

IM NAMEN DER REPUBLIK

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

der ***Bf1***, vertreten durch DI Mag. Gabriele Wiedergut, Steuerberaterin in 9500 Villach, gegen die Bescheide des ***FA*** vom 13.9.2016 (Gesamtrechtsnachfolger Finanzamt für Großbetriebe) betreffend Festsetzung Dienstgeberbeitrag und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2013-2015

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

zu Recht erkannt:

1.)ad Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013

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

Die Bemessungsgrundlage und der festgesetzte Dienstgeberbeitrag sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag lauten:

2013	
Bemessungsgrundlage 2013	118.134,66 €
DB 4,5%	5.316,06 €
DZ 0,41%	484,35 €

2.)ad Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2014

Die Beschwerde wird abgewiesen.

3.)ad Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2015

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

Die Bemessungsgrundlage und der festgesetzte Dienstgeberbeitrag sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag lauten:

2015	
Bemessungsgrundlage 2015	180.580,58 €
DB 4,5%	8.126,13 €
DZ 0,41%	740,38 €

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

Entscheidungsgründe

Ablauf des Verfahrens:

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

Am 19.5.2006 schloss die bf GmbH mit der OR & RR OG (abgekürzt mit „OG“) die folgende „Managementvereinbarung“:

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

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

Der Vertrag gelte ab 1.1.2014. Grundlage für die Verrechnung sei ein Basisbetrag von 36.000 € pro Jahr plus 0,25% des erzielten Umsatzes lt. Bilanz (Managementvertrag vom 1.6.2015).

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

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

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

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

Am 16.11.2017 erließ das FA einen Ergänzungsauftrag insbesondere mit folgendem Inhalt:

....

Das FA stellte insbesondere die folgenden Fragen:

Welche konkreten Leistungen seien von der OG an die Gesellschaft erbracht worden und an diese verrechnet worden?

Die Bf replizierte mit Schreiben vom 4.12.2017:

Durch die OG seien keine Geschäftsführungsaufgaben erbracht worden, sondern „Managementfunktionen“ verwirklicht worden. In den jeweiligen Gesellschaften des Konzerns– damit war offenbar auch die bf GmbH gemeint- sei jeweils zumindest ein weiterer operativer unternehmensrechtlicher Geschäftsführer (damit waren Fremdgeschäftsführer gemeint, dh Geschäftsführer, die entweder nicht beteiligt, oder in geringfügiger Weise an den Tochtergesellschaften der Holding, darunter auch die bf GmbH, beteiligt waren) vollzeitbeschäftigt tätig, der die operative weisungsgebundene Arbeit zu erledigen habe. Die Überwachungsfunktion obliege u.a. auch der OG (Pkt 4).

...

In der Anfangsphase sei durch die OG die operative Geschäftsführung der einzelnen Tochtergesellschaften der Holding GmbH – damit war offenbar auch die bf GmbH gemeint- noch unterstützt worden, in weiterer Folge – dieses Ziel sei mittlerweile erreicht worden - nehme die OG primär strategische Aufgaben wahr und diene als Steuerungsinstrument für die weitere Entwicklung der Gesellschaften. (Pkt 7a. dieses Schreibens).

Soweit das Schreiben der Bf vom 4.12.2017

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

1.) außersteuerliche Gründe, Entwicklung der Firmengruppe:

Die OG habe Managementaufgaben übernommen. Das Endziel der Struktur sei es, dass in den operativen Einheiten (=Tochtergesellschaften) die operative Geschäftsführung durch Fremdgeschäftsführer oder minderheitsbeteiligte Geschäftsführer durchgeführt werde. Die Geschäftsführungsfunktionen der Gesellschafter der OG in den Tochtergesellschaften hätten den Sinn, in die Geschäftsführung der Tochtergesellschaften eingreifen zu können.

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

Strategieplanung, Erarbeitung neuer Geschäftsfelder (damit ist offenbar Akquisition gemeint);

Personalrecruiting auf Managementebene;

Coaching, Supervision der operativen Geschäftsführer;

Verhandlungen mit Banken

Soweit das Schreiben vom 15.1.2018

Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 23.1.2018 wurde die Beschwerde abgewiesen.

Im Vorlageantrag 20.2.2018 wiederholte die Bf ihr bisheriges Vorbringen.

Die durch das FA in Bezug auf das Jahr 2013 festgestellte verdeckte Ausschüttung (24.000 €, vgl. BP-, Bericht Bf U K KU 2012, 2013 TZ 1) sei nicht beachtet worden (S. 5).

Beschwerdevorlage des FA vom 22.3.2018 betreffend DB und DZ 2013-2015

Die der OG übertragenen Aufgaben seien tatsächlich vom ersten (Ing. DA OR) und zweiten (Ing. OT RR) Strategen höchstpersönlich erbracht worden. Diese Tätigkeiten seien diesen unmittelbar zuzurechnen. Daran ändere auch nichts, dass für die Geschäftsführung der Bf auch andere Personen tätig geworden seien.

In der mündlichen Verhandlung vom 12.5.2021 im Verfahren der Bf wurde vorgebracht:

Der steuerliche Vertreter brachte insbesondere vor:

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

Das FA stellte die Frage, ob man die Tätigkeiten der OG-Gesellschafter für die einzelnen Konzerngesellschaften überhaupt voneinander trennen könne. (NiS S. 5).

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

StB:

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

Der Sinn der Sache sei, dass die operativen Gesellschaften beraten werden (NiS 2.6. S. 7).

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)

Der Gesellschafter-Geschäftsführer habe für seine operative Tätigkeit für die bf GmbH keine Entlohnung erhalten.

Sie hätten in IR 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 anwesende Gesellschafter-Geschäftsführer der bf GmbH (= OG-Gesellschafter) sei für die bf GmbH nicht nur unternehmensberatend, sondern auch operativ tätig gewesen, vorrangig habe er operativ in der bf GmbH mitgearbeitet, aber er sei für die operative Tätigkeit nicht entlohnt worden (S. 6,9).

Im zeitlichen Zusammenhang mit dem Vorbringen des StB, dass „der Geschäftsführer“ (damit war 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, um Projekte zu planen, Kunden zu akquirieren (NiS. 2.6., S. 7).

Der Text der Managementvereinbarung sei sehr allgemein gehalten. Die Beratungsfunktion sei nicht genau definiert worden. Im Managementvertrag seien nur Beratungen vereinbart worden (S. 9.)

Die Zahlungen an die OG seien laufend übererfüllt worden (NiS 2.6., S. 9,12).

Mündliche Verhandlung vom 6.7.2021 in der Sache der Beschwerde der XXXU 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 unterschieden 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).

Die Managementvereinbarung sei abgeschlossen worden mit der Holding, der XXXB, der XXXI, der XXXG, der bf GmbH (NiS. S. 4).

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

Der Geschäftsführer Herr Ing. OT RR (= zweiter Strategie) brachte vor: Nein, es habe keine Aufzeichnungen bezüglich der geleisteten Stunden gegeben. Es sei jedoch je nach der

unterschiedlichen Größe der Tochtergesellschaft eine unterschiedlich hohe Pauschale vereinbart worden (NiS S. 3)

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

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

Der erste Strategie habe in IR den Markt aufgebaut, er habe dort das Geschäftsfeld „Pflegeheime“ erschlossen, Er selbst, der zweite 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 Betrieb, 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. 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 des Gerichtes, wie man denn seine Tätigkeit für die einzelnen Konzerngesellschaften unterscheiden könne: Das könne man nicht, die Tätigkeiten gingen ineinander über. Er habe nicht einmal den Holding- Hut auf und dann den Hut für eine der Tochtergesellschaften . Er habe nur den Konzern-Hut auf (NiS S. 9 2. Strategie).

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

Mit Ergänzungsauftrag vom 22.8.2022 wurde der Bf Gelegenheit gegeben, nachzuweisen, dass in Bezug auf das Jahr 2015 der Managementvertrag und die Managementvereinbarung eingehalten worden sei. In Bezug auf die Jahre 2013 und 2014 wurde die Bf auf die Diskrepanz zwischen den tatsächlich an die OG bezahlten Entgelten und die vereinbarten Zahlungen hingewiesen.

Die Bf replizierte mit Schreiben vom 14.11.2022 und wies auf mehrere abändernde Entgeltvereinbarungen im Zeitraum 2008-2014 betreffend die Managementvereinbarung hin. Ferner wies die Bf auf den neuen Managementvertrag von 2015 hin (Akt 13-15 II).

Zusammen mit dem Schreiben vom 14.11.2022 legte die bf GmbH u.a. den Jahresabschluss 2015 vor.

Daraus ergibt sich:

21.664.591,17 €	Leistungserlöse lt. G + V 2015
29.984.034,89	Bestandsveränderungen lt. G + V 2015
51,648.626,06	Leistungserlöse + Bestandsveränderungen

Mündliche Verhandlung der mit der bf GmbH vergleichbaren XXX XXXI GmbH vom 1.2.2023:

StB: Er verweise auf die Anpassungsvereinbarungen.

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

StB in Bezug auf die BP aus dem Jahr 2015 betreffend die Jahre 2012 und 2013: Die vGA sei damals nicht bestritten worden, weil die steuerlichen Auswirkungen minimal gewesen seien.

FA: Soweit in Bezug auf einzelne Jahre eine vGA festgestellt worden sei, sei dies der Beurteilung zu Grunde zu legen.

