holding, darunter die bf GmbH, ausgelastet waren (FA, NiS 2.6.2021, S. 7; zweiter Strategie NiS 6.7.2021, S. 5,6; zweiter Strategie NiS. 16.10.25, S. 4).

Die Tätigkeiten der Strategen für den Konzern waren insbesondere übergeordnete Managementtätigkeiten (StB, NiS 2.6.21, S. 9; zweiter Strategie, zweiter Strategie, NiS 6.7.21, S. 3,9; zweiter Strategie, NiS 16.16.25, S. 9). Sie haben den ganzen Konzern, bestehend aus allen Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, geführt und entwickelt (zweiter Strategie NiS 16.10.25, S. 4,9; erster Strategie NiS 2.3.23, S. 4,5). Sie haben die Holding veranlasst, eine

Zimmerei-GmbH und noch zwei andere Betriebe im Stadt2 Raum zu kaufen, um damit den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, zu unterstützen (erster Strategie, NiS 2.6.2021, S. 11; NiS 16.10.25, S. 4). Sie haben entschieden, welche Standorte der Konzern haben sollte, in welchen Gebieten die Leistungen des Konzerns angeboten werden sollten, ob eher Wohnbau, Bau von Pflegeheimen oder Tiefbau angeboten werden sollte (NiS 16.10.25, S. 4, 5; NiS 6.7.2021, S. 7). Sie waren es auch, die die Fremdgeschäftsführer eingesetzt haben (NiS 16.10.25, S. 4).

Der erste Strategie führte den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, hauptsächlich in Stadt2, der zweite Strategie führte den Konzern hauptsächlich im NR Raum (zweiter Strategie, NiS 6.7.21, S. 7,9).

Die Strategen haben durch Verhandlungen mit den Banken für eine ausreichende Liquidität der Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, gesorgt. Zumindest waren die Strategen in Entscheidungen betreffend Kreditaufnahmen immer eingebunden (zweiter Strategie, NiS 16.10.25, S. 4,7)

Die Strategen haben jeweils nach einer Risikoabwägung auch entschieden, ob Aufträge für Großbaustellen angenommen wurden, oder nicht, und sie trafen an der Stelle der Fremdgeschäftsführer Entscheidungen, die diese z.B. wegen vorübergehender Ortsabwesenheit gerade nicht treffen konnten, wenn es nicht vorhergesehene Notsituationen gab (zweiter Strategie, NiS 6.7.21, S. 5, zweiter Strategie NiS 16.10.25, S. 4,7).

Die Strategen waren auch immer zumindest in die Entscheidung eingebunden, wenn es um die Einstellung von hochrangigen neuen Mitarbeitern oder um die Anschaffung von teuren Anlagegütern ging (Hauptpoliere, Bauleiter, Oberbauleiter)(NiS 16.10.25, S. 7)

In diesem Zusammenhang legte jeder der Strategen pro Jahr etwa mindestens 30.000 km in jenem PKW zurück, der für ihn von der OG geleast worden war (Schreiben des StBs vom 22.9.2016; Vorlageantrag S. 3-5; StB lt. NiS. 2.6. S 3 , S.6 ; FA lt. NiS 2.6. S. 6-9; 2.Strategie, NiS. 6.7.2021 UA, S. 9).

In dieses Bild fügen sich die organschaftlichen Bestellungsverhältnisse: Jeder der im Namen der OG tätigen Strategen war nicht nur Gesellschafter der OG (siehe OG-Vertrag, Siehe Firmenbuchauszug OG), sondern auch Gesellschafter – Geschäftsführer der Holding und auch Gesellschafter-Geschäftsführer mindestens einer der Tochtergesellschaften der Holding, darunter auch die bf. GmbH (siehe Pkt 1 und 2). So war der erste Strategie im ganzen Streitzeitraum 2011-2015 Geschäftsführer der Holding und der bf GmbH, der zweite Strategie war im ganzen Streitzeitraum Geschäftsführer der Holding und ab 11.6.2012 auch Geschäftsführer der bf GmbH (siehe oben Pkte 1 und 2).

Die OG hat den weitaus überwiegenden Großteil der Kosten jedes Strategen bezahlt, die bei diesen Tätigkeiten (Lenkung, Überwachung, Unterstützung der Konzerngesellschaften) angefallen sind (insbesondere KFZ-Kosten, vgl. NiS 2.6.2021, S. 2). Die OG hat alle diese Kosten endgültig bezahlt, ohne für den Kostenanteil, der auf die Konzernlenkungsaktivitäten der Strategen entfallen ist, einen finanziellen Ausgleich von den einzelnen Konzerngesellschaften zu begehren (FA NiS. 2.6. S. 6- S. 9; Gesellschafter-Geschäftsführer NiS. 2.6. S. 6; RI NIS 2.6. 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 erhalten hat. Die OG bezahlte im Einvernehmen mit den Konzerngesellschaften, darunter die Bf, den weitaus überwiegenden Anteil der Kosten, die im Zusammenhang mit den Tätigkeiten der Strategen (Überwachungs-, Lenkungsaufgaben, Unterstützungsaktivitäten) für den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften angefallen sind.

In dieses Bild fügt sich, dass die OG im engen zeitlichen Zusammenhang mit allen diesen Tätigkeiten (Lenkungs- Überwachungs- und Unterstützungsaktivitäten der Strategen im Namen der OG zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften) beträchtliche Zahlungen von den Konzerngesellschaften erhalten hat. Z.B. erhielt die OG von der Bf im Streitzeitraum 2008-2012 durchschnittlich 121.800 € im Jahr und durchschnittlich 10.150 € pro Monat; 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	96.000 €	8.000 €
2014	126.000 €	10.500 €
2015	132.489,86 €	11.040,82 €

All dies indiziert:

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

Die Ansicht der beiden Parteien (NiS. 2.6., S. 6 -9), nur beratende Tätigkeiten der Strategen im Namen der OG seien durch die Konzerngesellschaften abgegolten worden, und die lenkenden und überwachenden Tätigkeiten der Strategen seien nicht abgegolten worden, ist nicht überzeugend, weil

- der Umstand, dass diese Zahlungen von den Saldenkonten der Konzerngesellschaften mit der jeweiligen Bezeichnung „Geschäftsführungskosten“ an die OG überwiesen worden sind (Konto 7901 für 2008-2015), deutet darauf hin, dass mit diesen Zahlungen Lenkungs- und Überwachungstätigkeiten, dh Geschäftsführungstätigkeiten abgegolten werden sollten.

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

- weil man die Tätigkeiten der Strategen, die dem Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, gedient haben (Lenkungs- Überwachungstätigkeiten, sonstige unterstützende Tätigkeiten wie z.B. Beratungen lt. Vorlageantrag S. 3-5, lt. Schreiben des StBs vom 22.9.2016, lt FA NiS 2.6.2021, S. 7 und lt. Gesellschafter-Geschäftsführer NiS 2.6. S. 11 und 12) nicht trennen kann. Alle diese Tätigkeiten waren untrennbar miteinander verbunden (FA NiS. 2.6.2021, S. 7 „verschränkte Tätigkeiten“; StB NiS 2.6.2021, S. 3 „mehrere Hüte“; 2.Strategie NiS 6.7.2021, UA GmbH, S. 5, insbesondere S. 9), erfolgten im Einvernehmen zwischen den drei Strategen und dienten dem Ziel, die Abläufe im Konzern möglichst effizient zu gestalten;

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

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

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

Fazit: Die Strategen haben im Namen der OG tatsächlich die Konzerngesellschaften, darunter die Bf, gelenkt, überwacht und unterstützt. Im zeitlichen Zusammenhang zu diesen Tätigkeiten hat die OG Entgelte von den Konzerngesellschaften, darunter die Bf, erhalten, die in den Rechnungswesen der Konzerngesellschaften als Geschäftsführungsentgelte bezeichnet worden sind. Daher wurden die Entgelte durch die Konzerngesellschaften, darunter die Bf, an die OG für diese Lenkungs- Überwachungs- und Unterstützungstätigkeiten der Strategen im Namen der OG bezahlt.

Dass es sich bei all diesen Tätigkeiten um Geschäftsführungstätigkeiten für den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, 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 2008 bis 31.12.2011 durch die drei Gesellschafter der OG (drei Strategen) 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 Tätigkeiten nur noch durch den 1.Strategen und den 2.Strategen durchgeführt, die sowohl Gesellschafter der OG als auch die beherrschenden Gesellschafter der bf GmbH und der übrigen Konzerngesellschaften waren.

Dass all diese Tätigkeiten der OG-Gesellschafter (= beherrschende Gesellschafter der Bf und der übrigen Konzerngesellschaften) im Namen der OG seit 2006 – zumindest Ende 2012 und weiter bis jedenfalls 2015 für die Bf und die anderen Konzerngesellschaften regelmäßig ausgeführt wurden, erkennt man daran, dass die OG seit 2006 bis jedenfalls einschließlich Dezember 2012 und weiter bis jedenfalls Ende Dezember 2015 monatlich von der Bf (S. 3 BVE, unwiderlegt) und von den übrigen Konzerngesellschaften für diese Tätigkeiten regelmäßig bezahlt worden ist: So erhielt die OG von der BF seit 2006 bis einschließlich 2007 jährlich 72.000 € (monatlich 6.000 €), seit 2008 bis jedenfalls einschließlich 31. Dezember 2012 jährlich im Durchschnitt 121.800 € (monatlich 10.150 €), im Jahr 2013 96.000 €, im Jahr 2014 126.000 € und im Jahr 2015 132.489,86 € zur Abgeltung dieser Tätigkeiten. Die Zahlungen erfolgten i d R monatlich (s.o.) (bekämpfte Bescheide für 2008-2012, welchen die Zahlungen entnommen werden können; Konto 7901 Bf 2008-2012 Geschäftsführungskosten). Auch die anderen Konzerngesellschaften leisteten der OG Zahlungen in gleicher Größenordnung.

Die Lenkungstätigkeiten der OG in Bezug auf alle Konzerngesellschaften (darunter auch die Bf) sind immer durch alle OG-Gesellschafter (Vorlageantrag, S. 5) durchgeführt worden. Das Ausmaß der Arbeitsbelastung der Strategen in Bezug auf alle Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, war im Großen und Ganzen im Durchschnitt der Jahre des Streitzeitraums 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 bei der Verteilung der Gewinne der OG einen gleichen Anteil erhielt (OG-Vertrag von 2006).

Ab 11.6.2012 bis jedenfalls Ende 2012 bis jedenfalls Ende 2015 wurde der Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, durch die beiden organschaftlich bestellten Gesellschafter – Geschäftsführer der bf GmbH, dh, durch den ersten und zweiten Strategen überwacht und gelenkt. Es gab in diesem Teil des Streitzeitraums (11.6.2012 – jedenfalls Ende 2012 bis jedenfalls Ende 2015 in der bf GmbH noch zwei Fremdgeschäftsführer, die durch beide Gesellschafter-Geschäftsführer überwacht und gelenkt wurden.

cc.) die handelnden Personen

Die OG sagte bereits im Managementvertrag vom 19.5.2006 zu, die zugesagten Aktivitäten durch ihre Gesellschafter, die auch Gesellschafter der Bf und Gesellschafter der Holding waren, oder durch andere geeignete Personen auszuführen (Managementvertrag 19.5.2006, 1. Seite). Es kam aber bis heute (2023) nie dazu, dass andere Personen dazu eingesetzt worden wären. Die OG handelte immer nur durch ihre Gesellschafter (Vorlageantrag S. 5; 2. Strategie, NiS 6.7.21, S. 5; 2. Strategie, NiS 16.10.25, S. 5 -7). Daraus folgt, dass diese vertragliche Norm in den Managementvereinbarungen und-verträgen betreffend das Recht der OG, die Tätigkeiten durch externe Vertreter auszuüben, die durch die OG hätten beauftragt werden können, von den Parteien des Managementvertrages von Anfang an bis heute nicht ernst genommen worden ist.

dd.) Zahlungen

Die Bf versprach der OG im Jahr 2006 für die Tätigkeiten der OG ein Entgelt von 6.000 € + 20% UST pro Monat (72.000 € + USt pro Jahr) (Managementvereinbarung vom 19.5.2006). Tatsächlich zahlte die Bf der OG im Streitzeitraum 2008- bis Ende 2012 durchschnittlich 121.800 € im Jahr (durchschnittlich 10.150 € pro Monat) (Konto 7901 für 2008-2012; bekämpfte Bescheide vom 23.1.2014 betreffend 2008-2012; BVE vom 4.7.2017, S. 3). Zahlungen in ähnlicher Höhe leisteten auch alle anderen Konzerngesellschaften (siehe oben die 6 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 (jedenfalls 2008-2014) wesentlich mehr, als dies der im Managementvertrag vom 19.5.2006 vereinbarten Entgelthöhe (72.000 € + USt im Jahr) entsprach:

Die tatsächliche Höhe der Zahlungen der Jahre 2008-2015 betrug jeweils lt. Konto 7901 Geschäftsführungskosten :

108.000 € + 20% USt.....2008 (Konto 7901)

117.000 € + 20% USt.....2009 (Konto 7901)

130.000 € + 20% USt.....2010 (Konto 7901)

150.000 € + 20% USt.....2011 (Konto 7901)

104.000 € + 20% USt.....2012 (Konto 7901)

609.000 € + 20% USt.....Summe 2008-2012/5 = Durchschnittswert 121.800 € (Konto 7901 für 2008-2012)

96.000 € + 20% USt.....2013 (BP-Bericht vom 13.9.2016 an die bf GmbH; Konto 7901)

126.000 € + 20% USt.....2014 (BP-Bericht vom 13.9.2016 an die bf GmbH; Konto 7901
.....Managementkosten)

132.489,86 € + 20% USt.....2015 (Konto 7901; BP-Bericht 13.9.2016, Beilage
.....„Prüfungsfeststellungen“, S. 2 und 3)

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

im Jahr 2015 zu leistende Zahlungen, die für die Zeit vom 1.1.-31.12.2015 vereinbart waren, verglichen mit den Zahlungen , die 2015 tatsächlich geleistet wurden

30.000 €	6.000 x 5: vereinbarte Zahlungen für Jänner bis Mai 2015 lt. Managementvereinbarung 19.5.2006, die noch bis 31.5.2015 galt
77.000 €	11.000 x 7 vereinbarte Akonto-Zahlungen für den Zeitraum Juni-Dezember 2015 lt. Managementvertrag vom 1.6.2015
107.000 €	Höhe der lt. Managementvertrag vom 1.6.2015 und lt. Managementvereinbarung vom 19.5.2006 im Jahr 2015 und für 2015 zu leistenden Zahlungen der Bf GmbH an die OG

132.489,86	Zahlungen der bf GmbH lt. Konto 7901/2015
-27.489,86 €	Minus jene Zahlungen der bf GmbH lt. Konto 7901/2015 per 31.12.2015, die tatsächlich noch nicht 2015, sondern erst frühestens im März oder April 2016 (vgl. Rechnung der OG vom 31.3.2016 Nr. 005-16) geleistet worden sind.
105.000 €	Im Jahr 2015 tatsächlich durch die bf GmbH an die OG geleistete Zahlungen, das waren 98,13% der vereinbarten Zahlungen von 107.000 €, die im Jahr 2015 hätten bezahlt werden müssen. Dh , die OG hat von der bf GmbH im Jahr 2015 105.000 € bekommen, obwohl für diese Zeit 107.000 € vereinbart worden waren, und nicht 132.489,86 €. Somit hat die OG im Streitzeitraum 2015 annähernd den Betrag von der bf GmbH erhalten, der mit der bf GmbH vereinbart war.

Endgültige Berechnung des Anspruchs der OG gegen die bf GmbH in Bezug auf das Jahr 2015, die laut Vertrag vom 1.6.2015 erst nach Ablauf des Jahres 2015 durchzuführen war, und die eine restliche Forderung der OG im Jahr 2016 für 2015 nach sich zog:

30.000 €	6.000 x 5: endgültige Zahlungen für Jänner bis Mai 2015 lt. Managementvereinbarung 19.5.2006, die noch bis 31.5.2015 galt
52.594,20 €	Endgültige Zahlungen für den Zeitraum Juni-Dezember 2015 lt. Managementvertrag vom 1.6.2015: $(36.000 \times 7/12) + [(21.664.591,17) \times 0,25\% \times 7/12]=$ $21.000 \text{ €} + [21.664.591,17 \text{ €} \times 0,0025 \times 7/12]=$ 21.000 € + 31.594,20 €

	Die Bestandsveränderungen in Höhe von 29.984.034,89 € sind nicht Teil des Umsatzes lt. Bilanz und dürfen lt. Managementvertrag vom 1.6.2015 keinen Einfluss auf die Höhe des Entgeltes haben.
82.594,20 €	Höhe der lt. Managementvertrag vom 1.6.2015 und lt. Managementvereinbarung vom 19.5.2006 in Bezug auf die Leistungen des Jahres 2015 endgültig zu leistenden Zahlungen der bf GmbH an die OG
-105.000 €	Im Jahr 2015 tatsächlich geleistete Zahlungen
22.405,80 €	Restzahlung der OG an die bf GmbH für 2015, die 2016 lt. Verträgen vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 hätte geleistet werden müssen
132.489,86 €	Tatsächliche Zahlungen der bf GmbH lt. Konto 7901/2015 für 2015, die zum Teil im Jahr 2015 (105.000 €), zum Teil im Jahr 2016 (27.489,86 €) geleistet wurden.
-82.594,20 €	Höhe der lt. Verträgen vom 1.6.15 und vom 19.5.06 in Bezug auf 2015 endgültig (dh, einschließlich der endgültigen Berechnung, die im Jahr 2016 für 2015 hätte erfolgen müssen, zu leistenden Zahlungen der bf GmbH an die OG
49.895,66 €	Zu viel (einschließlich der Nachzahlung von 2016) geleistete Zahlungen der bf GmbH an die OG in Bezug auf das Jahr 2015 (60,41% der insgesamt für 2015 zu leistenden Zahlungen von lediglich 82.594,20 €); Die Bf GmbH hätte unter Zugrundelegung der endgültigen Zahlungsverpflichtung für 2015 nur 82.594,20 € leisten müssen. Tatsächlich hat sie 132.489,86 €

	einschließlich der Restzahlung von 27.489,86 €, die 2016 an die OG geleistet wurde, bezahlt.

Die Zahlen 21,664.591,17 € (Umsatz) +29,984.034,89 € (Bestandsveränderungen) sind der G+V-Rechnung 2015 zu entnehmen.

Die Bf teilte erstmalig im November 2022 mit, dass es im Zeitraum 2008 – 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 1.2.2008, 14.5.2010, 29.10.2010, 1.6.2012 – letztere Anpassungsvereinbarung habe lt. Anpassungsvereinbarung, datiert vom 10.2.2014 bis einschließlich 2013 gegolten, Anpassungsvereinbarungen, datiert vom 10.2.2014 und vom 29.7.2014) .

Hierzu wird durch das BFG festgestellt, dass alle diese angeblichen Anpassungsvereinbarungen, die zwischen 2008 und 2014 datiert wurden, und die mit Schreiben vom 14.11.2022 dem BFG vorgelegt worden sind, in den Jahren 2008-2015 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 andere 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 höhere jährliche Zahlungen an die OG. Die bf GmbH bezahlte tatsächlich im Jahr 2012 104.000 € und im Jahr 2013 96.000 € 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 GmbH Bf1 UH vom 25.6.2015; TZ 1 BP-Bericht betreffend die Holding GmbH vom 25.6.2015; TZ 1 BP-Bericht betreffend IB GmbH vom 23.6.2015; TZ 1 BP-Bericht betreffend LU GmbH vom 25.6.2015, TZ 1 BP-Bericht betreffend HU GmbH vom 25.5.2015).

Im Gegenteil: Der StB brachte in der mündlichen Verhandlung vom 6.7.2021 betreffend die UA GmbH, eine mit der Bf vergleichbare Tochtergesellschaft vor (NiS. 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 2008-2013 (die festgestellten verdeckten Ausschüttungen betreffen die Jahre 2012 und 2013).

Hätte es tatsächlich im Zeitraum 2008-2015 die von der bf GmbH in ihrem Schreiben vom 14.11.2022 erwähnten Anpassungsvereinbarungen, die zwischen 2008 und 2012 datiert waren, gegeben (die angeblichen Anpassungsvereinbarung von 2012 habe angeblich bis einschließlich 2013 gewirkt), 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 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 2.3.2023, NiS S. 2): In Bezug auf das Jahr 2012 erhöhte sich auf Grund der Feststellungen des FA betreffend die vGA der erklärte Gewinn der bf 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 bf GmbH von 147.885,67 um 24.000 € (16,23 %). Das sind insgesamt betrachtet 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:

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 %). Das waren keine geringfügigen Gewinnerhöhungen.

IB 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 €. Das waren keine geringfügigen Gewinnerhöhungen.

LU 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 %). Das waren keine geringfügigen Gewinnerhöhungen.

HU 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 %). 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 NiS Bf 2.3.2023, S. 2), 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 zu den Managementvereinbarungen der Konzerngesellschaften mit der OG. Er sagte, mit jeder GmbH des Bf1 - Konzerns (Holding, IB, UH, LU , HU, UA) gebe es einen Managementvertrag, welcher ab 1.1.2014 hinsichtlich der Entlohnung abgeändert worden sei. Der Geschäftsführer hat dazu später angegeben (NiS 2.3.2023 Bf, S. 7), damit sei nur der Systemwechsel hinsichtlich der Honorarhöhe gemeint gewesen, der im neuen Managementvertrag vom Juni 2015 vereinbart worden sei. Damals sei die Höhe des vereinbarten Honorars erstmalig zu einem wesentlichen Teil von einem Prozentsatz vom Umsatz abhängig gemacht worden. Damit sei also diese Vereinbarung vom Juni 2015 gemeint gewesen, die völlig anders als die bisherigen Vereinbarungen gewesen sei.

Hierzu wird durch das BFG bemerkt:

Dieser Bedeutungsinhalt, den der Geschäftsführer in seiner späteren Aussage erwähnt, ist nachvollziehbar. Der Managementvertrag vom 1. Juni 2015 sollte tatsächlich nach dem Text dieser Vereinbarung bereits ab 1.1.2014 gelten. Da der Geschäftsführer dieselbe Datierung in seiner Aussage vom 7.7.2016 erwähnte, ist seine spätere Aussage, dass er damit den Managementvertrag vom 1.6.2015 gemeint hat, glaubhaft.

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, die Bf1 UH, die Bf1 IB, die HU und die LU vom Juni 2015).

In dieses Bild fügt sich: Auch der Steuerberater äußerte sich in der mündlichen Verhandlung betreffend die mit der Bf vergleichbare UA GmbH zum Thema der Abänderung der Entgeltvereinbarung aus der Managementvereinbarung, und erwähnte dabei nur die abändernde Vereinbarung vom 1.6.2015 (NiS UA 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 (dh Abänderungen in den Jahren zwischen 2008 und 2014 vor dem 1.6.2015) 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 2008 und 2014 datiert waren, im Zeitraum 2008-2016 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 Bf vorgebracht, (NiS 2.6.2021 Bf, 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 in dieser mündlichen Verhandlung nicht entgegengetreten. Hätte es am 2.6.2021 die angeblichen Anpassungsvereinbarungen, die mit 2008-2014 datiert sind, und die erstmals im November 2022 vorgelegt worden sind, bereits gegeben, dann wäre zu erwarten gewesen, dass die Bf 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 2008-2014 datiert sind, bereits im

Zeitraum 2008-2014 gegeben, so wäre eine nennenswerte 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 2008-2014 im Zeitraum bis 2.6.2021.

ddd.) Fehlen detaillierter Honorarabrechnungen, Fehlen arbeitszeitbezogener Entgeltvereinbarungen

Zudem sind die angeblichen Anpassungsvereinbarungen, die mit 2008-2014 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 1.2.2008 zwischen der Rechtsvorgängerin der Bf und der OG beruht nach dem Text der angeblichen Vereinbarung auf der Annahme, dass im Jahr 2007 für die Bf 1.032 Arbeitsstunden geleistet worden seien.

Die angebliche Vereinbarung, datiert vom 14.5.2010 zwischen der Rechtsvorgängerin der Bf und der OG beruht nach dem Text der angeblichen Vereinbarung auf der Annahme, dass im Jahr 2009 für die Bf 1.180 Arbeitsstunden geleistet worden seien.

Die angebliche Vereinbarung, datiert vom 29.10.2010 zwischen der Rechtsvorgängerin der Bf und der OG beruht nach dem Text der angeblichen Vereinbarung auf der Annahme, dass im Jahr 2010 für die Bf 1.300 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 10.2.2014) zwischen der Bf und der OG beruht nach dem Text der angeblichen Vereinbarung auf der Annahme, dass im Jahr 2011 für die Bf 880 Arbeitsstunden geleistet worden seien.