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

Das FA brachte vor: Die Zahlungen seien der Höhe nach angemessen. (NiS 2.3.2023, S. 2).

Das FA erwähnte auch den Ergänzungsauftrag vom 16.11.2017. Damals sei nach detaillierten Honorarabrechnungen gefragt worden, es sei auch nach einer detaillierten Darstellung der erbrachten Leistungen gefragt worden (NiS. S. 8).

Das FA äußerte sich kritisch zu dem Umstand, dass die Anpassungsvereinbarungen dermaßen spät vorgebracht worden seien. Die Frage, ob es derartige Vereinbarungen gegeben habe, sei ein wesentlicher Bestandteil des Verfahrens. Dass derlei so spät vorgebracht worden sei, sei nicht nachvollziehbar (NiS. S. 7).

Der StB brachte vor: Mit der OG sei im Jahr 2006 ein Beratungsvertrag geschlossen worden.

Die Feststellungen über verdeckte Ausschüttungen während der Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2012 und 2013, die im Jahr 2015 stattgefunden habe, seien nicht richtig. Diese damaligen Feststellungen seien allerdings steuerlich neutral gewesen (NiS. S. 2).

Vorhalt des Richters: Bei der mündlichen Verhandlung vom 2.6.2021 habe das FA vorgebracht, dass die Zahlungen an die OG übererfüllt worden seien, ohne dass die Bf darauf reagiert habe (NiS. S. 7).

Der StB replizierte, es ergebe sich schon aus der Vernunft, dass man nicht zehn Jahre lang dieselbe Entgeltvereinbarung haben könne (NiS. S. 7).

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).

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).

Geschäftsführer. Die drei Strategen seien dem ganzen Konzern übergeordnet gewesen. Sie hätten im Namen der OG die Konzerngesellschaften, dh, auch die Holding, gesteuert.

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).

Die Feststellungen der BP im Jahr 2015 betreffend die Jahre 2012 und 2013 seien den Interessen des Konzerns entgegengekommen, weil die Feststellung einer vGA bedeute, dass damit einer DB- und DZ-Besteuerung der Boden entzogen sei (NiS. S. 7).

Auf Vorhalt des Richters (NiS. S. 6):

Geschäftsführer: Mit seiner Aussage vom Juli 2016 habe er gemeint, dass es 2014 einen Systemwechsel bei der Berechnung des Managemententgeltes gegeben habe, dass nämlich erstmalig die Höhe der Entlohnung zu einem wesentlichen Teil als Prozentsatz des Umsatzes definiert worden sei (NiS. S. 6, S. 7).

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 (NiS. S. 2, S. 3).

Soweit die Ergebnisse der Verhandlung vom 2.3.2023.

Mit Erkenntnis des BFG vom 5.7.2021 RV/4100132/2018 wurde über die Beschwerde vom 6.10.2016 gegen die Bescheide betreffend DB und DZ 2013 – 2015 vom 13.9.2016 stattgebend entschieden. Dagegen wurde eine Revision vom 27.9.2021 eingebracht. Mit Beschluss des BFG vom 21.12.2021, RR/4100020/2021 wurde das Erkenntnis des BFG vom 5.7.2021 aufgehoben.

Mit Beschluss des VwGH vom 14.7.2022, Ro 2022/15/0001 wurde die Revision als gegenstandslos geworden erklärt und das Verfahren eingestellt.

Mit Beschluss vom 27. 1. 2025, RV/4100402/2022 wurde die Entscheidung über die verfahrensgegenständliche Beschwerde bis zum Ergehen des Erkenntnisses des VwGH Ra 2023/15/0074- diese Angelegenheit betrifft die Vorjahre 2011-2012- ausgesetzt.

Der VwGH hat in der Angelegenheit Ra 2023/15/0074 am 5.3.2025 – die Zustellung erfolgte am 17.3.2025- entschieden.

Diesem die Vorjahre 2011-2012 betreffenden Erkenntnis des VwGH vom 5.3.2025 ist zu entnehmen: Soweit die bf GmbH der OG Vergütungen bezahlt habe, die deutlich über den vertraglich vereinbarten Vergütungen lägen, beruhe die Leistungserbringung nicht auf der Durchführung einer klaren, nach außen in Erscheinung getretenen Vereinbarung über den Leistungsgegenstand. Diese komme dem Fehlen einer Vereinbarung gleich. Die Vergütungen seien daher unmittelbar den die Leistungen erbringenden Gesellschaftern der OG zuzurechnen. Insoweit lägen sonstige Vergütungen an die wesentlich beteiligten Gesellschafter iS des § 22 Z 2 2. TS ESTG 1988 vor.

Zur Frage einer allfälligen DB- und DZ-Pflicht nicht wesentlich beteiligter Gesellschafter führte der VwGH in Bezug auf die Vorjahre 2011 und 2012 aus:

Dienstnehmer seien Personen, die in einem Dienstverhältnis stünden, freie Dienstnehmer i S des § 4 Abs 4 ASVG und an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen i S des § 22 Z 2 ESTG 1988.

Ein Dienstverhältnis läge vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Dies sei bei persönlicher Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben.

Nur in Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbstständig und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichten, sei auf weitere Abgrenzungskriterien (Fehlen eines Unternehmerrisikos oder Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen.

-Kennzeichnend für ein Dienstverhältnis seien die Pflicht des Dienstnehmers, die Arbeitskraft laufend zur Verfügung zu stellen und ein erfolgsunabhängiger Lohn (29.7.2010, 2007/15/0223).

-Ein persönliches Weisungsrecht beschränke die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus. Persönliche Weisungen seien auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet (VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095).

-Bei leitenden Angestellten reiche es aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränke. Weisungsunterworfenheit bedeute,

dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmer beeinflussen könne (28.6.2006; 2002/13/0175) .

Ob die einzelnen Kriterien vorlägen, sei eine Sachverhaltsfrage (2013/15/0162).

Die Leistungserbringung beruhe in den Vorjahren nicht auf einer klaren, nach außen in Erscheinung tretenden Vereinbarung über den Leistungsgegenstand. Dies komme dem Fehlen einer Vereinbarung gleich.

Mit den Kriterien, die für oder gegen ein Dienstverhältnis, für oder gegen Weisungsgebundenheit sprächen, habe sich das BFG nicht auseinandergesetzt. Es fehlten zusammenhängende Sachverhaltsfeststellungen zur Ausprägung und Intensität der einzelnen Kriterien. Sollten die Kriterien keine klare Abgrenzung zwischen einer selbstständigen und einer nichtselbstständigen Tätigkeit ermöglichen, werde auf weitere Kriterien (Vertretungsbefugnis, Unternehmerrisiko) einzugehen sein (Ra 2016/15/0074 m w N).

Dass Verträge, die eine Weisungsbindung auferlegen, nicht feststellbar seien, und dass der Gesellschaftsvertrag keine Aussagen zur Weisungsbindung enthalte, reiche nicht aus, das Fehlen einer Weisungsunterworfenheit zu begründen. Ein Fall, in dem eine Weisungsbindung vertraglich ausgeschlossen worden sei, sei nicht gegeben.

Dass nie Weisungen erteilt worden seien, schließe die grundsätzliche Möglichkeit, Weisungen zu erteilen, nicht aus und trage das Erkenntnis nicht (VwGH Ra 2023/15/0074 vom 5.3.2025) .

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:

In dieser Verhandlung wurde die Frage der Weisungsbindung oder Weisungsfreiheit des nicht wesentlich an der bf GmbH beteiligten zweiten Strategen erörtert.

Der zweite Strategie brachte, als Zeuge befragt, 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).

Die Strategen hätten die ganze Struktur des 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.

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 (= zweiter Strategie) 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).

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).

Die StB brachte vor: Die Fremdgeschäftsführerin Frau Mag..... sei in der bf GmbH für das Rechnungswesen zuständig gewesen, der Fremdgeschäftsführer Ing. sei für die technischen Belange auf den Baustellen der bf GmbH 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).

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 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 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 (Strategen) 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)?

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.

Über die Beschwerde betreffend DB und DZ 2013-2015 wurde erwogen:

A.)Feststellungen und Rechtsfolgen für 1. Jänner 2013-31.12.2015 -

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

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

1991.....Holding GmbH

2004.....XXXU GmbH (FN....)

2005.....bf GmbH

2005..... XXXI GmbH (....)

2005..... XXXB GmbH

2006..... XXXG GmbH (.....)

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

12.920.....1.Strategie (34%)

12.540.....2.Strategie (33%)

12.540.....3.Strategie LR OR (33 %) (dritter Strategie)

38.000 €...Summe

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

b.) An der XXXU waren im Streitzeitraum mehrere Inhaber von Anteilen beteiligt. Das Stammkapital betrug

35.000 €...Summe

Geschäftsführer der XXXU waren der erste Strategie und der zweite Strategie.

c.) An der XXXI 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

Mit „Fremdgeschäftsführer“ sind Personen gemeint, die nicht zum Kreis der drei Strategen gehören, und die entweder überhaupt nicht, oder nur in geringer Weise an einer GmbH beteiligt sind.

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 XXXB 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 XXXG 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 Stratege wurde zunächst als Geschäftsführer ins Firmenbuch eingetragen. Bis 10.6.2012 war er der einzige Geschäftsführer, der im Firmenbuch eingetragen war. Ab 11.6.2012 -23.10.2016 wurde er durch den zweiten Strategen als Gesellschafter-Geschäftsführer unterstützt.

Seit 11.6.2012 gibt es in der bf GmbH auch zwei organschaftlich bestellte Fremdgeschäftsführer .

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

34%..... erster Stratege, mittelbar über die Holding GmbH beteiligt

33%.....zweiter Stratege, mittelbar über die Holding GmbH beteiligt

33%.....dritter Stratege, mittelbar über die Holding GmbH beteiligt.

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 jedenfalls Ende 2015 verteilten sich die Anteile an der Bf wie folgt:

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

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

0,3333%.....2.Stratege (140 €) (+ 24,42% mittelbar, dh 33% von 74%- über die HoldingGmbH)

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

100 %.....Summe

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

50,4933%.....erster Stratege

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

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

3.) Gründung der OR & RR 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 drei 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].

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; JA 2013-2015, jeweils 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, 1. und 2. Seite; Schreiben des StB vom 4.12.2017, erste, zweite Seite;) 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 XXXU, S. 3,S. 5, S. 7;S. 9; 1.Strategie NiS Bf 2.3.2023; NiS Bf 16.10.2025, S.9).

Es wurden ab 2006 sechs im Wesentlichen gleich lautende (NiS 1.Strategie 7.7.2016, S. 2) 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, S. 2; FA NiS 2.6.2021, S. 7; Managementvereinbarung 19.5.2006):

Die OG versprach den Konzerngesellschaften (darunter auch die Bf) im Text jedes Managementvertrages vom 19.5.2006 mit jeder Konzerngesellschaft (darunter auch die Bf):

„ Die Tätigkeit derOG umfasst sämtliche Aktivitäten.... der Unterstützung der laufenden Geschäftsführung , insbesondere auch die strategische Beratung beim Aufbau neuer Geschäftsfelder, die Unterstützung in der Auftragsakquisition, dem laufenden Controlling, der laufenden Baustellenabwicklung, der Personalrekrutierung und Personalführung....

Die Abwicklung dieser Tätigkeiten erfolgt durch die OG-Gesellschafter selbst, bzw. in deren Abwesenheit durch Personen, die entsprechende Kenntnisse aufweisen, die die vertraglich zugesicherte Unterstützung der Geschäftsführer umsetzen können. Die Koordination mit dem operativen GF betreffend die Tätigkeitsaufteilung ist laufend vorzunehmen, Überschneidungen in den Tätigkeiten sind tunlichst zu vermeiden.

Der für diese Aktivitäten anberaumte Zeitrahmen wird pauschal mit monatlich 60 Stunden festgesetzt und gilt als Durchschnittswert, der monatlich Schwankungen unterworfen ist.

Laufende Betriebsmittel für die Auftragsabwicklung, insb KFZ Aufwendungen werden durch die Auftragnehmerin beigestellt und nicht an die Auftragsnehmerin (Anm. des BFG: damit ist die Auftraggeberin gemeint) weiterverrechnet, sondern sind in dem monatlich verrechneten Managementpauschale enthalten.

Der für die oben beschriebenen Leistungen zu verrechnende Managementbetrag wird inklusive aller Nebenkosten mit pauschal 6000 € + 20% USt vereinbart und ist monatlich im Nachhinein nach erfolgter Rechnungsstellung innerhalb von 14 Tagen zur Zahlung auf das Konto der Auftragnehmerin fällig (Managementvereinbarung vom 19.5.2006).

....

...jede Änderung des Vertrages ist nur in schriftlicher Form möglich.“

Der Managementvertrag vom 1.6.2015 lautet im Wesentlichen:

„Der Managementvertrag gilt ab 1.1.2014 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.“

Die Vereinbarung betreffend die zugesagten Tätigkeiten ist ident mit der alten Vereinbarung vom 19.5.2006. Nur die Entgeltvereinbarung wurde neu formuliert:

...“Grundlage für die Verrechnung ist ein Basisbetrag in Höhe von 36.000 € pro Jahr, zuzüglich 0,25% vom erzielten Umsatz laut Bilanz. Der für die oben beschriebenen Leistungen zu verrechnende Managementbetrag wird mit monatlich aconto in Höhe von 11.000 € zuzüglich 20% USt vereinbart und ist im Nachhinein bis 15. des darauffolgenden Monats zur Zahlung auf das Konto der Auftragnehmerin fällig, wobei die Jahresrechnung erst am 31.8. des Folgejahres der Leistungserbringung gestellt wird und die Verbuchung der Jahresrechnung erst im Jahr der Rechnungslegung erfolgt.

...Jede Änderung des Vertrags ist nur in schriftlicher Form möglich“.

Die tatsächlichen Tätigkeiten, die die Strategen (Gesellschafter der OG) im Namen der OG seit 2006 für die Konzerngesellschaften (darunter auch die Bf) durchführten, bestanden allerdings im Wesentlichen in Lenkungsaufgaben [Lenkung, Überwachung, Unterstützung des Konzerns, bestehend aus den o.e. (Pkt 1) Gesellschaften, darunter auch die bf GmbH, lt. Schreiben des StBs vom 22.9.2016, Scheiben StB 4.12.2017, 1. und 2. Seite; NiS Bf 2.6.2021, S. 5, S. 7, S. 9, S. 11, S. 12; 2.Strategie, NiS 6.7.2021 XXXU, 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 XXXU 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, darunter die bf GmbH, 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 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 aus den folgenden Gründen nicht überzeugend:

Alle Zahlungen, die die Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, seit 2006 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 KtoX „Geschäftsführungskosten“ 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 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, jeder der Strategen hat keineswegs nur als Assistent der Geschäftsführung agiert,

sondern er hat im Einvernehmen mit den beiden anderen (bis 31.12.2011)/dem anderen Strategen (ab 1.1.2012) seit 2005 (seit 2006 im Namen der 2006 gegründeten OG) 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 XXXU, 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, darunter die bf GmbH, 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 im Zeitraum 2011-2015 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 IR 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 welche 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 zur Entlastung der Strategen eingesetzt haben (NiS 16.10.25, S. 4; NiS 6.7.2021, S. 5).

Der erste Strategie führte den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, hauptsächlich in IR, 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 (Hauptpoliere, Bauleiter, Oberbauleiter) oder um die Anschaffung von teuren Anlagegütern ging (NiS 16.10.25, S. 7)

Im Zusammenhang mit seinen Konzernlenkungstätigkeiten 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, 2. Seite; Vorlageantrag S. 4; StB lt. NiS. 2.6. S 3 , S.6 ; FA lt. NiS 2.6. S. 6-9; 2.Strategie, NiS. 6.7.2021 XXXU, 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 (Muttergesellschaft) 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 Konzernlenkungstätigkeiten 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 Konzernlenkungstätigkeiten der Strategen entfallen sind, von den anderen Konzerngesellschaften keinen Kostenersatz verlangt, weil sie ohnedies die diese Kosten deutlich übersteigenden Entgelte auf Grund der

Managementvereinbarungen erhalten hat, die als Geschäftsführungskosten von den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, verbucht worden waren.

In dieses Bild fügt sich, dass die OG im engen zeitlichen Zusammenhang mit allen diesen Tätigkeiten (Lenkungs- Überwachungs- und Unterstützungstätigkeiten der Strategen im Namen der OG zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften) beträchtliche Zahlungen von den Konzerngesellschaften erhalten hat, die diese als Geschäftsführungskosten verbucht haben. 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 €

Für 2015 erhielt die OG von der bf GmbH 105.000 € im Jahr 2015 ; die restliche Zahlung für 2015 in Höhe von 27.489,86 € erhielt die OG im darauf folgenden Jahr.

All dies indiziert:

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

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 Saldenkonto der Konzerngesellschaften mit der jeweiligen Bezeichnung „Geschäftsführungskosten“ an die OG überwiesen worden sind (Konto KtoX „Geschäftsführungskosten“ für 2008-2015), deutet darauf hin, dass mit diesen Zahlungen in erster Linie 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 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, XXXU 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 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, insbesondere 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 eben diese untrennbaren 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:

All dies indiziert, dass mit den Entgelten für die Tätigkeiten der OG- Gesellschafter im Namen der OG insbesondere 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 Buchhaltungen 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: Lenkungsarbeiten, Überwachungstätigkeiten betreffend den Konzern, bestehend aus allen Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf; Strategieplanung, Akquisition von Aufträgen, 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, insbesondere auch der Muttergesellschaft (Holding) waren.

Dass all diese Tätigkeiten der OG-Gesellschafter (= beherrschende Gesellschafter der Bf und der übrigen Konzerngesellschaften) im Namen der OG jedenfalls 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 105.000 € ,mit einer Restzahlung für 2015 im Jahr 2016 von 27.489,86 € (insgesamt 132.489,86 €) zur Abgeltung dieser Tätigkeiten. Die Zahlungen erfolgten i d R monatlich (s.o.) [Konto Bf 2008-2015 „Geschäftsführungskosten“]. Auch die anderen Konzerngesellschaften leisteten der OG Zahlungen in gleicher Größenordnung.

Die Lenkungsarbeiten 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 (2. Strategie NiS 16.10.2025, S. 7). Dies folgt auch daraus, dass jeder der Strategen bei der Verteilung der Gewinne der OG einen gleichen Anteil erhielt (OG-Vertrag von 2006; Jahresabschlüsse OG 2008-2015).