Die angebliche Vereinbarung, datiert vom 10.2.2014 beruht nach dem Text der angeblichen Vereinbarung auf der Annahme, dass im Jahr 2013 für die Bf 980 Arbeitsstunden geleistet worden seien.

Die angebliche Vereinbarung, datiert vom 29.7.2014 beruht nach dem Text der angeblichen Vereinbarung auf der Annahme, dass im Jahr 2014 für die Bf 1000 Arbeitsstunden geleistet worden seien.

Das Finanzamt (FA) hat die Bf mit Ergänzungsauftrag vom 16.11.2017, Pkt 6, nach detaillierten Honorarabrechnungen gefragt, und um deren Vorlage ersucht. Die Bf ist diesem Ersuchen nicht nachgekommen. Es gibt daher keine Zeitaufzeichnungen im Unternehmen der Bf über den tatsächlichen Zeitaufwand der Strategen für die bf. GmbH (ebenso die Aussage des 2.

Strategen vom 6.7.2021 in einer vergleichbaren Angelegenheit, NiS UA 6.7.2021 S. 3; ebenso FA in einer vergleichbaren Angelegenheit lt. NiS IB 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 Jahr 2008 oder im Jahr davor und bis 2014 aufgewendet haben. Daher ist auch nicht glaubhaft, dass die Strategen im Namen der OG mit der bf GmbH tatsächlich im Zeitraum 2008-2014 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 2008-2017 existiert haben. Hätten nämlich diese Vereinbarungen existiert, wäre zu erwarten gewesen, dass diese spätestens bei der Beantwortung des Ergänzungsauftrags vom 16.11.2017, Pkt 6, dem FA vorgelegt worden wären.

In dieses Bild fügen sich die Angaben des 2. Strategen vom 6.7.2021 in der Angelegenheit der mit der bf GmbH vergleichbaren UA GmbH: Nein, es habe keine Aufzeichnungen bezüglich der 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 UA, S. 3).

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

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

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

Der Geschäftsgegenstand der OG, vertreten durch die Strategen, die auch Gesellschafter der OG waren, bestand in der Lenkung, Überwachung und Unterstützung (Schreiben des StBs vom 22.9.2016; Vorlageantrag S. 4 und S. 5) des gesamten Konzerns, bestehend aus den oben erwähnten 6 Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH. Diese Lenkungs- Überwachungs- und Unterstützungstätigkeiten der Strategen waren den

Geschäftsführungstätigkeiten der Fremdgeschäftsführer, die sich jeweils nur auf einzelne Konzerngesellschaften oder nur eine einzelne Konzerngesellschaft bezogen, übergeordnet (NiS Bf 2.6.2021, S. 5, S. 7, S. 9, S. 11, S. 12; Aussagen 2.Strategie, NiS 6.7.2021 UA, S. 3, S. 5, S. 7; S. 9; Aussagen 1.Strategie NiS Bf 2.3.2023, S. 5; Aussage zweiter Strategie, NiS bf GmbH 16.10.25, S. 4 und 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 UA GmbH vom 6.7.2021, S. 3, S. 5, S. 6, S. 7, S. 9).

Das FA drückte dies unwiderlegt sinngemäß so aus: *„Die Tätigkeiten der Strategen, die aus operativen Tätigkeiten für die einzelnen Konzerngesellschaften und auch aus beratenden Tätigkeiten für die einzelnen Konzerngesellschaften bestanden, waren verschränkt, dh, im Verhältnis zueinander untrennbar“* (FA NiS. 12.5., S. 5; FA NiS 2.6., 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., S. 3). Einer der Strategen drückte diesen Sachverhalt auf Befragen, wie man denn seine Tätigkeit für jede Tochtergesellschaft des 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 LU –Hut, ich habe nur den Hut für den ganzen Konzern auf“* (NiS UA 6.7.2021, S. 9). Die Strategen haben somit den gesamten 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 2008-2014 gegeben haben, weil die Konzernlenkungstätigkeiten der Strategen nicht klar in Bezug auf die einzelnen Konzerngesellschaften voneinander abgegrenzt werden können.

Da es jedenfalls bis einschließlich 2012 und jedenfalls weiter bis 2014 keinerlei arbeitszeitbezogene Anpassungsvereinbarungen in Bezug auf das ursprünglich vereinbarte Honorar (72.000 € pro Jahr lt. Managementvertrag vom 19.5.2006) gegeben haben kann, hat

die Bf im Zeitraum 2008-2012 und weiter bis 31.12. 2014 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 1.6. 2015, und nicht bereits ab 2014.

eee.)

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

Die Bf hat von Anfang an, dh spätestens im Jänner 2014 (vgl. Außenprüfungsbericht vom 23.1.2014 betreffend die Jahre 2008-2012) vorgebracht, Zahlungen auf Grund der Managementvereinbarung mit der OG vom 19.5.2006 geleistet zu haben. Dem liegt erkennbar die Einsicht zu Grunde, dass, wenn man verfahrensgegenständliche Zahlungen leistet, man zwangsläufig auch den diesen Zahlungen zu Grunde liegenden Vertrag vorlegen muss.

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

Dass sie gleichzeitig (spätestens 2016) nicht erkannt haben könnte, dass es erforderlich gewesen wäre, auch alle angeblichen Abänderungen des Managementvertrages, die es zwischen 2008 und 2014 gegeben haben soll, vorzulegen, ist nicht anzunehmen. Daher ist es nicht anzunehmen, dass es diese Abänderungen in den Jahren 2008-2014 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 2008 und 2014) nicht vorzulegen. Dies deutet darauf hin, dass es die angeblichen Abänderungsvereinbarungen betreffend die Höhe des Entgeltes aus dem Managementvertrag, die mit 2008-2014 datiert sind, 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 2008-2014 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 2008-2014 die Managementvereinbarung vom

19.5.2006 nicht eingehalten worden sei, weil die Bf der OG in den Jahren 2008-2014 wesentlich mehr bezahlt habe, als dies in der Managementvereinbarung vom 19.5.2006 vereinbart worden sei.

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

fff.) Aus den o.e. Gründen hat es die angeblichen Anpassungsvereinbarungen, die mit 2008-2014 datiert sind, und die mit dem Schriftsatz vom 14.11.2022 erstmals vorgelegt worden sind, in den Jahren bis 2014 noch nicht gegeben.

ee.) Geschäftsführungstätigkeiten – Weisungsunterworfenheit?

Zu den Geschäftsführungstätigkeiten durch die Strategen siehe oben bb.) und cc.)

Zur Frage einer allfälligen Weisungsunterworfenheit des zweiten Strategen, der ab 27.9.2011 nicht mehr wesentlich beteiligt an der bf GmbH war:

Ad 2011:

Ad dritter Strategie:

Der dritte Strategie, geb, am 13.9.1950, erreichte bereits im Jahr 2010 das sechzigste Lebensjahr. Seine Tätigkeit im ganzen Jahr 2011 – ab 2012-2015 war er nicht tätig- löst daher jedenfalls keine DB- und DZ-pflicht mehr aus (§ 41 Abs 4 lit f FLAG). Ob er weisungsunterworfen oder nicht weisungsunterworfen war, spielt zu keinem Zeitpunkt des Streitzeitraums eine Rolle mehr.

Ad zweiter Strategie:

1.1.-26.9.2011:

Der zweite Strategie war ebenso wie der erste Strategie im Jahr 2011 bis zum 26.9.2011 noch wesentlich (33 %) an der bf GmbH beteiligt (§ 22 Z 2 TS 2 EStG 1988). Für diesen Zeitraum stellt sich die Frage einer allfälligen Weisungsunterworfenheit des zweiten Strategen nicht (§ 22 Z 2 TS 2 EStG 1988).

27.9.2011-31.12.2011: In diesem Zeitraum war der zweite Strategie nicht mehr wesentlich an der bf GmbH beteiligt, weil er nur noch zu 24,75% an der bf GmbH beteiligt war (siehe oben Pkt A 2). Der zweite Strategie war in diesem Zeitraum nicht organschaftlicher Geschäftsführer der bf GmbH. Nur der erste Strategie war in diesem Zeitraum organschaftlicher Geschäftsführer der bf GmbH (siehe oben Pkt A.2). Daher war der zweite Strategie in Bezug auf seine Tätigkeiten für die bf GmbH jedenfalls gegenüber dem ersten Strategen weisungsunterworfen (VwGH 19.5.2020, Ra 2018/13/0061).

Ad 2012:

1.1.2012 – 10.6.2012

Der dritte Strategie war in diesem Zeitraum nicht mehr für die bf GmbH tätig. Zudem war er bereits älter als 60 Jahre (§ 41 Abs 4 lit f FLAG). Eine DB- und DZ-Pflicht in Bezug auf den dritten Strategen ist daher jedenfalls nicht gegeben.

In diesem Zeitraum war der zweite Strategie nicht mehr wesentlich an der bf GmbH beteiligt, weil er nur noch zu 24,75% an der bf GmbH beteiligt war (siehe oben Pkt A 2). Der zweite Strategie war in diesem Zeitraum nicht organschaftlicher Geschäftsführer der bf GmbH. Nur der erste Strategie war in diesem Zeitraum organschaftlicher Geschäftsführer der bf GmbH (siehe oben Pkt A.2). Daher war der zweite Strategie in diesem Zeitraum in Bezug auf seine Tätigkeiten für die bf GmbH jedenfalls gegenüber dem ersten Strategen weisungsunterworfen (VwGH 19.5.2020, Ra 2018/13/0061).

11.6.2012 – 31.12.2012:

Der dritte Strategie war in diesem Zeitraum nicht mehr für die bf GmbH tätig. Zudem war er bereits älter als 60 Jahre (§ 41 Abs 4 lit f FLAG). Eine DB- und DZ-Pflicht in Bezug auf den dritten Strategen ist daher jedenfalls nicht gegeben.

In diesem Zeitraum war der zweite Strategie nicht mehr wesentlich an der bf GmbH beteiligt, weil er nur noch zu 24,75% an der bf GmbH beteiligt war (siehe oben Pkt A 2). Der zweite Strategie war in diesem Zeitraum ebenso wie der erste Strategie organschaftlicher Geschäftsführer der bf GmbH (siehe oben Pkt A.2).

Es ist daher festzustellen, ob der zweite Strategie in diesem Zeitraum gegenüber einem Organ der bf GmbH weisungsunterworfen war.

Es wird die Feststellung getroffen, dass der zweite Strategie in diesem Zeitraum bei Ausübung seiner Tätigkeiten als organschaftlich bestellter Geschäftsführer der bf GmbH auf vertraglicher Grundlage (vgl. VwGH 24. Februar 1999, 97/13/0234) keinen Weisungen unterworfen war.

Es wird ferner festgestellt: Der zweite Strategie war als Geschäftsführer der bf GmbH auf Grund einer gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung weisungsfrei (§ 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988).

Diese Feststellungen werden wie folgt begründet:

Sachverhaltselemente, die das Beweisthema Weisungsunterworfenheit oder Weisungsfreiheit des zweiten Strategen betreffen:

Nur zur Orientierung – im Interesse der Klarstellung des Begriffes „Strategie“ – sei erwähnt: Die drei Strategen waren unter Zugrundelegung der mittelbaren Beteiligungsverhältnisse die einzigen Gesellschafter der bf GmbH und auch der beherrschenden Muttergesellschaft. Zwar gab es die Holding als weitaus überwiegende (mindestens 74%) Mehrheitsgesellschafterin der bf GmbH, an dieser Holding waren aber wiederum die drei Strategen im Verhältnis von ca je einem Drittel beteiligt. Dh, bei den Generalversammlungen der bf GmbH und ihrer Muttergesellschaft waren nur die drei Strategen anwesend.

Entscheidend für die Frage der Weisungsunterworfenheit sind jedoch nicht die Beteiligungsverhältnisse, nicht das Gesellschaftsrecht (vgl § 20 GmbHG), sondern die Gesamtheit der u.U. auch konkludent erkennbaren (vgl. 2003/14/0039 ; 21.11.2007, 2005/08/0051 vgl. 89/08/0127) vertraglichen Vereinbarungen (vgl. 97/13/0234; 25.6.2008, 2008/15/0090; 3.8.2004, 2000/13/0046; 19.1.2005, 2000/13/0162).

Die Bindung des Geschäftsführers an den Gesellschaftsvertrag und die Gesellschafterbeschlüsse ist lediglich eine sachliche, nicht aber eine persönliche Weisungsgebundenheit , und ist daher für sich allein betrachtet, dh ohne die Feststellbarkeit vertraglicher Vereinbarungen, die auf ein Weisungsrecht zumindest konkludent hindeuten, nicht ausreichend für die Annahme einer Weisungsunterworfenheit (Kuprian in *Lenneis/Wanke (Hrsg), FLAG, 2. Aufl. (2020), ko-flag-2019_flag_p43_IV, IV. Dienstnehmer Anm 17*; vgl. VwGH vom 19. Dezember 2012, 2010/08/0240, mwN; vgl. auch VwGH vom 15. Juli 1998, 97/13/0169; vgl. VwGH 2005/08/0051; 19.10.2015 , 2013/08/0185; 2013/15/0202; 2012/13/0088).

Ob der gegenständliche Sachverhalt in Bezug auf das Beweisthema der Dienstnehmereigenschaft einem Fremdvergleich standhält, oder nicht, spielt für die Frage, ob beim zweiten Strategen ein – durch Weisungsunterworfenheit geprägtes- Dienstverhältnis

vorliegt, oder nicht, keine Rolle (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018 Grundsatzerk Pkt 4.3.1.; VwGH 29.1.2003, 2002/13/0186).

Sollte sich – auch bei Einbeziehung konkludent erkennbarer Willensäußerungen der Vertragspartner (vgl. 2003/14/0039) nicht klar feststellen lassen, ob eine Weisungsunterworfenheit vertraglich vereinbart war, oder nicht, käme es auf weitere Abgrenzungskriterien (Unternehmerwagnis, Vertretungsbefugnis) an (VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223).

Sämtliche organisatorische Strukturen im Bf1-Konzern (z.B. zunächst Organisation aller betrieblichen Tätigkeiten in einer einzigen GmbH, sodann Gründung mehrerer Tochtergesellschaften, darunter auch die bf GmbH ab 2005, Übernahme von organschaftlichen Geschäftsführungsaufgaben in den Tochtergesellschaften durch einen Teil der Strategen, Übertragung von Geschäftsführungsaufgaben in den Tochtergesellschaften auch an Fremdgeschäftsführer, um die Strategen zu entlasten), bestehend aus den ab 2005 immer mehr werdenden Konzerngesellschaften, darunter ab 2005 die bf GmbH, wurden ab 1991 bis einschließlich 2011 durch die drei Strategen einvernehmlich geschaffen, ab 2012 einvernehmlich durch die verbleibenden zwei Strategen (NiS 16.10.2025, S. 4,5,6,7,8,9,11,12). Die drei Strategen, ab 2012 die zwei verbleibenden Strategen, haben den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, gelenkt und überwacht, aber niemand hat die Strategen überwacht, und niemandem kam das vertraglich vereinbarte Recht zu, auch nur einen der Strategen, darunter der zweite Strategie, zu überwachen (zweiter und erster Strategie NiS 16.10.25, S 4-12; erster Strategie, Steuerberater und FA NiS 2.6.21, S. 5,7,9,11,12; zweiter Strategie, NiS 6.7.21, S. 3,5,7,9; erster Strategie NiS 2.3.23, S. 5)

In all diesen Jahren hat nie ein Strategie oder irgendein sonstiges Organ der bf GmbH einem Strategen eine Weisung gegeben. Es war auch nie so, dass jemals zwei Strategen dem dritten Strategen gesagt hätten, was er zu tun habe. In all diesen Jahren hat die Generalversammlung oder irgendein anderes Organ der bf GmbH nie einem der Strategen eine Weisung gegeben (vgl.2010/08/0240) .

Es ist seit 2005 nie vorgekommen , dass sich ein Organ der bf GmbH, z.B. die Generalversammlung, gegenüber dem zweiten Strategen so verhalten hat, wie dies Vorgesetzte üblicherweise tun. Nie seit 2005 hat z.B. ein Organ der bf GmbH, z.B. die Generalversammlung vom zweiten Strategen verlangt, dass der zweite Strategie über seine Tätigkeit Bericht erstatten möge, oder sich für seine Tätigkeit rechtfertigen möge . Nie hat ein Organ der bf GmbH die Tätigkeiten des zweiten Strategen oder die durch den zweiten Strategen verursachten oder mitverursachten Kennzahlen des Betriebes der bf GmbH in irgendeiner Weise kontrolliert oder überwacht. Nie hat irgendein Organ der bf GmbH in Bezug auf die Tätigkeiten des zweiten Strategen für die bf GmbH ein Controlling organisiert, ausgewertet, oder auswerten lassen. Nie hat jemals ein Organ der bf GmbH dem zweiten

Strategen Urlaub genehmigt oder versagt (NiS mit den Angaben der beiden Strategen vom 16.10.2025, S. 4-13).

Diese seit 2005 gegebene, jahrelange, auffallende Untätigkeit jedweder Organe der bf GmbH gegenüber dem zweiten Strategen in Bezug auf jene Verhaltensweisen, die typisch für Vorgesetzte sind, indiziert, dass ein Weisungsrecht zwischen der bf GmbH und dem zweiten Strategen im Streitzeitraum nicht gewollt gewesen ist. Es gibt nämlich keinen Dienstnehmer, der während seiner beruflichen Tätigkeit jahrelang (hier: seit 2005-2015) nicht mit einer Person zu tun hat, die sich ihm gegenüber wie ein Vorgesetzter verhält (vgl. ebenso VwGH 20.2.1992, 89/08/0127).

Im gegenständlichen Fall ist kein Organ (vgl. VwGH 7.6.2005, 2003/14/0039; 26.6.2006, 2002/13/0175 ; 24.11.2016, Ro 2014/13/0040; 26.1.2017, Ra 2015/15/0064) der bf GmbH erkennbar, das das auch nur konkludent (vgl. VwGH 2003/14/0039) vertraglich vereinbarte Recht (vgl. VwGH 24. Februar 1999, 97/13/0234) oder auch nur die faktische Möglichkeit gehabt hätte, sich gegenüber dem zweiten Strategen wie ein Vorgesetzter zu verhalten (NiS 16.10.2025, S. 4-13). Dies gilt, wie noch zu zeigen sein wird, auch für die Generalversammlung der bf GmbH.

Der zweite Strategie war in diesem Zeitraum nicht nur Geschäftsführer der bf GmbH, sondern auch Geschäftsführer der Muttergesellschaft, die 74% der Anteile an der bf GmbH hielt (siehe oben A 1 und 2): Dass bei dieser Sachlage die Generalversammlung der bf GmbH auf die Idee kommen könnte, dem zweiten Strategen gem. § 20 GmbHG eine Weisung zu geben, entspricht jedenfalls nicht der Lebenserfahrung: Ein Organ der Tochtergesellschaft, insbesondere deren Generalversammlung, kommt üblicherweise nicht auf die Idee, ihrem Geschäftsführer, der gleichzeitig Geschäftsführer der beherrschenden Muttergesellschaft ist, eine Weisung zu geben. Das hat damit zu tun, dass jedes Organ einer GmbH, insbesondere die Generalversammlung, einen Geschäftsführer dieser GmbH, der gleichzeitig Geschäftsführer der beherrschenden Muttergesellschaft ist, als Vorgesetzten ansehen wird. Bekanntlich kommt niemand auf die Idee, seinem Vorgesetzten eine Weisung zu geben.

Es gab keinen Vertrag zwischen der bf GmbH und dem zweiten Strategen, demzufolge der zweite Strategie Arbeitszeitvorschriften einzuhalten hatte. Es gab auch keinen Vertrag, der den zweiten Strategen verpflichtete, Vorschriften über den Ort, das Ausmaß, den Ablauf und die Art seiner Tätigkeiten für die bf GmbH einzuhalten (zweiter Strategie NiS 16.10.25, S. 6) (vgl. VwGH 26.1.2017, Ra 2015/15/0064 vgl. 22.1.1991, 89/08/0289 ;15. Mai 2013, Zl. 2013/08/0051; vgl. 2012/08/0157 vgl. 2003/08/0185; vgl. VwGH 19. Dezember 2012, 2012/08/0224; vgl. 2012/13/0095; vgl. 11.6.2014, 2012/08/0157). 29.1.2020, Ra 2018/08/0028; 10.11.2004, 2003/13/0018, Pkt 3.4; 29.7.2010, 2007/15/0223; 28.9.2004, 2000/14/0094).

Der zweite Strategie konnte die Abläufe, die Art, die Zeit, die Zeitdauer, den Ort und den Umfang seiner Tätigkeiten jederzeit frei wählen oder ändern- er war insoweit keinerlei

vertraglichen Beschränkungen unterworfen (zweiter Strategie NiS 16.10.25, S. 6; vgl. Ra 2018/08/0028; vgl. 28.9.2004, 2000/14/0094; 24.3.1992, 91/08/0117 ; Vgl. 28.04.2004, 2000/14/0125; vgl. 17.5.1989, 85/13/0110; 16.1.1991, 89/13/0194).

Es waren vielmehr die drei Strategen, darunter auch der zweite Strategie, die im Einvernehmen miteinander sämtliche organisatorische Strukturen des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, geschaffen hatten (zweiter Strategie, NiS 16.10.25, S. 4-6; erster Strategie NiS 2.6.21, S. 11 und 12).

Es gab jedenfalls niemanden in der bf GmbH, der darüber bestimmen hätte können, was der zweite Strategie im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der bf GmbH zu tun hatte, und was nicht (vgl. 21.2.1984, 83/14/0102; vgl. VwGH 19. Dezember 2012, 2012/08/0224 vgl. 24.2.1999, 98/13/0014 19.2.2002 99/08/0054) , weil keine vertragliche Bestimmung festgestellt werden kann, die einer bestimmten Person im Namen der bf GmbH (dh einem Organ der bf GmbH) die Position eines Vorgesetzten des zweiten Strategen zugewiesen hat (erster und zweiter Strategie NiS 16.10.2025, S. 4-13, vgl. VwGH 22.1.1991, 89/08/0289 ; vgl. VwGH 2002/13/0175; Ra 2016/15/0014 vom 31.1.2018; vgl. 96/14/0070; vgl. VwGH 24.1.1962, 1154/60; vgl. 2012/13/0095; 7.6.2005, 2003/14/0039; VwGH 26.1.2017, Ra 2015/15/0064; Ra 2018/08/0028; 2010/08/0240; 28.9.2004; 2000/14/0094).

Dass auch die Generalversammlung der bf GmbH de facto keine Möglichkeit hatte, Weisungen gegen den zweiten Strategen durchzusetzen, dazu später.

Es gab in Bezug auf die Tätigkeiten des zweiten Strategen kein Controlling oder jedwede sonstige Überwachung. Es gab niemanden, der auf Grund eines Vertrages berechtigt oder verpflichtet gewesen wäre, in Bezug auf den zweiten Strategen ein Controlling oder jedwede sonstige Überwachung auszuüben. Niemandem wurde vertraglich das Recht eingeräumt oder die Pflicht zugewiesen, die Unternehmenskennzahlen, die der zweite Strategie verursacht oder mitverursacht hat, zu überprüfen. Der zweite Strategie wurde nicht vertraglich verpflichtet, in Bezug auf seine Reisetätigkeiten Aufzeichnungen zu führen, oder Dienstreisen jemandem zu melden, und es wurde keine Person vertraglich berechtigt oder verpflichtet, diese Reisetätigkeiten im Namen der bf GmbH zu kontrollieren. Es gab keinen Vertrag, der den zweiten Strategen verpflichtet hat, gegenüber einer anderen Person, die die bf GmbH zu repräsentieren befugt war, in bestimmten Angelegenheiten Bericht zu erstatten (NiS. 16.10.25, S. 6 und 7 vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0014; vgl. 19.2.2002 99/08/0054 vgl. 29.1.2020, Ra 2018/08/0028; vgl. 10.11.2004, 2003/13/0018 Pkt 3.4.; vgl. 96/14/0070).

Eine derartige Pflicht zur Berichterstattung des zweiten Strategen gegenüber einem Organ der bf GmbH würde auch nicht der Lebenserfahrung entsprechen, weil der zweite Strategie nicht nur der Geschäftsführer der bf GmbH, sondern auch Geschäftsführer der diese beherrschenden Muttergesellschaft war.

Ein durch vertraglich vereinbarte Kontrollrechte abgesichertes Weisungsrecht eines Organs der bf GmbH ist daher zu Lasten des zweiten Strategen nicht feststellbar (vgl. 19.2.2002, 99/08/0054).