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 (NiS Bf 2.6.2021, S. 5, S. 7, S. 9, S. 11, S. 12; 2.Strategie, NiS 6.7.2021 XXXU, S. 3, S. 5, S. 7; S. 9; 1.Strategie NiS Bf 2.3.2023; NiS Bf 16.10.2025, S.9). 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 (2. Strategie NiS 6.7.2021, S. 5; NiS 16.16.2025, S. 9).

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).

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 im Zeitraum 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 Geschäftsführungskosten :

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

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

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

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

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

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

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

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

132.489,86 € + 20% USt.....2015 (einschließlich einer Nachzahlung im Jahr 2016 für 2015;Konto Geschäftsführungskosten; 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 im Jahr 2015 für 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 für 2015 zu leistenden Zahlungen der Bf GmbH an die OG
132.489,86	Zahlungen der bf GmbH lt. Konto Geschäftsführungskosten/2015
-27.489,86 €	Minus jene Zahlungen der bf GmbH lt. Konto Geschäftsführungskosten/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) für 2015 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 für 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 für 2015 annähernd den Betrag von der bf GmbH erhalten, der mit der bf GmbH vereinbart war.

Allerdings waren dies (107.000 €) nicht die endgültig vereinbarten Zahlungen für 2015: Die im Jahr 2015 für 2015 an die OG zu leistenden Zahlungen hatten im Zusammenhang mit dem Managementvertrag vom 1.6.2015 nur vorläufigen Charakter , da der Managementvertrag vom 1.6.2015 nach Akontozahlungen im Jahr 2015 für 2015 im Folgejahr 2016 eine endgültige

Berechnung des Entgeltes für 2015 unter Zugrundelegung des Umsatzes laut Bilanz vorsah (Managementvertrag 1.6.2015, erste Seite).

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:

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 und lt. Bilanz der bf GmbH 2015: $(36.000 \times 7/12)$ + $[(21.664.591,17) \times 0,25\% \times 7/12]=$ $21.000 \text{ €} + [21.664.591,17 \text{ €} \times 0,0025 \times 7/12]=$ $21.000 \text{ €} + 31.594,20 \text{ €}$ Die Bestandsveränderungen in Höhe von 29,984.034,89 € (siehe G+V-Rechnung 2015) sind nicht Teil des Umsatzes lt. Bilanz 2015 und dürfen daher lt. Managementvertrag vom 1.6.2015, erste Seite 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 €	Rückzahlung 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 Geschäftsführungskosten/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 lt. Managementvertrag vom 1.6.2015 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.

--	--

Umsatz und Bestandsveränderungen:

Für den Zeitraum Juni 2015-Dezember 2015 ist der endgültige Anspruch der OG wie folgt zu berechnen: $[36.000 \text{ €} \times 7/12] + [0,25\% \text{ vom erzielten „Umsatz lt. Bilanz“} \times 7/12]$ (Managementvertrag vom 1.6.2015, 1. Seite). Der im Vertrag gewählte Begriff „Umsatz laut Bilanz“ ist unmissverständlich und umfasst jedenfalls nicht die Bestandsveränderungen.

Die Höhe eines Umsatzes ergibt sich aus dem vertraglich vereinbarten Entgelt für die vereinbarten Leistungen. Die Kosten, die der bf GmbH bei der Herstellung eines Bauwerks erwachsen, sind jedenfalls nicht ident mit der Höhe des Umsatzes.

Die Bestandsveränderung ist ein rein buchhalterischer Korrekturmechanismus, durch welchen Aufwendungen korrigiert werden. Sie stellt sicher, dass in der Gewinnermittlung nur der Aufwand berücksichtigt wird, der auch wirklich zum Verkauf geführt hat, und nicht der Aufwand für die gesamte Produktion. Die gebuchte Bestandsveränderung stellt sicher, dass der Aufwand für produzierte Güter derjenigen Periode zugeordnet wird, in der die Güter tatsächlich verbraucht oder verkauft wurden (<https://www.bwl-lexikon.de/wiki/bestandsveraenderung-buchen/>).

Dass Bestandsveränderungen und Umsatz nicht dasselbe sind, erkennt man auch an der verschiedenen Bewertung: Der Umsatz wird in Höhe des für das übergebene Werk zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer vereinbarten Entgeltes bemessen. Die Bestandsveränderung wird in Höhe der bei der Produktion angefallenen Kosten (Personalkosten, Energiekosten, Materialkosten, u s w) bemessen (Grohman-Steiger / Schneider, Einführung in die Buchhaltung, 13. Auflage, S. 291, 292).

Auch das UGB setzt die Begriffe Umsatz und Bestandsveränderung nicht gleich (§ 231 Abs 2 Z 1 und 2 UGB). Dh, eine Bestandsveränderung ist auch laut UGB kein Umsatz.

Zum Vorbringen des zweiten Strategen (NiS 16.10.25, S. 3,4): „Aus unserer wirtschaftlichen Sicht sind die Bestandsveränderungen Umsatz, weil es wegen der Teilrechnungen schon weitgehend Bezahlungen durch die Kunden gegeben hat, auch wenn die Bauvorhaben noch nicht abgerechnet waren. Die Leistung war ja schon erbracht, es hat ja schon Teilrechnungen gegeben“:

Hiezu wird durch das BFG bemerkt: Die gebuchten Bestandsveränderungen haben mit allfälligen Zahlungen der Kunden der bf GmbH nichts zu tun, sondern nur mit den bei der Produktion entstandenen Aufwendungen von Wirtschaftsgütern, die noch nicht den Kunden übergeben worden sind. Wäre ein Wirtschaftsgut im Einklang mit dem mit dem Kunden abgeschlossenen Vertrag schon zur Gänze oder zum Teil dem Kunden übergeben worden, wären wegen erbrachter Leistung die in diesem Zusammenhang vereinbarten Entgelte bei den Umsatzerlösen gebucht worden.

Zum Vorbringen der steuerlichen Vertreterin: „*Wenn Leistungen abgerechnet werden, würde darausein Umsatz werden*“ (NiS 16.10.25, S. 3).

Hiezu wird durch das BFG bemerkt: Diesem Vorbringen ist jedenfalls nicht zu entnehmen, dass man eine Bestandsveränderung wie einen Umsatz ansehen kann. Dieses Vorbringen lässt allerdings erkennen, dass sich – dieselbe Art der unrichtigen Berechnungsmethode vorausgesetzt- der Fehler in einem späteren Jahr ausgleichen wird.

Der Managementvertrag vom 1.6.2015 zwischen der bf GmbH und der OG unterliegt der Angehörigenrechtsprechung, da die beiden Gesellschafter der OG auch ca zu je einem Drittel Gesellschafter der bf GmbH sind. Daher war die bf GmbH verpflichtet, das Entgelt für die OG für 2015 genauso zu berechnen, wie dies im Managementvertrag vereinbart war, und nicht etwa falsch zu berechnen, und den Fehler – durch dieselbe falsche Berechnungsmethode- in einem späteren Jahr auszugleichen.

Im Vorhalt vom 15.9.2025 wurde das Entgelt 2015 rechnerisch durch Einbeziehung der Bestandsveränderung ermittelt. In der mündlichen Verhandlung vom 16.10.2025 wurden die Parteien durch den Richter darauf hingewiesen, dass diese ursprüngliche Ansicht des Richters nicht aufrechterhalten werde, da eine Bestandsveränderung kein Umsatz sei (NiS 16.10.2025, S. 3).

Aus den o.e. Erwägungen bleibt das BFG bei seiner Ansicht, dass eine Bestandsveränderung kein Umsatz ist.

Die Zahlen 21,664.591,17 € (Umsatz) +29,984.034,89 € (Bestandsveränderungen) sind der G+V-Rechnung der bf GmbH 2015 zu entnehmen. Die Bestandsveränderungen 2015 sind kein Umsatz und dürfen daher in die Entgeltsberechnung 2015 zu Gunsten der OG nicht einfließen (vgl. Managementvertrag vom 1.6.2015). Daraus ergibt sich der endgültige Anspruch der OG in Höhe von 82.594,20 € (zur Berechnung der Höhe nach siehe oben).

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 vom 25.6.2015; TZ 1 BP-Bericht betreffend die Holding GmbH vom 25.6.2015; TZ 1 BP-Bericht betreffend XXXI GmbH vom 23.6.2015; TZ 1 BP-Bericht betreffend XXXG GmbH vom 25.6.2015, TZ 1 BP-Bericht betreffend XXXB GmbH vom 25.5.2015).

Im Gegenteil: Der StB brachte in der mündlichen Verhandlung vom 6.7.2021 betreffend die XXXU 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.

XXXI 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.

XXXG 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.

XXXB 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 Konzerns (Holding, XXXI, GU, XXXG, XXXB, XXXU) 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 (7.7.2016) 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, mit der laut Aussage vom 7.7.2016 der Managementvertrag vom 1.6.2015 gemeint war, ist davon auszugehen, dass es für die Zeit davor (dh bis einschließlich 31.5.2015) 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 bf GmbH, die XXXI GmbH, die XXXB GmbH und die XXXG GmbH vom Juni 2015).