Es gab keinen Vertrag, der den zweiten Strategen verpflichtet hat, allfällige Nebenbeschäftigungen einem Organ der bf GmbH zu melden. Es gab keinen Vertrag, der den zweiten Strategen verpflichtet hat, an Dienstbesprechungen teilzunehmen, deren Termin ihm eine andere Person im Namen der bf GmbH vorgegeben hat. Jeder Besprechungstermin im Kreis der beiden Strategen kam einvernehmlich zustande (NiS 16.10.2025, S. 9 und 12 vgl. 96/14/0070).

Wenn der zweite Strategie auf Urlaub gehen wollte, war er nicht vertraglich verpflichtet, Urlaub zu beantragen; und es gab kein Organ der bf GmbH, das auf Grund einer vertraglichen Vereinbarung das Recht gehabt hätte, ihm einen Urlaub in einer bestimmten Zeit zu verweigern. Wenn der zweite Strategie auf Urlaub gehen wollte, hat er dies mit dem ersten Strategen einvernehmlich besprochen, weil die beiden Strategen einander immer wechselseitig vertreten haben. Niemals hat der erste Strategie dem zweiten Strategen einen Urlaub untersagt. Mal war der eine länger auf Urlaub, mal der andere. Dies hat sich im Laufe der Jahre ausgeglichen (NiS 16.10.2025, S. 7; vgl. VwGH 96/14/0070).

Nie hat jemals irgendein Organ der bf GmbH im Namen der bf GmbH dem zweiten Strategen eine Weisung gegeben. Ein Vertrag, der den zweiten Strategen bei der Ausübung seines Amtes als Geschäftsführer der bf GmbH ausdrücklich weisungsfrei gestellt hätte, ist allerdings nicht feststellbar. Ebenso ist kein Vertrag feststellbar, der den zweiten Strategen ausdrücklich den Weisungen einer anderen Person unterworfen hat. In der Managementvereinbarung heißt es dazu nur, es bestehe eine Pflicht, sich mit den anderen Geschäftsführern zu koordinieren (Managementvereinbarung von 2006; Managementvertrag vom 1.6.2015). Eine solche Pflicht, sein Handeln mit anderen Personen zu koordinieren, begründet jedenfalls keine vertraglich vereinbarte Weisungsunterworfenheit (vgl. VwGH 28.3.2000, 96/14/0070) .

gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung:

Eine vertraglich vereinbarte oder sonstwie rechtlich durchsetzbare disziplinäre Verantwortlichkeit des zweiten Strategen dergestalt, dass er hätte seines Amtes als Geschäftsführer der bf GmbH gegen seinen Willen enthoben werden können, gab es nicht (vgl E 24.2.1999, 98/13/0014; 10.11.2004, 2003/13/0018, pkt 3.4.). Dies hat mit einer gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung zu tun:

Der Gesellschaftsvertrag der bf GmbH vom 4.8.2005 sieht keine Sperrminorität zu Gunsten des zweiten Strategen vor. Allerdings hielt im Streitzeitraum die Muttergesellschaft der bf GmbH

74% der Anteile an der bf GmbH (siehe oben A.2). Der zweite Strategie war im Streitzeitraum an der Muttergesellschaft zu 33% beteiligt, und er war damals auch deren Geschäftsführer. Der Gesellschaftsvertrag (Pkt Achtens) der Muttergesellschaft lautete während des Streitzeitraums wie folgt: *Die Bestellung und Abberufung der Geschäftsführer bedarf einer Mehrheit von 80% der abgegebenen Stimmen.*

Daher gilt: Wann auch immer es in der Muttergesellschaft Bestrebungen gibt, einen Geschäftsführer abzuwählen, erfordert dies in der Generalversammlung der Muttergesellschaft einen Konsens von 80% der Stimmen – dies gilt auch dann, wenn diese Bestrebungen den Geschäftsführer einer Tochtergesellschaft betreffen, weil auch in diesem Fall zunächst ein Beschluss in der Generalversammlung der Muttergesellschaft erforderlich ist. Nur wenn in der Generalversammlung der Muttergesellschaft die für die Enthebung eines Geschäftsführers der Tochtergesellschaft erforderliche 80%- Mehrheit zustande kommt, kann und darf die Muttergesellschaft in der Generalversammlung der Tochtergesellschaft für die Abberufung des Geschäftsführers der Tochtergesellschaft stimmen. So haben auch die Strategen, die auch die einzigen Gesellschafter der Muttergesellschaft waren, den Gesellschaftsvertrag der Muttergesellschaft der bf GmbH verstanden (erster und zweiter Strategie, NiS 16.10.2025, S. 8 und 9).

Wenn es Bestrebungen gegeben hätte, in den Jahren 2012 bis 2015 den zweiten Strategen seines Amtes als Geschäftsführer der bf GmbH zu entheben, hätte dies der Zustimmung der Muttergesellschaft in der Generalversammlung der bf GmbH bedurft. Die Zustimmung der Muttergesellschaft hätte allerdings gem. Pkt Achtens des Gesellschaftsvertrages der Muttergesellschaft vorausgesetzt, dass in der Generalversammlung der Muttergesellschaft 80% der abgegebenen Stimmen die Abberufung des zweiten Strategen als Geschäftsführer der bf GmbH befürwortet hätten. Das bedeutet, dass der zu 33% am Geschäftsanteil der Muttergesellschaft beteiligte zweite Strategie seine eigene Abberufung als Geschäftsführer der Tochtergesellschaft durch sein Veto in der Generalversammlung der Muttergesellschaft hätte verhindern können. Auch die Gesellschafter der Muttergesellschaft haben den Gesellschaftsvertrag der Muttergesellschaft so verstanden (erster und zweiter Strategie lt NiS 16.10.2025, S. 8 und 9).

Das bedeutet ferner, dass jedwede Weisung eines Organs der bf GmbH (insbesondere: Generalversammlung der bf GmbH) an den zweiten Strategen in dessen Eigenschaft als Geschäftsführer der bf GmbH, die theoretisch gem. § 20 GmbHG im Streitzeitraum 2011-2015 in der Generalversammlung der bf GmbH hätte beschlossen werden können, de facto nicht durchsetzbar gewesen wäre, weil der Generalversammlung der bf GmbH die Abberufung des zweiten Strategen als Geschäftsführer der bf GmbH gegen den Willen des zweiten Strategen de facto nicht möglich gewesen wäre. Ein Weisungsrecht eines Organs der bf GmbH gegen ihren Geschäftsführer, das nicht durch disziplinarische Maßnahmen bis hin zur Enthebung des Geschäftsführers durchgesetzt werden kann, kommt de facto einem nicht existenten

Weisungsrecht gleich. Wenn eine Rechtsperson de facto keine durchsetzbaren Weisungen geben kann, dann hat sie in Wirklichkeit -so wie die Generalversammlung der bf GmbH gegenüber dem zweiten Strategen- kein Weisungsrecht (vgl. Ra 2015/15/0064; vgl. 2002/13/0175; vgl. 2001/14/0219; vgl. 2003/14/0039).

Die Gesamtheit der o.e. Sachverhaltselemente (vgl. VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162; vgl. 18.12.2013, 2009/13/0230 . vgl. 3.9.2024, Ra 2023/13/0164; vgl. Ra 2019/13/0068; vgl. 2012/13/0059; vgl. 89/08/0127) (21.11.2007, 2005/08/0051)

zeigt, dass ein Weisungsrecht eines Organs der bf GmbH (insbesondere: Generalversammlung- ein anderes Organ kommt von vornherein mangels vertraglicher Grundlage nicht in Betracht) gegenüber dem zweiten Strategen in dessen Eigenschaft als Geschäftsführer der bf GmbH zwischen der Bf GmbH, ihrer Muttergesellschaft und dem zweiten Strategen selbst im Streitzeitraum 2012 -2015 nicht gewollt war. Man kann seinen Willen auch konkludent zum Ausdruck bringen (§ 863 Abs 1 ABGB; vgl. VwGH 7.6.2005, 2003/14/0039; vgl. VwGH 89/08/0127). Das ist hier mit hinreichender Deutlichkeit geschehen.

Dafür spricht nicht nur die wegen der weitaus überwiegenden Beteiligung der Muttergesellschaft an der bf GmbH i V mit dem Gesellschaftsvertrag der Muttergesellschaft (Pkt Achtens) de-facto gegebene Unabsetzbarkeit des zweiten Strategen als Geschäftsführer der bf GmbH. Einem Geschäftsführer, der de facto unabsetzbar ist, können (vgl. VwGH 22.10.2002, 2001/14/0219) jedenfalls keine durchsetzbaren Weisungen gegeben werden.

Den zweiten Strategen in Bezug auf die Frage der Weisungsunterworfenheit mit einem Primarius einer Krankenanstalt oder mit einem leitenden Angestellten zu vergleichen, wird den besonderen Umständen des gegenständlichen Falls nicht gerecht: Es bedarf keiner näheren Erörterung, dass ein typischer Primarius oder ein typischer leitender Angestellter bei aller Tüchtigkeit dennoch einen Vorgesetzten hat, dem er auch disziplinär verantwortlich ist, und der sich auch gelegentlich so verhält, wie sich Vorgesetzte üblicherweise verhalten (z.B. sich Bericht erstatten lassen, genehmigen, überwachen et c, siehe oben). Dies unterscheidet derartige Führungspersönlichkeiten vom zweiten Strategen, der auf Grund einer gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung als Geschäftsführer der bf GmbH nicht gegen seinen Willen abgesetzt werden konnte , und demgegenüber sich kein Organ der bf GmbH jemals so verhalten hat wie ein Vorgesetzter (vgl. VwGH 7.6.2005, 2003/14/0039; vgl. VwGH 22.10.2002, 2001/14/0219; vgl. VwGH 81/15/0118; vgl. VwGH 19.1.1984, 83/15/0114; vgl. VwGH 88/08/0127).

Der zweite Strategie war somit ab dem Zeitpunkt, ab dem er im Jahr 2012 als Geschäftsführer der bf GmbH eingesetzt war (11.6.2012), für den Rest des Streitzeitraums in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der bf GmbH unabsetzbar und schon deshalb de facto weisungsfrei. Ursächlich dafür ist u.a. der Gesellschaftsvertrag der Muttergesellschaft (Pkt Achtens),

demzufolge der zweite Strategie seine Abberufung als Geschäftsführer der bf GmbH durch sein Veto in der Generalversammlung der Muttergesellschaft hätte verhindern können.

Der zweite Strategie war somit im Ergebnis de facto als Geschäftsführer der bf GmbH u.a. auf Grund einer gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung weisungsfrei (§ 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988). Dh, die konkludent vereinbarte Weisungsfreiheit ist durch eine gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung abgesichert worden.

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 Ko zu erhöhen und die von ihnen begonnenen betrieblichen Tätigkeiten generationsübergreifend zu erhalten: Sie kamen überein, mehrere kleinere Tochtergesellschaften der Holding 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 geringe 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 2.6.2021, S. 5, 6. 11 und 12).

Jedenfalls bis zum Ende des Streitzeitraums 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 zwischen 2005 und 2021 vervielfacht (NiS 2.6.2021, S. 11).

c.) Zweck der Gründung der OG:

aa.) Außersteuerlicher Zweck?

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

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

bb.) Hierzu wird durch das BFG festgestellt:

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

4.) Rechtliche Beurteilung für die Zeiträume 1. Jänner 2011- 26. September 2011; 27. September 2011-31.12.2011, 1.1.2012-10.6.2012; 11.6.2016-31.12.2012:

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

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

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

Deshalb leisteten alle Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, Zahlungen an die OG. Die bf GmbH zahlte der OG in diesem Teil des Streitzeitraums 150.000 € (2011) und

104.000 € (2012). Beträge in gleicher Größenordnung zahlten auch alle anderen Konzerngesellschaften an die OG.

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

An der bf GmbH waren damals (bis 26. 9.2011) die drei Strategen beteiligt:

34%erster Stratege

33 %.....zweiter Stratege

33%.....dritter Stratege

Ab 27.9.2011 lauteten die Beteiligungsverhältnisse an der bf GmbH (siehe oben Pkt 2) bis zum Ende des Jahres 2015 wie folgt:

50,4933%erster Stratege

24,7533 %.....zweiter Stratege

24,7533%.....dritter Stratege

Alleiniger Geschäftsführer der bf GmbH war damals (1.1.2011-10.6.2012) der erste Stratege (siehe oben Pkt 2). Ab 11.6.2012 waren die beiden Strategen (1. und 2. Stratege) organschaftliche , jeweils einzelzeichnungsberechtigte Geschäftsführer der bf GmbH. Zusätzlich wurden am 11.6.2012 zwei weitere Fremdgeschäftsführer als nicht einzelzeichnungsberechtigte Geschäftsführer der bf GmbH eingesetzt.

An der OG waren damals (1.1.2011-31.12.2011) (gewinn-) beteiligt:

34%erster Stratege

33 %.....zweiter Stratege

33%.....dritter Stratege

Ab 1.1.2012 bis jedenfalls Ende 2015 lauteten die (Gewinn-Beteiligungsverhältnisse in der OG:

50%....erster Stratege

50%....zweiter Stratege

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

34%.....erster Stratege

33%.....zweiter Stratege

33%.....dritter Stratege

Ab dem Jahresabschluss der OG 2012 lauteten die Gewinnbeteiligungen wie folgt:

50%.....erster Strategie

50%.....zweiter Strategie

Die Geschäfte der OG und die Tätigkeiten, die der OG zuzurechnen waren, wurden damals (2011) durch diese drei Gesellschafter/ Strategen, und ab 2012 durch die ersten beiden 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 im ersten Teil des Streitzeitraums (bis 26.9.2011) dieselben Gesellschafter im selben Verhältnis (34%-33%-33%) beteiligt. Im nächsten Teil des Streitzeitraums (27.9.2011-jedenfalls Ende 2011) waren die drei Strategen an der bf GmbH im Verhältnis von 50,49%-24,75% und 24,75 % beteiligt, während dieselben Personen an der OG im Verhältnis 34%-33% und 33% beteiligt waren. Im Jahr 2012 waren die drei Strategen an der bf GmbH ebenso im Verhältnis von 50,49%, 24,75% und 24,75% beteiligt, während an der OG nur noch der erste und zweite Strategie im Verhältnis von 50:50 beteiligt waren. Diese Managementvereinbarung zwischen der bf GmbH und der OG und deren tatsächliche Durchführung ist wegen dieser Beteiligungsverhältnisse an den Kriterien der Angehörigenrechtsprechung zu messen.

Die OG hat sich in der Managementvereinbarung 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 anderen Tochtergesellschaften der Holding geschlossen.

Die bf GmbH hat der OG in diesem Teil des Streitzeitraums (2011, 2012) pro Jahr allerdings wesentlich mehr, als im Managementvertrag vereinbart (mehr als 72.000 €), bezahlt, wie die folgenden Zahlungen zeigen:

150.000 € + 20% Ust.....2011 (Konto 7901) , davon entfallend auf den Zeitraum bis
.....26.9.2011:

125.000 € + 20% UST.....Zahlungen 2011 bis einschließlich 26.9.2011 (Konto 7901)

25.000 € + 20% Ust.....Zahlungen 2011 vom 27.9.-31.12.

104.000 € + 20% USt.....2012 (Konto 7901)

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

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

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

Die Zahlungen gehen jedoch, auch wenn sie deutlich von der lt dem Text der Managementvereinbarung vereinbarten Höhe abweichen, der Höhe nach dennoch nicht über das angemessene Ausmaß hinaus (FA, NIS bf GmbH 2.3.2023, 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 einen Vorteil zu gewähren, nicht festgestellt werden. Die Zahlungen sind daher nicht als verdeckte Ausschüttung anzusehen (vgl. VwGH vom 29.6.2022, Ro 2021/15/0026).

Die Frage, ob eine Zahlung angemessen ist, ist von der Frage zu trennen, ob ein Vertrag klar und deutlich ist. Ein Vertrag ist – unabhängig von der Angemessenheit geleisteter Zahlungen – nicht ausreichend klar, wenn er entweder unklar formuliert ist, oder wenn wesentliche Vertragsbestimmungen tatsächlich nicht eingehalten worden sind (VwGH Ro 2021/15/0026).

b.) Rechtsfolgen:

Die Einkünfte, die geflossen sind, sind daher in Bezug auf den genannten Zeitraum 2011 bis 2012 jedenfalls den OG-Gesellschaftern, den drei Strategen (bis Ende 2011) und den zwei Strategen (ab 2012) zuzurechnen.

aa.)Zeitraum 1.1.2011-26.9.2011:

Da die drei Strategen jedenfalls seit 2005 und auch in diesem Zeitraum des Jahres 2011 regelmäßig den gesamten Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, gelenkt haben, waren die Strategen in den geschäftlichen Organismus des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, eingegliedert. Alle drei Strategen waren in diesem Zeitraum bis 26.9.2011 an der bf. GmbH wesentlich (34%, 33% und 33%) beteiligt (siehe oben A.2). Die Zahlungen unterliegen daher in diesem Zeitraum (1.1.2011-26.9.2011) grundsätzlich der DB- und DZ-Pflicht. Damit sind in diesem Teil des Streitzeitraums die folgenden Zahlungen gemeint:

Ad 2011 : die Zahlungen sind daher auf Grund der Feststellungen in Bezug auf diesen Zeitabschnitt 1.1.2011 bis 26.9.2011 grundsätzlich der DB- und DZ-Pflicht zu unterwerfen. Von den Zahlungen von 150.000 € im Jahr 2011 entfallen 125.000 € auf den Zeitraum 1.1.2011-26.9.2011 (Konto 7901).

	Bemessungsgrundlagen (BMG)
125.000 €	BMG DB, DZ 1.1.-26.9.2011
-41.250 €	Abzüglich (§ 41 Abs 4 lit f FLAG) Anteil der BMG, der auf den zu 33% an der OG beteiligten dritten Strategen entfällt, der bereits im September 2010 60 Jahre alt war
83.750 €	BMG 1.1.-26.9.2011 nach Ausscheidung der auf den dritten Strategen entfallenden Zahlungen

bb.) Zeitraum 27.9.2011-31.12.2011:

Da die drei Strategen jedenfalls seit 2005 und auch in diesem Zeitraum des Jahres 2011 regelmäßig den gesamten Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter auch

die bf GmbH, gelenkt haben, waren die Strategen in den geschäftlichen Organismus des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, eingegliedert.

An der bf GmbH waren damals beteiligt (siehe oben Pkt 2):

50,49%	Erster Strategie
24,75%	Zweiter Strategie
24,75%	Dritter Strategie

An der OG waren damals beteiligt (siehe oben Pkt 3):

34%	Erster Strategie
33%	Zweiter Strategie
33%	Dritter Strategie

Alleiniger organschaftlicher Geschäftsführer der bf GmbH war damals der erste Strategie.

Auf diesen Zeitraum (27.9.-31.12.2011) entfallen Zahlungen der bf GmbH an die OG von insgesamt 25.000 €. Auf die vorhergehende Zeit vom 1.1.-26.9.2011 entfielen Zahlungen der bf GmbH an die OG von 125.000 €. Vertraglich vereinbart war gemäß der Managementvereinbarung vom 19.5.2006 Zahlungen von insgesamt 72.000 € im ganzen Jahr 2011. Wegen der wesentlichen Abweichung der vertraglich vereinbarten (insgesamt 72.000 €) von den tatsächlichen Zahlungen des Jahres 2011 (insgesamt 150.000 €) liegt eine klare Vereinbarung über den Leistungsgegenstand auch im Zeitraum 27.9.2011 -31.12.2011 nicht vor. Auch die Zahlung von 25.000 € ist daher den drei Strategen zuzurechnen.

Nur der erste Strategie war in diesem Zeitraum wesentlich an der bf GmbH beteiligt. Der Teil der Zahlungen, der auf den ersten Strategen entfiel (34% von 25.000 €, somit 8.500 €) unterliegt daher gem. § 22 Z 2 ESTG 1988 der DB- und DZ-Pflicht, zumal der erste Strategie damals wegen seiner jedenfalls seit 2005 regelmäßigen Geschäftsführungstätigkeiten für den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, auch in den geschäftlichen Organismus des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH eingegliedert war (VwGH 2003/13/0018) .

Die Restzahlung in diesem Teil des Streitzeitraum von 16.500 € entfiel auf den zweiten (8.250 €) und den dritten Strategen (8.250 €). , die nicht wesentlich beteiligt an der bf GmbH waren.

Der dritte Strategie hat bereits im September 2010 das 60 Lebensjahr überschritten. Die Zahlung an ihn (8.250 €) löst daher keine DB – und DZ-Pflicht der bf GmbH aus (§ 41 Abs 4 lit f FLAG)

Der zweite Strategie war jedenfalls in diesem Zeitraum nicht organschaftlich bestellter Geschäftsführer der bf GmbH. Daher war er jedenfalls dem ersten Strategen als dem einzigen organschaftlich bestellten Geschäftsführer weisungsunterworfen (VwGH 19.5.2020 , Ra 2018/13/0061). Auf Grund seiner seit 2005 regelmäßigen de-facto die Geschäfte der Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, führenden Tätigkeit war der zweite Strategie jedenfalls in die betriebliche Organisation der bf GmbH eingebunden. Aus diesen Gründen (Eingliederung in die betriebliche Organisation auf Grund regelmäßiger Geschäftsführungstätigkeit , Weisungsunterworfenheit) war der zweite Strategie in diesem Zeitraum Dienstnehmer der bf GmbH (VwGH 2003/13/0018, Pkt 5.2.; VwGH 2005/14/0104). Daher ist auch der Anteil des zweiten Strategen (8.250 €) Teil der BMG des DB und des DZ.

	Bemessungsgrundlagen (BMG)
125.000 €	BMG DB, DZ 1.1.-26.9.2011
-41.250 €	Abzüglich (§ 41 Abs 4 lit f FLAG) Anteil der BMG, der auf den zu 33% an der OG beteiligten dritten Strategen entfällt, der bereits im September 2010 60 Jahre alt war
83.750 €	BMG 1.1.-26.9.2011 nach Ausscheidung der auf den dritten Strategen entfallenden Zahlungen
8.500 €	BMG 27.9.-31.12.2011 Anteil erster Strategie
8.250 €	BMG 27.9.-31.12.2011 Anteil zweiter Strategie
100.500 €	Bemessungsgrundlage 2011
4.522,50 €	DB 4,5%

412,05€	DB 0,41%
---------	----------

cc.) Zeitraum 1.1.-10.6.2012 , 11.6.2012-31.12.2012

Da die zwei verbleibenden Strategen jedenfalls seit 2005 und auch in diesem Teil des Streitzeitraums regelmäßig den gesamten Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, gelenkt haben, waren die Strategen in den geschäftlichen Organismus des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, eingegliedert.

An der bf GmbH waren damals beteiligt (siehe oben Pkt 2):

50,49%...erster Stratege

24,75%...zweiter Stratege

24,75 % ..dritter Stratege

An der OG waren damals beteiligt (siehe oben Pkt 3 a. aa.):

50%..... erster Stratege

50%.....zweiter Stratege

Alleiniger organschaftlich bestellter Geschäftsführer der bf GmbH war damals bis einschließlich 10.6.2012 der erste Stratege. Ab 11.6.2012 bis jedenfalls zum Ende des Jahres 2012 war auch der zweite Stratege organschaftlich bestellter Geschäftsführer der bf GmbH. Zudem hat es ab 11.6.2021 noch zwei organschaftlich bestellte Fremdgeschäftsführer gegeben.

In Bezug auf den Zeitraum 1.8.-31.12.2012 hat die bf GmbH wegen der Beschäftigung von Fremdgeschäftsführern einen DB und DZ in Bezug auf deren Entlohnung erklärt (AIS-Daten mit Buchungstagen 30.8.2012 bis 15.1.2013).

Auf diesen Zeitraum entfallen insgesamt Zahlungen der bf GmbH an die OG von 104.000 €.

Vertraglich vereinbart war eine Zahlung in Höhe von 72.000 € pro Jahr, die auch noch im Jahr 2012 gegolten hat (Managementvereinbarung vom 19.5.2006). Wegen der wesentlichen Abweichung der vertraglich vereinbarten Zahlung von der tatsächlichen Zahlung liegt eine klare Vereinbarung über den Leistungsgegenstand auch im Zeitraum 2012 nicht vor. Die Angelegenheit ist daher gleich zu behandeln, als ob es nur die Zahlung der bf GmbH an die OG ohne vertragliche Vereinbarung gegeben hätte. Daher sind für diesen Zeitraum die Zahlungen

von 104.000 € unmittelbar den zwei Strategen, die an der OG beteiligt gewesen sind zuzurechnen.