In dieses Bild fügt sich: Auch der Steuerberater äußerte sich in der mündlichen Verhandlung betreffend die mit der Bf vergleichbare XXXU GmbH zum Thema der Abänderung der Entgeltvereinbarung aus der Managementvereinbarung, und erwähnte dabei nur die abändernde Vereinbarung vom 1.6.2015 (NiS XXXU 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 bis zur Zeit 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 2008-7.7.2016 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 vom 2.6.2021 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 und weiter bis 2.6.2021 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 XXXU 6.7.2021 S. 3; ebenso FA in einer vergleichbaren Angelegenheit lt. NiS XXXI 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-November 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 XXXU GmbH: Nein, es habe keine Aufzeichnungen bezüglich die geleisteten Stunden gegeben; dies wäre auch gar nicht möglich gewesen, die Strategen hätten Managementleistungen für die gesamte Gruppe erbracht, da könne man nicht mit der Stoppuhr dastehen und mitstoppen, für welche GmbH er konkret wie viel geleistet habe. Es sei jedoch je nach der unterschiedlichen Größe der jeweiligen Tochtergesellschaft eine unterschiedlich hohe Pauschale vereinbart worden (NiS 6.7.2021 XXXU, S. 3).

Diese Aussage deutet darauf hin, dass auch 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 6.7.2021 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 jedenfalls seit 2006 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 XXXU, 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 XXXU 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 Hut für diese Tochtergesellschaft, ich habe nur den Hut für den ganzen Konzern auf“ (NiS XXXU 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 während des Streitzeitraums 2013-2015 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 und weiter bis 31.5.2015 gegeben haben, weil die Konzernlenkungsaktivitäten der Strategen nicht klar in Bezug auf die einzelnen Konzerngesellschaften voneinander abgegrenzt werden können.

Da es jedenfalls bis einschließlich 2012 und jedenfalls weiter bis 2014 und weiter bis 31.5.2015 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 bis 13.9.2016 noch nicht gegeben hat. Andernfalls wären diese Abänderungsvereinbarungen spätestens mit dem Managementvertrag vom 1.6.2015 im Jahr 2016 (13.9.2016) vorgelegt worden. Es ergibt keinen erkennbaren Sinn, zwar die Abänderung lt. Vertrag vom 1.6.2015 am 13.9.2016 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 und weiter bis 31.5.2015 noch nicht gegeben.

ee.) Geschäftsführungstätigkeiten – Weisungsunterworfenheit?

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

Zur Frage einer allfälligen Weisungsunterworfenheit des zweiten Strategen, der ab 27.9.2011 bis jedenfalls Ende 2015 nicht mehr wesentlich beteiligt an der bf GmbH war:

1.1.2013– 31.12.2015:

Der dritte Strategie, geb. TT.9.1950 war in diesem Zeitraum nicht mehr im Namen der OG für die bf GmbH als Geschäftsführer 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 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; Gründung der OG), 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 (NiS 16.10.25, S. 4-12)(vgl. VwGH 2010/08/0240) .

Es ist zumindest seit 2005 (So lange gibt es die bf GmbH schon, und seit damals führt der zweite Strategie auch de facto deren Geschäfte, obwohl er erst seit 11.6.2012 organschaftlich bestellter Geschäftsführer ist) 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 – zumindest Ende 2015 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 Stratege war in diesem Zeitraum (11.6.2012-zumindest Ende 2015) 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 Stratege 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 Stratege 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 Stratege 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 Stratege NiS 16.10.25, S. 6; vgl. VwGH Ra 2018/08/0028; vgl. VwGH 28.9.2004, 2000/14/0094; 24.3.1992, 91/08/0117 ; Vgl. VwGH 28.04.2004, 2000/14/0125; vgl. VwGH 17.5.1989, 85/13/0110; 16.1.1991, 89/13/0194).

Es waren vielmehr die drei Strategen, darunter auch der zweite Stratege, die im Einvernehmen miteinander sämtliche organisatorische Strukturen des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, geschaffen hatten (zweiter Stratege, NiS 16.10.25, S. 4-6; erster Stratege 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. VwGH 21.2.1984, 83/14/0102; vgl. VwGH 19. Dezember 2012, 2012/08/0224 vgl. VwGH 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. VwGH 96/14/0070; vgl VwGH 24.1.1962, 1154/60; vgl. VwGH 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 auch 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. VwGH 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. VwGH 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

zwischen beiden Strategen kam einvernehmlich zustande (NiS 16.10.2025, S. 9 und 12; vgl. VwGH 96/14/0070).

Wenn der zweite Stratege 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 Stratege 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 Stratege 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 (NiS 16.10.25, S. 4-13). 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 VwGH 24.2.1999, 98/13/0014; VwGH 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 Stratege 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 in Bezug auf den Streitzeitraum: 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 beherrschende 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 und der Tochtergesellschaft 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 2013 bis 2015 den zweiten Strategen seines Amtes als Geschäftsführer der bf GmbH zu entheben, hätte dies der Zustimmung der beherrschenden 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 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 (siehe oben: Pkt Achtens des Gesellschaftsvertrages der Muttergesellschaft und die sich daraus ergebenden Folgen). 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 2013 -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. Dies ist ein Indiz dafür, dass ein Weisungsrecht eines Organs der bf GmbH gegenüber dem zweiten Strategen nicht gewollt war.

Dafür spricht auch, dass der zweite Strategie nicht nur Geschäftsführer der bf GmbH, sondern auch Geschäftsführer der Muttergesellschaft war, und dass kein Organ einer Tochtergesellschaft einem Geschäftsführer der Muttergesellschaft Weisungen gibt. Auch dies ist ein Indiz dafür, dass ein Weisungsrecht eines Organs der bf GmbH gegenüber dem zweiten Strategen nicht gewollt war.

Dafür spricht auch die Nicht-Feststellbarkeit eines Organs der bf GmbH, das sich in vielen Jahren (2005-2015) jemals gegenüber dem zweiten Strategen so verhalten hat, wie sich Vorgesetzte üblicherweise verhalten: 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 und fachlichen Kompetenz 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, 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). Auch dies ist ein Indiz dafür, dass ein Weisungsrecht eines Organs der bf GmbH gegenüber dem zweiten Strategen nicht gewollt war.

Der zweite Stratege 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 (dh jedenfalls auch 2013 bis 2015) in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der bf GmbH unabsetzbar und schon deshalb, aber nicht nur deshalb de facto weisungsfrei.

Der zweite Stratege 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 durch mehrere Indizien erkennbare 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 drei Strategen ihren Plan, den sie für geeignet hielten, die Umsätze im Konzern 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 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 2013-2015 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.) Hiezu 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 2013-2015:

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 der Holding GmbH, 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 (lt. Konto Geschäftsführungskosten 2013-2015):

96.000 €	Zahlungen im Jahr 2013
126.000 €	Zahlungen im Jahr 2014
105.000 €	Zahlungen im Jahr 2015 (Ergänzungsauftrag vom 4.9.2025, S. 11-13)

Im Jahr 2016 leistete die bf GmbH der OG eine ergänzende Zahlung für 2015 von 27.489,86 € (Ergänzungsauftrag vom 4.9.2025, S. 11-13).

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 (1.1.2008 bis 26. 9.2011) die drei Strategen beteiligt:

34%erster Strategie

33 %.....zweiter Strategie

33%.....dritter Strategie

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 Strategie

24,7533 %.....zweiter Strategie

24,7533%.....dritter Strategie

Alleiniger Geschäftsführer der bf GmbH war zunächst (1.1.2011-10.6.2012) der erste Strategie (siehe oben Pkt 2). Ab 11.6.2012 bis jedenfalls zum Ende des Jahres 2015 waren die beiden Strategen (1. und 2. Strategie) organschaftliche , jeweils einzelzeichnungsberechtigte Geschäftsführer der bf GmbH. Zusätzlich wurden am 11.6.2012 zwei weitere Fremdgeschäftsführer als nicht einzelzeichnungsberechtigte Geschäftsführer der bf GmbH eingesetzt. Dies blieb so bis 31.12.2015.

An der OG waren zunächst (1.1.2008-31.12.2011) (gewinn-) beteiligt:

34%erster Strategie

33 %.....zweiter Strategie

33%.....dritter Strategie

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

50%....erster Strategie

50%....zweiter Strategie

Die Geschäfte der OG und die Tätigkeiten, die der OG zuzurechnen waren, wurden zunächst (2008-2011) 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, später Managementvertrag 1.6.2015) verpflichtet, für die Bf tätig zu werden. Seit 2013 bis jedenfalls 2015 waren die drei Strategen an der bf GmbH 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 vom 19.5.2006 mit Wirksamkeit für die Jahre 2013 und 2014 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 einem Teil des Streitzeitraums (2011- 2014) pro Jahr allerdings wesentlich mehr, als im Managementvertrag vereinbart (mehr als 72.000 € pro Jahr), bezahlt, wie die folgenden Zahlungen zeigen:

150.000 € + 20% Ust.....2011 (Konto Geschäftsführungskosten) ,

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

96.000 €	2013
126.000 €	2014

In Bezug auf das Jahr 2015 waren folgende Zahlungen vereinbart, die im Jahr 2015 bezahlt werden mussten:

30.000 € für 1.1.-31.5.2015	Lt. Managementvereinbarung vom 19.5.06
77.000 €	Akontozahlung gem. Managementvertrag vom 1.6.15 für Juni-Dezember 2015
107.000 €	Gesamtheit der Zahlungen, die im Jahr 2015 für 2015 lt. Managementvereinbarung vom 19.5.06 i V m Managementvertrag vom 1.6.15 bezahlt werden mussten