Die Zahlungen der bf GmbH an die OG waren zwar nicht vertragskonform, sie gingen aber dennoch nicht über das angemessene Ausmaß hinaus. Sie waren daher keine vGA. Da das FA in Bezug auf das Jahr 2012 in Höhe von 32.000 € eine vGA festgestellt und bereits besteuert hat, wird im Rahmen des Ermessens die Bemessungsgrundlage in Höhe der bereits festgestellten vGA von 32.000 € gekürzt, um insoweit eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Zahlungen der bf GmbH an die OG 2012 wegen der Geschäftsführungstätigkeiten:

50.000 €	Zahlungen bis einschließlich 10.6.2012 (48%)
54.000 €	Zahlungen ab 11.6. – 31.12.2012 (52%)
104.000 €	Zahlungen 2012
-32.000 €	Durch das FA festgestellte vGA 2012
72.000 €	Zahlungen an die OG, den OG-Gesellschaftern (erster und zweiter Stratege) zuzurechnen, nach Abzug der bereits festgestellten vGA
36.000 €	Anteil des ersten Strategen
36.000 €	Anteil des zweiten Strategen

Die Zahlungen der bf GmbH an die OG sind wegen der o.e. Abweichung der tatsächlichen Zahlungen von den vereinbarten Zahlungen den OG-Gesellschaftern , dh dem ersten und zweiten Strategen direkt zuzurechnen.

Der Anteil des ersten Strategen ist jedenfalls als zusätzliche, durch die bf GmbH noch nicht erklärte Bemessungsgrundlage des DB und DZ anzusehen: Der erste Stratege war in diesem Zeitraum wesentlich an der Bf beteiligt. Er war jedenfalls auch in diesem Teil des Streitzeitraums durch seine jahrelange , zumindest seit 2005 währende Geschäftsführungstätigkeit in den geschäftlichen Organismus des ganzen Konzerns, bestehend aus allen Konzerngesellschaften, darunter die Bf eingegliedert. Daher unterliegt der Anteil des ersten Strategen (36.000 für 2012) an diesen Zahlungen jedenfalls dem DB und dem DZ (§ 22 Z 2 EStG 1988).

Die restlichen Zahlungen des Jahres 2012 von 36.000 € entfielen auf den zweiten Strategen, der aber in diesem Teil des Streitzeitraums nicht wesentlich (dh nur in Höhe von 24,75%) an der bf GmbH beteiligt war.

Es ist daher die Frage zu beantworten, ob der zweite Strategie im Zeitraum 2012 als Dienstnehmer i S des § 25 EStG 1988 anzusehen ist.

Im Zeitraum 1.1.2012 bis 10.6.2012 hat er zwar ebenso wie in den Jahren zuvor seit 2005 die Geschäfte des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH geführt, er war aber in diesem Zeitraum nicht organschaftlich bestellter Geschäftsführer der bf GmbH. Organschaftlich bestellter Geschäftsführer der bf GmbH in diesem Zeitraum war nur der erste Strategie. Daher war der zweite Strategie bei allen Tätigkeiten für die bf GmbH, für die ihm die Zahlungen der bf GmbH (17.280 € für die Zeit bis 10.6.2012, dh 36.000 € x 48%) bis 10.6.2012 zuzurechnen sind, dem ersten Strategen gegenüber weisungsunterworfen. Da er seit 2005 jedenfalls auch bis zum Ablauf des Zeitraums 1.1.2012-10.6.2012 wegen seiner tatsächlichen Geschäftsführungstätigkeiten für den ganzen Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, in den geschäftlichen Organismus auch der bf GmbH eingegliedert war, war er in der Zeit 1.1.-10.6.2012 jedenfalls als weisungsunterworfener Dienstnehmer der bf GmbH i S des § 47 Abs 2 EStG 1988 anzusehen. Die Zahlungen der bf GmbH an die OG, die ihm für den Zeitraum 1.1.-10.6.2012 zuzurechnen sind (17.280 €, dh 36.000 € x 48%), unterliegen daher dem DB und dem DZ.

Im Zeitraum ab 11.6.2012 bis 31.12.2012 war der zweite Strategie nicht wesentlich beteiligter (Beteiligung von 24,75%), organschaftlich bestellter Geschäftsführer der bf GmbH. Er war in diesem Zeitraum auf Grund einer gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung (Pkt 3.a. ee) jedenfalls keinem Organ der bf GmbH gegenüber, insbesondere nicht der Generalversammlung der bf GmbH gegenüber, weisungsunterworfen (siehe oben Pkt 3 a ee). Da er auch in dieser Zeit wie auch in den Jahren zuvor ab 2005 die Geschäfte der Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH geführt hat, war er auch in dieser Zeit in den geschäftlichen Organismus der bf GmbH eingegliedert. Indem die bf GmbH der OG auch für diesen Zeitraum Zahlungen geleistet hat, und indem diese Zahlungen auch anteilig dem zweiten Strategen zuzurechnen sind (in Höhe von 18.720 €, dh 36.000 x 52%) sind diese Zahlungen, soweit sie dem zweiten Strategen zuzurechnen sind (18.720 €) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988).

Alle Zahlungen der bf GmbH an die OG, die dem zweiten Strategen im Jahr 2012 zuzurechnen sind (36.000 €, dh 17.280 + 18.720 €) sind daher als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (17.280 € gem. § 25 Abs 1 Z 1 lit a und 18.720 € gem. § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG) zu behandeln.

Daher unterliegen alle Zahlungen der bf GmbH an die OG, die zur Gänze (dh in Höhe von 72.000 € nach Abzug der bereits besteuerten vGA) den beiden Strategen zuzurechnen sind, dem DB und dem DZ.

140.618,44 €	Bemessungsgrundlage (BMG) lt. Bescheid vom 23.1.2014 für 2012
-121.800 €	Abzüglich Erhöhung lt. FA
18.818,44 €	BMG lt. Selbstberechnung der Bf 2012
72.000 €	Erhöhung lt. BFG: DB- und DZ-pflichtige Zahlungen an die OG, den OG-Gesellschaftern (erster und zweiter Strategie) zuzurechnen, nach Abzug der bereits festgestellten vGA
90.818,44 €	Bemessungsgrundlage 2012 lt. BFG
4.086,83 €	DB 2012 4,5% lt.BFG
372,36 €	DZ 2012 0,41% lt. BFG

DB, DZ 2012 lt. Selbstberechnung:

18.818,44 €	BMG lt. Selbstberechnung der Bf 2012
846,83 €	DB lt. Selbstberechnung 4,5%
77,16 €	DZ lt Selbstberechnung 0,41%

Nachforderung DB:

4.086,83 €	DB 2012 4,5% lt.BFG
-846,83 €	DB lt. Selbstberechnung 4,5%
3.240 €	Nachforderung DB 2012 lt. BFG

Nachforderung DZ

372,36 €	DZ 2012 0,41% lt. BFG
----------	-----------------------

-77,16 €	DZ lt Selbstberechnung 0,41%
295,2 €	Nachforderung DZ 2012 lt. BFG

4.2. – Anwendung des § 201 BAO

a.)2011:

Die Entscheidung der Bf, betreffend den Zeitraum 2011 in Bezug auf die Zahlungen der Bf an die OG keinen DB und keinen DZ zu erklären und zu bezahlen, war daher nicht richtig (§ 201 Abs 1 BAO) .

In Bezug auf die Jahre 2008-2011 hat die Bf vor Erlassung der strittigen DB- und DZ-Bescheide vom 23.1.2014 überhaupt keinen DB und überhaupt keinen DZ erklärt. Daher hatte das FA das Recht, den DB und DZ erstmals festzusetzen (§ 201 Abs 2 Z 3 BAO).

Zur Begründung des Ermessens siehe unten B.)

b.) 2012:

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

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

Erst nach der Durchführung der Selbstberechnung durch die Bf für den Zeitraum August 2012 – Dezember 2012 (diese Selbstberechnung durch die bf GmbH fand lt. Abgabekonto der bf GmbH im Zeitraum September 2012- Jänner 2013 statt) stellte sich im Jänner 2014 bei einer Außenprüfung (BP-Bericht 23.1.2014 betreffend die Jahre 2008-2012) heraus:

Die Bf legte bei dieser Außenprüfung den Managementvertrag mit der OG vom 19.5.2006 erstmals dem FA vor (Bericht über die Außenprüfung vom 23. 1. 2014 betreffend u.a. DB, DZ 2008-2012). Daraus ergab sich, dass die Bf der OG jährlich, daher auch im Jahr 2012 72.000 € bezahlen hätte müssen.

Die Bf legte bei dieser Außenprüfung auch das Konto 7901 Geschäftsführungskosten für den Zeitraum 2012 erstmals dem FA vor (Außenprüfungsbericht vom 23.1.2014). Daraus ergab sich, dass die Bf der OG im Jahr 2012 104.000 € bezahlt hat.

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

Wären diese Tatsachen (deutliche Überzahlung im Jahr 2012) dem FA bereits zum Zeitpunkt der Selbstberechnung (spätestens Jänner 2013) bekannt gewesen, hätte das FA einen Bescheid erlassen müssen, der anders gelautet hätte, als die Selbstberechnung. Auf Grund dieser Tatsachen (deutliche Überzahlung im Jahr 2012) hätte das FA erkennen müssen, dass der Managementvertrag nicht eingehalten worden ist, weshalb die Zahlungen der Bf an die OG als vertragslose Zahlungen anzusehen gewesen wären. Daher hätte das FA erkennen müssen, dass die OG nur eine Zahlstelle gewesen ist. Dies hätte zur Zurechnung der Zahlungen an die Gesellschafter der OG führen müssen, und damit zur DB- und DZ-Besteuerung der Zahlungen (Siehe oben 4.1.). Daher wären 72.000 € der DB- und DZ-Besteuerung in Bezug auf das Jahr 2012 zu unterwerfen gewesen.

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 2012(s.o. 4.1.).

B.) Ermessen:

In Bezug auf die Jahre 2008-2012 (in Bezug auf die Jahre 2008-2010 wird auf das für diese Jahre rechtskräftige BFG-Erkenntnis RV/4100608/2022 vom 5.4.2023 verwiesen.) liegt insgesamt eine DB- und DZ-Nachforderung vor, die nicht geringfügig ist:

	DB	DZ
2008	4.860 € (Nachforderung- für dieses Jahr gab es noch keine Selbstberechnung)	442,8 € (Nachforderung)
2009	5.265 € (Nachforderung- für dieses Jahr gab es noch keine Selbstberechnung)	479,7 € Nachforderung
2010	5.850 € (Nachforderung- für dieses Jahr gab es noch keine Selbstberechnung)	533,0 € Nachforderung

2011	4.522,5 € (s.o. A 4.1. Nachforderung- für dieses Jahr gab es noch keine Selbstberechnung)	412,05 € (s.o.A. 4.1. Nachforderung)
2012	3.240 € (Nachforderung- für dieses Jahr gab es bereits eine Selbstberechnung, die allerdings zu niedrig war)	295,2 € (Nachforderung)
Summen 2008-2012	23.737,5 € (Nachforderung)	2.162,75 € (Nachforderung)

Daher wird mangels Geringfügigkeit der gesamten abgabenrechtlichen Auswirkungen im Rahmen des Ermessens (§ 201 Abs 1 und 2 BAO) in Bezug auf das Jahr 2011 von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, die Festsetzung vorzunehmen, weil durch die Bf in Bezug auf 2011 kein selbstberechneter Betrag bekanntgegeben worden ist (§ 201 Abs 2 Z 3 BAO erster Fall), und in Bezug auf das Jahr 2012 § 303 BAO (§ 201 Abs 2 Z 3 zweiter Fall) sinngemäß angewendet.

Ebenso im Rahmen des Ermessens (§ 201 Abs 1 und 2 BAO) wird in Bezug auf das Jahr 2012 der DB und DZ nur von jenen Zahlungen berechnet, die bisher nicht Gegenstand einer rechtskräftigen Besteuerung einer verdeckten Ausschüttung gewesen sind, um insoweit eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Daher wurde die im Jahr 2015 in Bezug auf das Jahr 2012 festgestellte und rechtskräftig besteuerte vGA (Zahlung in Höhe von 32.000 €, vgl. BP-Bericht betreffend die Bf vom 25.6.2015 in Bezug auf 2012 und 2013) im Rahmen des Ermessens aus der Besteuerungsgrundlage eliminiert. Eine andere Lösung wäre durch das BFG nur unter der Voraussetzung in Erwägung gezogen worden, dass das FA die Besteuerung der vGA in Bezug auf das Jahr 2012 rückgängig gemacht hätte. Dies ist jedoch nicht erfolgt. Daher wurde der Weg gewählt, jenen Teil der strittigen Zahlungen des Jahres 2012, die durch das FA bereits als vGA rechtskräftig besteuert worden sind, im gegenständlichen Verfahren im Rahmen des Ermessens aus der Besteuerungsgrundlage zu eliminieren.

C.) Begründung gemäß § 25 a Abs 1 VwGG – Zulässigkeit der Revision ?:

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 Lenkungstätigkeiten für die GmbH und alle anderen Konzerngesellschaften verrichteten, durch einen „Managementvertrag“ zwischengeschaltet. Dh, Gesellschafter der GmbH, die zum Teil

auch organschaftliche Geschäftsführer der GmbH waren, lenkten die GmbH. Sie taten dies jedoch nicht im eigenen Namen, sondern im Namen der OG, deren Gesellschafter sie auch waren, die für diese Lenkungsaktivitäten durch die GmbH bezahlt wurde. Dabei wurden steuerliche Lohnnebenkosten (DB, DZ) eingespart. Dieselbe vertragliche Konstruktion gab es zwischen der OG und jeder anderen Konzerngesellschaft.

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

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

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

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

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

108.000 € + 20% USt.....2008 (Konto 7901)
 117.000 € + 20% USt.....2009 (Konto 7901)
 130.000 € + 20% USt.....2010 (Konto 7901)
 150.000 € + 20% USt.....2011 (Konto 7901)
 104.000 € + 20% USt.....2012 (Konto 7901)
 609.000 € + 20% USt.....Summe 2008-2012/5 = Durchschnittswert 121.800 € (Konto 7901
für 2008-2012)

 96.000 € + 20% USt.....2013 (BP-Bericht vom 13.9.2016 an die bf Bf1 UH; Konto 7901)
 126.000 € + 20% USt.....2014 (BP-Bericht vom 13.9.2016 an die bf GmbH; Konto 7901
Managementkosten)

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

Da der Managementvertrag keinen klaren Inhalt hatte und nicht nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kam, weil er nicht eingehalten worden ist, ist er aus steuerlicher Sicht nicht anzuerkennen. Der Sachverhalt ist daher aus steuerlicher Sicht so zu beurteilen, als ob es keinen Managementvertrag gebe. Die Zahlungen der bf GmbH an die OG erfolgten daher 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 nicht in Bezug auf alle OG – Gesellschafter in Bezug auf alle Jahre der Fall – waren die Zahlungen jedenfalls DB- und DZ-pflichtig gem. § 22 Z 2, zweiter TS EStG 1988 (VwGH 29.6.2022, Ro 2021/15/0026).

Soweit die OG- Gesellschafter an der bf GmbH nicht wesentlich beteiligt waren, hat sich im Verfahren herausgestellt:

Der dritte Stratege, ein an der GmbH 2011 zum Teil wesentlich, zum Teil nicht wesentlich beteiligter Gesellschafter, hat bereits im Jahr 2010 das 60. Lebensjahr vollendet. Alle Zahlungen der bf GmbH an die OG, die ihm 2011 noch zuzurechnen waren (ab 2012 – 2015 waren ihm keine Zahlungen mehr zuzurechnen), waren daher weder DB- , noch DZ-pflichtig (41 Abs 4 lit f FLAG).

Der zweite Strategie war bis 26.9.2011 wesentlich an der GmbH beteiligt. Für diesen Zeitraum bestand jedenfalls eine DB- und DZ-Pflicht der GmbH in Bezug auf jene Zahlungen der bf GmbH an die OG, die dem zweiten Strategen zuzurechnen waren (VwGH 29.6.2022, Ro 2021/15/0026) .

Ab 27.9.2011 – 31.12.2011 war der zweite Strategie nicht mehr wesentlich an der bf GmbH beteiligt. Auch in diesem Zeitraum führte der zweite Strategie die Geschäfte des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, ohne allerdings organschaftlich bestellter Geschäftsführer der bf GmbH zu sein. In diesem Zeitraum war er daher jedenfalls dem organschaftlich bestellten Geschäftsführer der bf GmbH (erster Strategie) weisungsunterworfen (VwGH 19.5.2020, Ra 2018/13/0061). Wegen seiner Weisungsunterworfenheit in diesem Zeitraum und seiner wegen seiner jahrelangen Geschäftsführertätigkeit gegebenen Eingliederung in den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die Bf GmbH, war er als Dienstnehmer der bf GmbH anzusehen (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018 Pkt 5.2.). Die Zahlungen der bf GmbH an die OG, die ihm zuzurechnen waren, unterlagen daher für das Jahr **2011** der DB- und DZ-Pflicht.

In Bezug auf das Jahr 2011 hat sich keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung i S. von Art 133 Abs 4 B-VG ergeben.

Dasselbe gilt für jenen Teil des Jahres 2012, in welchem der zweite Strategie nicht wesentlich beteiligt an der bf GmbH war, die Geschäfte des gesamten Konzerns, bestehend aus allen Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, gelenkt hat, und dennoch nicht organschaftlich bestellter Geschäftsführer der bf GmbH war. Auch in diesem Zeitraum (1.1.2012-10.6.2012) war der zweite Strategie als weisungsunterworfen gegenüber dem einzigen organschaftlich bestellten Geschäftsführer der bf GmbH anzusehen, wie auch im Zeitraum 27.9.2011-31.12.2011 (VwGH 19.5.2020, Ra 2018/13/0061). Die Zahlungen der bf GmbH an die OG, die ihm zuzurechnen waren, unterlagen daher für den Zeitraum 1.1.2012 - 10.6.2012 der DB- und DZ-Pflicht.

Im Zeitraum 11.6.2012-31.12.2012 war der zweite Strategie nicht wesentlich an der bf GmbH beteiligt, er führte die Geschäfte des gesamten Konzerns, bestehend aus allen Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, ebenso wie in den Jahren zuvor seit 2005, und er war in diesem Zeitraum auch organschaftlich bestellter Geschäftsführer der bf GmbH.

Für diesen Zeitraum hat das Ermittlungsverfahren ergeben:

Der Gesellschaftsvertrag der bf GmbH enthält keine gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung über einen Ausschluss des Weisungsrechts der bf GmbH gegenüber dem zweiten Strategen oder dergleichen. Die Muttergesellschaft der bf GmbH war in diesem Zeitraum zu 74% an der bf GmbH beteiligt. Allein die Muttergesellschaft konnte daher in der Generalversammlung der bf GmbH entscheiden, ob der Bf als Gesellschafter der Bf abberufen

werden sollte, oder nicht. Im Gesellschaftsvertrag der Muttergesellschaft, Pkt VIII war allerdings vereinbart, dass eine Enthebung eines Geschäftsführers von seiner organschaftlichen Funktion ein besonderes Konsensquorum von 80% erforderte. Der zweite Strategie war nicht nur Geschäftsführer der bf GmbH, er war auch Geschäftsführer der Muttergesellschaft, und er war im Jahr 2012-jedenfalls bis Ende 2015 zu 33% an der Muttergesellschaft beteiligt. Daher konnte er gegen seinen Willen im Zeitraum 2012 -2015 nicht seiner Funktion als Geschäftsführer der bf GmbH enthoben werden. Daher wäre eine allfällige Weisung der Generalversammlung der bf GmbH an den zweiten Strategen in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der bf GmbH nicht durchsetzbar gewesen, weil der zweite Strategie in seiner Funktion als Geschäftsführer der bf GmbH auf Grund einer gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung im Gesellschaftsvertrag der Muttergesellschaft gegen seinen Willen nicht abgesetzt werden konnte (siehe oben A.3.a.ee).

Zudem war eine Weisungsfreiheit des zweiten Strategen als Geschäftsführer der bf GmbH gegenüber der bf GmbH auch i S des § 863 ABGB konkludent (vgl. zur Bedeutung konkludenter Vereinbarungen VwGH 89/08/0127; vgl. 2003/14/0039; vgl. 2005/08/0051; vgl. zur Irrelevanz eines Fremdvergleichs in Bezug auf die Frage des Bestehens oder Nicht-Bestehens einer Dienstnehmereigenschaft VwGH 2003/13/0018, Pkt 4.3.1.; VwGH 2002/13/0186) vereinbart. Dies konnte insbesondere auf Grund folgender Indizien festgestellt werden (siehe oben A. 3. a. ee):

-Der zweite Strategie war ab 11.6.2012 nicht nur Geschäftsführer der bf GmbH, sondern auch Geschäftsführer der die bf GmbH beherrschenden Muttergesellschaft. Es entspricht nicht der Lebenserfahrung, dass eine Tochtergesellschaft ihrem organschaftlich bestellten Geschäftsführer eine Weisung gibt, wenn dieser gleichzeitig organschaftlich bestellter Geschäftsführer der Muttergesellschaft ist. Dies wäre genauso abwegig, wie die Annahme, dass irgendjemand auf die Idee kommen könnte, seinem Vorgesetzten eine Weisung zu geben.

-Es ist seit 2005, dem Jahr der Gründung der bf GmbH bis zum Streitzeitraum nie vorgekommen, dass der zweite Strategie von irgendeinem Organ der bf GmbH eine Weisung erhalten hätte. Es ist auch seit 2005 nie vorgekommen, dass sich ein Organ (z.B. die Generalversammlung) der bf GmbH gegenüber dem zweiten Strategen so verhalten hätte, wie dies Vorgesetzte üblicherweise tun (siehe oben A.3.a.ee). Der zweite Strategie konnte die Abläufe, die Art, die Zeit, die Zeitdauer, den Ort, und den Umfang seiner Tätigkeiten für den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, frei wählen oder auch ändern, und es gab keine Vereinbarung, auf Grund welcher er irgendeinem Organ der bf GmbH gegenüber berichtspflichtig oder rechenschaftspflichtig hätte sein können. Es hat auch nie jemand von ihm irgendwelche Berichte verlangt. Diese jedenfalls seit 2005 gegebene auffallende Untätigkeit jedweder Organe der bf GmbH gegenüber dem zweiten Strategen in Bezug auf Verhaltensweisen, die typisch für Vorgesetzte sind, indiziert, dass ein solches

Weisungsrecht zwischen der bf GmbH und dem zweiten Strategen nie gewollt gewesen ist (siehe oben A.3.a.ee, vgl VwGH 20.2.1992, 89/08/0127; VwGH 2010/08/0240;).

- Auf die o.e. gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung im Gesellschaftsvertrag der Muttergesellschaft wird verwiesen.

Aus diesen Gründen hat das BFG die Feststellung getroffen, dass der zweite Strategie in diesem Zeitraum (11.6.2012-31.12.2012 bei Ausübung seiner Tätigkeiten als organschaftlich bestellter Geschäftsführer der bf GmbH auf vertraglicher Grundlage keinen Weisungen unterworfen war. Aus diesen Gründen wurde ferner festgestellt, dass der zweite Strategie auf Grund einer gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung als Geschäftsführer der bf GmbH weisungsfrei war. Er wurde daher gem. § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988 als Dienstnehmer behandelt. In Bezug auf jene Teile der Entgelte, die ihm zwischen dem 11.6.2012 und dem 31.12.2012 zuzurechnen waren, wurde daher ebenso eine DB- und DZ-Pflicht der bf GmbH angenommen. Es gibt in Bezug auf den Teil des Streitzeitraums vom 11.6.2012-31.12.2012 noch kein hinreichend vergleichbares Erkenntnis eines Höchstgerichtes, dem zu entnehmen sein könnte, ob diese rechtliche Beurteilung (Schluss von den oben erwähnten Indizien auf eine konkludent vereinbarte Weisungsfreiheit, Schluss von den oben erwähnten Indizien auf das Vorliegen einer gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung in Bezug auf die Weisungsfreiheit des zweiten Strategen) des BFG zutrifft.

Durch dieses Erkenntnis werden in Bezug auf das Streitjahr 2011 keine erkennbaren Rechtsfragen iS von Art 133 Abs 4 B-G berührt, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt. Der gegenständliche Fall erscheint insoweit als durch die RSp des VwGH hinreichend geklärt (VwGH 29.6.2022, Ro 2021/15/0026 ; VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018 ; VwGH 19.5.2020, Ra 2018/13/0061).

Durch dieses Erkenntnis werden in Bezug auf das Streitjahr 2012 Rechtsfragen iS von Art 133 Abs 4 B-G berührt, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt.

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

2011	
Bemessungsgrundlage 2011	100.500 €

DB 4,5%	4.522,5 €
DZ 0,41%	412,05 €
2012	
Bemessungsgrundlage 2012 lt. BFG	90.818,44 €
DB 4,5 %	4.086,83 €
DZ 0,41%	372,36 €

Klagenfurt am Wörthersee, am 3. November 2025