Diese Zahlungen, die für 2015 vereinbart waren, und die im Jahr 2015 zu leisten waren, waren lt. Managementvertrag vom 1.6.2015 zu einem wesentlichen Teil (dies betrifft die Zeit Juni-Dezember 2015) nur vorläufige Zahlungen; Im Jahr 2016 musste lt. Managementvertrag vom 1.6.2015 für 2015 eine abschließende Berechnung des Anspruchs der OG wie folgt durchgeführt werden:

30.000 €	Für 1-5/2015 lt. Managementvereinbarung vom 19.5.06
----------	---

52.594,20 €	Für 7-12/2015 lt. Managementvertrag vom 1.6.15 : $(36.000 \text{ €} \times 7/12) + (21.664.591,17 \text{ €} \times 0,25/100 \times 7/12) = 21.000 \text{ €} + 31.594,20 \text{ €}$
82.594 €	Gesamtheit der endgültigen Verpflichtungen der bf GmbH gegenüber der OG für 2015
-105.000 €	Im Jahr 2015 tatsächlich geleistete Zahlungen
-22.406 €	Anspruch auf Gutschrift der Bf gegenüber der OG im Jahr 2016 wegen der endgültigen Berechnung für 2015 lt. Managementvertrag vom 1.6.2015

Tatsächlich zahlte die bf GmbH der OG im Jahr 2015 für 2015 105.000 € (Ergänzungsauftrag 4.9.2025, S. 12).

Im Jahr 2016 leistete die bf GmbH der OG eine endgültige Restzahlung von 27.489,86 € für 2015, obwohl sie auf Grund der im Jahr 2015 tatsächlich geleisteten Zahlungen und aufgrund der Managementvereinbarung vom 19.5.2006 und des Managementvertrags vom 1.6.2015 von der OG 22.406 € hätte erhalten müssen.

Die Managementvereinbarung ist daher wegen der deutlichen Abweichung der tatsächlichen Zahlungen von der vereinbarten Höhe der Zahlungen im ersten Teil des Streitzeitraums (2013, 2014) nicht eingehalten worden. Eine klare, nach außen hin in Erscheinung tretende Vereinbarung über den Leistungsgegenstand (Vergütungen gegen Managementleistungen) liegt daher in Bezug auf die Jahre 2013, 2014 nicht vor.

Im Jahr 2015 hatte die bf GmbH laut der Managementvereinbarung 107.000 € für 2015 zu leisten, und die bf GmbH hat tatsächlich im Jahr 2015 für 2015 105.000 € bezahlt. Dass die im Jahr 2015 geleisteten Zahlungen zu einem wesentlichen Teil nur vorläufig waren, und dass im Jahr 2016 der Anspruch der OG für 2015 endgültig berechnet werden musste (so der neue Managementvertrag vom 1.6.2015), spielt erst mit Wirksamkeit für das Jahr 2016 eine Rolle. Für das Streitjahr 2015 ist auf Grund des Zufluss- und Abflussprinzips (§ 19 ESTG ; VwGH 28.6.2006, 2002/13/0175), das bei DB- DZ-Fällen anzuwenden ist, nur maßgebend, wie viel die bf GmbH lt. den Verträgen im Jahr 2015 für 2015 bezahlen musste, und wie viel sie tatsächlich für 2015 im Jahr 2015 bezahlt hat. Die geringe Abweichung der tatsächlichen Zahlungen (105.000 €) von den vertraglich (Managementvereinbarung vom 19.5.2006, Managementvertrag vom 1.6.2015) vereinbarten Zahlungen (107.000 €), die im Jahr 2015 lt

den Vereinbarungen bezahlt werden mussten, ist kein Grund für das BFG, in Bezug auf das Jahr 2015 von einer nicht eingehaltenen und daher unklaren Vereinbarung auszugehen.

Allerdings waren die Vereinbarungen, die 2015 gegolten haben, aus einem anderen Grund unklar:

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

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

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

Die undeutliche Formulierung der Managementvereinbarungen vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 deutet eher auf die Vereinbarung bloßer Assistenzleistungen der OG zu Gunsten der bf GmbH hin.

In diesem Zusammenhang erscheint es zudem bemerkenswert, dass die OG nie über eine Baumeisterkonzession verfügt hat [der gegenständliche Konzern war im Streitzeitraum ein Baukonzern, bestehend aus mehreren Baufirmen (GmbHs), darunter die bf GmbH]. Auch die fehlende Baumeisterkonzession der OG führt dazu, den undeutlichen Managementvertrag vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 nur als Vereinbarung von Assistenzleistungen zur Geschäftsführung zu deuten.

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

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

Zum Teil gegen Ende des Streitzeitraumes, der bei der bf GmbH insgesamt von 2008-2015 währte, zum Teil bereits seit 2008 wurden zur Unterstützung der OG-Gesellschafter zu den bisher organschaftlich bestellten Gesellschafter-Geschäftsführern der Konzerngesellschaften, darunter die Bf, auch Fremdgeschäftsführer eingesetzt, die entweder überhaupt nicht oder in geringerem Ausmaß an den einzelnen Konzerngesellschaften beteiligt waren, als die OG-Gesellschafter.

Dies war in der bf GmbH am 11.6.2012 der Fall. Dies war in der XXXI GmbH am 1.8.2014 der Fall (siehe oben A.1.). In der XXXG GmbH war dies bereits seit 1.1.2008 der Fall (Siehe oben Pkt A 1). In der XXXB war dies ebenso bereits seit 1.1.2008 der Fall (Siehe oben Pkt A 1). Nur in der XXXU GmbH gab es jedenfalls bis zum Ende des Jahres 2015 keinen Fremdgeschäftsführer (siehe oben Pkt A 1).

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

Die tatsächlich im Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften (siehe A.1.) durch die OG-Gesellschafter verwirklichten Geschäftsführungstätigkeiten unterschieden sich seit Gründung der OG 2006 somit substantiell von den bloß unterstützenden Tätigkeiten, die in der

Managementvereinbarung vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 zwischen der OG und jeder Konzerngesellschaft, darunter die bf GmbH, vereinbart waren. Während laut Managementvereinbarung die OG nur die Geschäftsführung jeder Konzerngesellschaft, darunter die bf GmbH, zu „unterstützen“ hatte, lenkten und überwachten die OG-Gesellschafter in Wirklichkeit den gesamten Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH (siehe A.3.a.bb).

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

Zwar gab es im Konzern tatsächlich eine Unterstützung der Geschäftsführung. Diese erfolgte aber weder durch die OG noch durch die OG-Gesellschafter, die Strategen, sondern durch die nach und nach in einzelnen Konzerngesellschaften durch die Strategen eingesetzten Fremdgeschäftsführer, die die OG-Gesellschafter bei der Führung der Geschäfte im Konzern wirksam entlasteten (NiS XXXU GmbH vom 6.7.2021 S. 5). Diese im Bereich der bf GmbH ab 11.6.2012 tatsächlich geschehene Unterstützung der Geschäftsführung hatte jedoch nichts mit den Managementverträgen vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 zu tun.

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

Eine klare, nach außen hin in Erscheinung tretende Vereinbarung über den Leistungsgegenstand (z.B. Vergütungen gegen „Lenkung des Konzerns, bestehend aus allen Konzerngesellschaften“) liegt daher wegen der oben festgestellten Überbezahlung (betreffend insbesondere die Jahre 2013-2014) und wegen der undeutlichen Formulierung der Managementverträge vom 19.5.2006 und vom 1.6.2005 (betreffend 2015) nicht vor. Dies kommt in Bezug auf die Geschäftsführungstätigkeiten der Strategen für die Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, in Bezug auf die Jahre 2013-2015 dem Fehlen einer Vereinbarung gleich.

Die OG ist daher als bloße Zahlstelle i S der Zahlstellen-Erkenntnisse des VwGH anzusehen. (VwGH vom 29.6.2022, Ro 2021/15/0026; VwGH 24.9.2014/2011/13/0092; VwGH 28.5.2009, 2006/15/0360).

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 Lenkungstätigkeiten ausführenden Gesellschafter der OG) worden. Die Vergütungen sind daher unmittelbar den die Leistungen an die bf GmbH erbringenden Gesellschaftern der OG, den zwei Strategen zuzurechnen (VwGH vom 29.6.2022, Ro 2021/15/0026; VwGH 24.9.2014/2011/13/0092; VwGH 28.5.2009, 2006/15/0360).

Die zwischengeschaltete Gesellschaft (OG) hat daher im Zeitraum 2013-2015 gegenüber der die Tätigkeiten bezahlenden bf GmbH keine aus steuerlicher Sicht anzuerkennende vertragliche Verpflichtung übernommen, und nur das Geld in Empfang genommen.

Die Zahlungen gehen jedoch 2013-2015, auch wenn sie 2013 und 2014 deutlich von der lt dem Text der Managementvereinbarung vereinbarten Höhe abweichen, der Höhe nach dennoch nicht über das angemessene, dh fremdübliche 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 der Höhe nach angemessen, dh fremdüblich 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, und/oder wenn wesentliche Vertragsbestimmungen tatsächlich nicht eingehalten worden sind (vgl. VwGH Ro 2021/15/0026).

b.) Rechtsfolgen:

Die Einkünfte, die im Streitzeitraum geflossen sind (§ 19 Abs 1 EStG, VwGH 28.6.2006, 2002/13/0175), sind daher in Bezug auf den genannten Zeitraum 2013 bis 2015 jedenfalls den OG-Gesellschaftern, den zwei Strategen zuzurechnen.

Zeitraum 2013-2015

Da die zwei verbliebenen Strategen jedenfalls seit 2005 (seit 2006 im Namen der OG) und auch in diesem Teil des Streitzeitraums (2013-2015) regelmäßig den gesamten Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, gelenkt haben, waren diese 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 a. aa.):

50%..... erster Strategie

50%.....zweiter Strategie

Organschaftlich bestellter Geschäftsführer der bf GmbH waren damals der erste und der zweite Strategie. Zudem hat es in diesem Zeitraum noch zwei organschaftlich bestellte Fremdgeschäftsführer gegeben.

In Bezug auf den Zeitraum 2013-2015 hat die bf GmbH wegen der Beschäftigung von Fremdgeschäftsführern einen DB und DZ in Bezug auf deren Entlohnung erklärt (AIS-Daten mit Buchungstagen zwischen 2013 bis 15.3.2016).

Auf diesen Zeitraum entfallen insgesamt Zahlungen der bf GmbH an die OG :

Vertraglich vereinbart war in Bezug auf den Zeitraum 2013 und 2014 eine Zahlung in Höhe von 72.000 € pro Jahr (Managementvereinbarung vom 19.5.2006). Der Managementvertrag vom 1.6.2015 enthält die Vereinbarung, dass er ab 1.1.2014 gelte. Diese Rückwirkung ist steuerrechtlich unwirksam. Daher gilt die Managementvereinbarung vom 19.5.2006 mit der vereinbarten Zahlung von 72.000 € pro Jahr noch zur Gänze für das Jahr 2014 und in Bezug auf das Jahr 2015 bis zum 31.5.2015.

Wegen der wesentlichen Abweichung der vertraglich vereinbarten Zahlung von der tatsächlichen Zahlung liegt eine klare Vereinbarung über den Leistungsgegenstand auch im Zeitraum 2013 und 2014 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 96.000 (2013) und 126.000 € (2014) unmittelbar den zwei Strategen, die an der OG beteiligt gewesen sind, zuzurechnen.

Wegen der unklaren vertraglichen Regelung (Managementvereinbarungen vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 betreffend „Unterstützung“ der Geschäftsführung) und wegen der wesentlichen Abweichung zwischen den Managementvereinbarungen vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 vom tatsächlich verwirklichten Sachverhalt (vereinbarte „Unterstützung“ der Geschäftsführung – tatsächliche Lenkung des ganzen Konzerns) liegt auch in Bezug auf den Zeitraum 2015 eine klare Vereinbarung über den Leistungsgegenstand nicht vor.

Die Angelegenheit ist daher auch in Bezug auf das Jahr 2015 gleich zu behandeln, als ob es nur die Zahlungen der bf GmbH an die OG ohne vertragliche Vereinbarung gegeben hätte.

Daher sind für diesen Zeitraum (2015) nach dem Zufluss-Abflussprinzip (§ 19 Abs 1 EStG, VwGH 28.6.2006, 2002/13/0175) die Zahlungen von insgesamt 105.000 € 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 der Höhe nach dennoch nicht über das angemessene Ausmaß hinaus. Sie waren daher keine vGA. Da das FA in Bezug auf das Jahr 2013 in Höhe von 24.000 € eine vGA festgestellt und bereits besteuert hat (BP-Bericht vom 25.6.2015 insbesondere betreffend USt, KSt 2012, 2013), wird im Rahmen des Ermessens die Bemessungsgrundlage 2013 in Höhe der bereits festgestellten vGA von 24.000 € gekürzt, um insoweit eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Zahlungen der bf GmbH an die OG 2013 wegen der Geschäftsführungstätigkeiten:

96.000 €	Zahlungen 2013
-24.000 €	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 2013
36.000 €	Anteil des zweiten Strategen 2013

Zahlungen der bf GmbH an die OG 2014 wegen der Geschäftsführungstätigkeiten:

126.000 €	Zahlungen 2014: Zahlungen an die OG, den OG-Gesellschaftern (erster und zweiter Strategie) zuzurechnen
63.000 €	Anteil des ersten Strategen 2014
63.000 €	Anteil des zweiten Strategen 2014

Zahlungen der bf GmbH an die OG 2015 wegen der Geschäftsführungstätigkeiten:

105.000 €	Zahlungen 2015: Zahlungen an die OG, den OG-Gesellschaftern (erster und zweiter Strategie) zuzurechnen
52.500 €	Anteil des ersten Strategen 2015
52.500 €	Anteil des zweiten Strategen 2015

Die Zahlungen der bf GmbH an die OG sind wegen der o.e. Abweichung der tatsächlichen Zahlungen von den vereinbarten Zahlungen (2013, 2014) und wegen der o.e. unklaren vertraglichen Vereinbarung (Managementvereinbarungen vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015) 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 Strategie war in diesem Zeitraum (2013-2015) 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 (2013-2015) an diesen Zahlungen jedenfalls dem DB und dem DZ (§ 22 Z 2 EStG 1988).

Die restlichen Zahlungen der Jahre 2013-2015 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 2013-2015 als Dienstnehmer i S des § 25 EStG anzusehen ist.

Im Zeitraum ab 11.6.2012 bis 2015 war der zweite Stratege 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 (2013-2015) wie auch in den Jahren zuvor zumindest seit 2005 die Geschäfte der Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH geführt hat, war er auch in dieser Zeit (2013-2015) in den geschäftlichen Organismus der bf GmbH eingegliedert. Indem die bf GmbH der OG auch für diesen Zeitraum (2013-2015) Zahlungen geleistet hat, und indem diese Zahlungen auch anteilig dem zweiten Strategen zuzurechnen sind, sind diese Zahlungen, soweit sie 2013-2015 dem zweiten Strategen zuzurechnen sind, 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 in den Jahren 2013-2015 zuzurechnen sind, sind daher als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gem. § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG) zu behandeln.

Daher unterliegen alle Zahlungen der bf GmbH an die OG, die zur Gänze (nach Abzug der bereits mit Wirksamkeit für 2013 besteuerten vGA) den beiden Strategen zuzurechnen sind, dem DB und dem DZ.

2013

142.134,66 €	Bemessungsgrundlage (BMG) lt. Bescheid vom 13.9.2016 für 2013
-96.000 €	Abzüglich Erhöhung lt. FA
+72.000 €	Erhöhung lt. BFG: DB- und DZ-pflichtige Zahlungen an die OG, den OG-Gesellschaftern (erster und zweiter Stratege) zuzurechnen, nach Abzug der bereits festgestellten vGA
118.134,66 €	Bemessungsgrundlage 2013 lt. BFG
5.316,06 €	DB 2013 4,5% lt.BFG
484,35 €	DZ 2013 0,41% lt. BFG

2014

197.312,66 €	Bemessungsgrundlage (BMG) lt. Bescheid vom 13.9.2016 für 2014- In diesem Betrag ist die zutreffende Hinzurechnung des FA in Höhe von 126.000 € bereits enthalten.
197.312,66 €	Bemessungsgrundlage 2014 lt. BFG

Der DB und der DZ 2014 wurden bereits durch das FA richtig festgesetzt.

2015

208.070,44 €	Bemessungsgrundlage (BMG) lt. Bescheid vom 13.9.2016 für 2015
-132.489,86 €	Abzüglich Erhöhung lt. FA
+105.000 €	Erhöhung lt. BFG: DB- und DZ-pflichtige Zahlungen an die OG, den OG-Gesellschaftern (erster und zweiter Strategie) zuzurechnen
180.580,58 €	Bemessungsgrundlage 2015 lt. BFG
8.126,13 €	DB 2015 4,5% lt.BFG
740,38 €	DZ 2015 0,41% lt. BFG

4.2. – Anwendung des § 201 BAO betreffend die Jahre 2013-2015

Die Entscheidung der Bf, betreffend diesen Zeitraum (2013, 2014,2015) 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 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 2013 –2015 stellte sich im September 2016 bei einer Außenprüfung (AP-Bericht 13.9.2016 betreffend die Jahre 2013-2015) heraus:

Die Bf legte bei dieser Außenprüfung den Managementvertrag mit der OG vom 19.5.2006 erstmals im Verfahren der Jahre 2013-2015 dem FA vor (Bericht über die Außenprüfung vom 13.9.2016 betreffend u.a. DB, DZ 2013-2015). Daraus ergab sich, dass die Bf der OG jährlich, daher auch im Jahr 2013 und 2014 72.000 € im Jahr bezahlen hätte müssen.

Daraus und aus dem ebenso während dieser Prüfung vorgelegten neuen Managementvertrag vom 1.6.2015 ergab sich ferner in Bezug auf 2015, dass die OG der bf GmbH eine „Unterstützung ihrer Geschäftsführung“ im Gegenzug für die der OG versprochenen Zahlungen versprochen hat.

Die Bf legte bei dieser Außenprüfung auch das Konto Geschäftsführungskosten für die Zeiträume 2013 und 2014 erstmals dem FA vor (Außenprüfungsbericht vom 13.9.2016). Daraus ergab sich, dass die Bf der OG im Jahr 2013 96.000 € und im Jahr 2014 126.000 € bezahlt hat.

Es ist daher bei dieser Außenprüfung dem FA erstmalig bekannt geworden, dass die Bf der OG wesentlich mehr in den Jahren 2013 und 2014 bezahlt hat, als sie hätte auf Grund der Managementvereinbarung vom 19.5.2006 bezahlen müssen.

Es ist während dieser Außenprüfung durch die Managementvereinbarungen vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015 in Bezug auf das Verfahren des Jahres 2015 erstmalig hervorgekommen, dass die durch die OG versprochenen Leistungen nur sehr vage („Unterstützung der Geschäftsführung“) vertraglich formuliert worden sind.

Wären diese Tatsachen (deutliche Überzahlung im Jahr 2013 und im Jahr 2014) dem FA bereits zum Zeitpunkt der Selbstberechnung (spätestens Jänner 2015 in Bezug auf die Jahre 2013 und 2014) bekannt gewesen, und wäre diese vage Formulierung der in den Managementvereinbarungen vertraglich zugesagten Pflichten der OG dem FA bereits zum Zeitpunkt der Selbstberechnung (in Bezug auf 2015 spätestens Jänner 2016) bekannt gewesen, hätte das FA einen Bescheid erlassen müssen, der anders gelautet hätte, als die Selbstberechnung. Auf Grund dieser Tatsachen (deutliche Überzahlung in den Jahren 2013 und 2014, vage Formulierung der vertraglichen Pflichten der OG in Bezug auf das Jahr 2015) hätte das FA erkennen müssen, dass der Managementvertrag vom 19.5.2006 in Bezug auf die Jahre 2013 und 2014 nicht eingehalten worden ist, und in Bezug auf das Jahr 2015 vage formuliert war, 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.a und b). Daher wären 72.000 € für 2013, 126.000 € für 2014 und 105.000 € für 2015 der DB- und DZ-Besteuerung zu unterwerfen gewesen.

Daraus ergibt sich verglichen mit der Selbstberechnung betreffend die Jahre 2013-2015 ein zusätzlicher DB von 4,5% von 72.000 € für 2013 (3.240 €), ein zusätzlicher DB von 4,5 % von

126.000 (5.670 €) für 2014, und ein zusätzlicher DB von 4,5 % von 105.000 € für 2015 (4.725 €) (s.o. 4.1.b).

Daraus ergibt sich verglichen mit der Selbstberechnung ein zusätzlicher DZ von 0,41% von 72.000 € für 2013 (295,2 €), ein zusätzlicher DZ von 0,41 % von 126.000 (516,6 €) für 2014 und ein zusätzlicher DZ von 0,41% von 105.000 € (430,5 €) für 2015 (s.o. 4.1.b).

B.) Ermessen:

In Bezug auf die Jahre 2013-2015 liegt insgesamt eine DB- und DZ-Nachforderung vor, die nicht geringfügig ist:

	DB	DZ
2013	3.240 € (Nachforderung)	295,2 € (Nachforderung)
2014	5.670 € (Nachforderung)	516,6 € Nachforderung
2015	4.725 € (Nachforderung)	430,5 € Nachforderung
Summen 2013-2015	13.635 € (Nachforderung DB)	1.242,3 € (Nachforderung DZ)

Daher wird mangels Geringfügigkeit der gesamten abgabenrechtlichen Auswirkungen im Rahmen des Ermessens (§ 201 Abs 1 und 2 BAO) in Bezug auf 2013-2015 von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, die Festsetzung vorzunehmen, wobei in Bezug auf diese Jahre (2013-2015) § 303 BAO (§ 201 Abs 2 Z 3 zweiter Fall) sinngemäß angewendet wird.

Ebenso im Rahmen des Ermessens (§ 201 Abs 1 und 2 BAO) wird in Bezug auf das Jahr 2013 der DB und DZ nur von jenen Zahlungen berechnet, die bisher nicht Gegenstand einer rechtskräftigen Besteuerung einer verdeckten Ausschüttung gewesen sind, um insoweit eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Daher wurde die im Jahr 2015 in Bezug auf das Jahr 2013 festgestellte und rechtskräftig besteuerte vGA (Zahlung in Höhe von 24.000 €, vgl. BP-Bericht betreffend die Bf vom 25.6.2015 in Bezug auf 2012 und 2013) im Rahmen des Ermessens aus der Besteuerungsgrundlage des DB und DZ eliminiert (siehe Pkt A.4.1.b). 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 2013 rückgängig gemacht hätte. Dies ist jedoch nicht erfolgt. Daher wurde der Weg gewählt, jenen Teil der strittigen Zahlungen des Jahres 2013, 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 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 auch organschaftliche Geschäftsführer der GmbH waren, lenkten die GmbH. Sie taten dies jedoch nicht im eigenen Namen, sondern im Namen der zwischengeschalteten OG, deren Gesellschafter sie auch waren, die für diese Lenkungstätigkeiten 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 Tochtergesellschaften auch Fremdgeschäftsführer (Geschäftsführer, die nicht zum Kreis der drei Strategen gehörten, und die entweder überhaupt nicht, oder nur in geringem Ausmaß an Tochtergesellschaften beteiligt waren). Keiner der Strategen bezog ein Geschäftsführergehalt.

Diese drei Strategen gründeten die OG, bestehend aus denselben drei Strategen, von denen später (2012) 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 jeweils 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 in den Jahren 2013 und 2014 deutlich höher als das im Managementvertrag vereinbarte Entgelt war.

Die Gesellschafter der OG (die Strategen) 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, 2013 und 2014 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 Geschäftsführungskosten)

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

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

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

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

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

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

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

Auf Grund der deutlichen Abweichungen zwischen den im Managementvertrag vom 19.5.2006 vereinbarten Entgelten und den tatsächlich im Zeitraum 2013 und 2014 bezahlten Entgelten hatte der Managementvertrag keinen klaren Inhalt und ist der Managementvertrag auch nicht ausreichend nach außen hin zum Ausdruck gekommen.

In Bezug auf 2015 ist der Managementvertrag ebenso ohne einen klaren Inhalt geblieben, da die OG der bf GmbH nur eine „Unterstützung der Geschäftsführung“ versprochen hat. Diese vage Formulierung ließ allein auf der Grundlage des Managementvertrages nicht erkennen,

welche konkreten Leistungen die OG der bf GmbH überhaupt zugesichert hatte. Tatsächlich haben die Gesellschafter der OG entgegen dem Text des Managementvertrages keineswegs nur die „Geschäftsführung unterstützt“ – was immer das auch heißen mag – sondern sie haben den ganzen Konzern, bestehend aus allen Konzerngesellschaften, darunter die bf GmbH, gelenkt und überwacht.

Da der Managementvertrag keinen klaren Inhalt hatte (2015) und auch nicht eingehalten worden ist (2013-2015), 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. Die Zahlungen der bf GmbH an die OG sind daher den OG-Gesellschaftern zuzurechnen.

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. Soweit einer von zwei OG-Gesellschaftern an der bf GmbH wesentlich beteiligt war – das war in Bezug auf den ersten OG – Gesellschafter der Fall – waren die Zahlungen an den ersten jedenfalls DB- und DZ-pflichtig gem. § 22 Z 2, zweiter TS EStG 1988 (VwGH 29.6.2022, Ro 2021/15/0026).

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

Im Zeitraum 2013-2015 war der zweite Strategie (der zweite OG-Gesellschafter) 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 (2013-2015) 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 (= zweiter OG-Gesellschafter, = zweiter Geschäftsführer der bf GmbH) oder dergleichen. Die Muttergesellschaft der bf GmbH war in diesem Zeitraum zu 74% beherrschend an der bf GmbH beteiligt. Allein die Muttergesellschaft konnte daher in der Generalversammlung der bf GmbH entscheiden, ob der zweite Strategie als Geschäftsführer 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 Zeitraum 2013- jedenfalls bis Ende 2015 zu 33% an der Muttergesellschaft beteiligt. Daher konnte er gegen seinen Willen auf Grund des Gesellschaftsvertrages der Muttergesellschaft und auf Grund der beherrschenden Stellung der Muttergesellschaft in der Generalversammlung der bf GmbH im Zeitraum 2013 -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 2013-2015 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 2013-2015 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: z.B. sich mündlich oder schriftlich Bericht erstatten lassen, Ausübung eines Controllings, et c). Der zweite Strategie konnte die Art, die Zeit, die Zeitdauer, den Ort, die Abläufe 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 Stratege in diesem Zeitraum (2013-2015) 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 Stratege auf Grund einer gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung als Geschäftsführer der bf GmbH weisungsfrei war – insbesondere letzteres wurde aus der gesellschaftsvertraglich vereinbarten Unabsetzbarkeit des zweiten Strategen als Geschäftsführer der bf GmbH geschlossen.

Der zweite Stratege wird daher durch das BFG gem. § 25 Abs 1 Z 1 lit b ESTG 1988 als Dienstnehmer angesehen. In Bezug auf jene Teile der Entgelte, die ihm in Bezug auf die Zeit zwischen 2013 und 2015 zuzurechnen sind, wird daher ebenso eine DB- und DZ-Pflicht der bf GmbH angenommen.

Es gibt in Bezug auf die Streitjahre vom 2013-2015 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 daher in Bezug auf alle Streitjahre (2013-2015) Rechtsfragen iS von Art 133 Abs 4 B-G berührt, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. Dezember 2025