

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** über die Beschwerde der A&B X GmbH, vertreten durch die Glatzhofer & Matschek Steuerberatungs GmbH, 9020 Klagenfurt

-vom 6.10.2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes F A

über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2013 und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2013 vom 13.19.2016,

über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2014 und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2014 vom 13.19.2016,

über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2015 und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2015 vom 13.19.2016

zu Recht erkannt:

Die bekämpften Bescheide werden gem. § 279 Abs 1 BAO aufgehoben.

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:

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

Im Rahmen der letzten GPLA-Prüfung seien Geschäftsführerhonorare , die einer zwischengeschalteten Personengesellschaft (EM & UT OG) bezahlt worden seien, den Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag (DB) , den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) und die Kommunalsteuer unterworfen worden.

Die Lohnnebenkostenpflicht in Bezug auf den wesentlich beteiligten Geschäftsführer ergebe sich auf Grund der Eingliederung in den betrieblichen Organismus.

Die zwischengeschaltete OG stünde unter dem Einfluss der steuerpflichtigen Personen EM VN1 und UT VN3 (zwei Strategen), die auch bei allen Kapitalgesellschaften als Geschäftsführer agierten.

Am 19.5.2006 sei eine Managementvereinbarung abgeschlossen worden. Als Managementbetrag sei ein Betrag von 6000 € + 20% USt vereinbart worden. Am 1.6.2015 sei diese Vereinbarung geändert worden. Es sei ein Basisbetrag in Höhe von 36.000 € pro Jahr plus 0,25% vom erzielten Umsatz lt. Bilanz vereinbart worden. Es sei eine monatliche Akontierung des Managementbetrages in Höhe von 11.000 € plus 20% UST vereinbart worden.

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

Die Besorgung der Geschäftsführung einer GmbH könne nur von einer natürlichen Person geleistet werden. Entstünden daraus Einkünfte, die von einer Gesellschaft erklärt werden, sei nach der RSp des VwGH der Durchgriff durch die zwischengeschaltete Gesellschaft zulässig.

Ein derartiges Vorgehen sei nicht fremdüblich und lege die Vermutung nahe, dass diese Art der Verrechnung gewählt worden sei, um eine Subsumption dieser Beträge als Geschäftsführervergütung unter § 22 Z 2 EStG 1988 zu vermeiden.

Würden Honorare für die Geschäftsführung einer Gesellschaft nicht unmittelbar an den Geschäftsführer, sondern an eine zwischengeschaltete , unter dem Einfluss des Geschäftsführers stehende Gesellschaft ausbezahlt, seien diese Einkünfte dann der Person des Geschäftsführers unmittelbar zuzurechnen, wenn in wirtschaftlicher Betrachtungsweise materiell gewollter Leistungserbringer nicht die zwischengeschaltete Gesellschaft, sondern die Person des GF sei.

Managementkosten	2013	2014	2015
------------------	------	------	------

A&B X GmbH	142.134,66 €	197.312,66 €	208.070,44 €
Dienstgeberbeitrag DB	6.396,06 €	8.879,07 €	9.363,17 €
DB alt	2.076,06 €	3.128,07 €	3.271,53 €
DB Nachforderung	4.320 €	5.751 €	6.091,64 €
Zuschlag DB	582,74 €	808,95 €	853,08 €
Zuschlag DB alt	189,14 €	284,97 €	298,06 €
Zuschlag DB Nachf	393,60 €	523,98 €	555,02 €

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

Mit Schreiben vom 6.10.2016 (Einlaufstempel 10.10.2016) brachte die Beschwerdeführerin (Bf) ihre Beschwerde ein und brachte darin vor:

Die Vergütungen auf Grund der Managementvereinbarung mit der OG seien durch das Finanzamt als DB- und DZ-pflichtige Vergütungen an die Geschäftsführer beurteilt worden.

Die OG sei gegründet worden, um Beratungen im Baugewerbe anbieten zu können (S. 2). Mitunternehmer der OG seien VN1 EM, VN2 EM und VN3 UT (die drei Strategen). Im Unternehmenskonzept der OG sei vorgesehen, dass Leistungen, die nicht durch die Personengesellschafter erbringbar seien, von Dritten zugekauft werden. Die OG selbst könne daher Marktchancen nützen.

Es gebe mit sechs Unternehmen Verträge (S. 3).

Wenn das FA darauf hingewiesen habe, dass die OG-Gesellschafter in einzelnen Tochtergesellschaften der Holding auch Geschäftsführungstätigkeiten ausübten, sei darauf hinzuweisen, dass auch Nichtgesellschafter der GmbH Geschäftsführer der GmbH seien. Die

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

Die Struktur der OG, deren Betriebsmittel und deren etwaige zugekaufte Fremdleistungen seien durch das FA nicht überprüft worden. Es sei nicht überprüft worden, inwieweit die zugekauften Fremdleistungen überhaupt mit der Geschäftstätigkeit zusammenhängen. Es seien Honorare der Lohnnebenkostenpflicht unterworfen worden, ohne zu prüfen, welche Leistungen dahinter stünden, durch wen diese Leistungen erbracht worden seien.

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

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

Es gebe keine Eingliederung in den wirtschaftlichen Organismus

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

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

Es gebe Verträge mit sechs Unternehmen.

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

Es werde eine mündliche Verhandlung beantragt.

Am 16.11.2017 erließ das Finanzamt einen Ergänzungsauftrag mit folgendem Inhalt:

1. Dem Vorbringen, es habe nicht Personsidentität hinsichtlich der Gesellschafter der OG und der GF in den GmbH gegeben, komme offensichtlich teilweise Berechtigung zu.

2. Das Finanzamt ersuche um Beantwortung der nachstehenden Fragen.

3. Welche Personen seien in den Jahren 2013 – 2015 in der OG neben den Strategen für die Leistungserbringung zur Verfügung gestanden?

4. Welche Aufgaben habe die OG außer den mit der Bf vereinbarten Geschäftsführungsaufgaben erfüllt?

5. Welche Umsätze habe die OG neben den Managementvergütungen erzielt? (Vorlage von geeigneten Beweisen)

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

7. Die Bf wurde aufgefordert, außersteuerliche Gründe dafür zu nennen, dass die GF-tätigkeiten der Gesellschaften an die OG übertragen worden seien.

Die Bf replizierte mit Schreiben vom 4.12.2017:

Die Bf verwies auf die Ausführungen in der Beschwerde u.a. in Bezug auf die Ausstattung mit Betriebsmitteln.

Ad 3.

Die Leistungen der OG seien von den zwei Strategen erbracht worden. Für die Managementtätigkeiten seien keine weiteren Personen beschäftigt worden. Dies sei nicht nötig gewesen, da sich die Managementfunktionen der OG aus dem laufenden Geschäftsbetrieb abheben, und nur für Sondereinsätze, strategische Ausrichtungen und wesentliche zukünftige Gestaltungen vorbehalten seien.

Ad 4.

Durch die OG seien keine Geschäftsführungsaufgaben, sondern Managementfunktionen ausgeübt worden. In den jeweiligen GmbH sei zumindest ein weiterer operativer Geschäftsführer tätig gewesen, der die **operative weisungsgebundene Arbeit** zu erledigen gehabt habe. Die **Überwachungsfunktion** habe der OG oblegen (2. Seite).

Ad 5.

Die OG habe ihre Managementaufgaben insbesondere für fünf GmbH durchgeführt, sie habe das Liegenschaftsvermögen der sich im Eigentum der OG-Gesellschafter befindlichen

Liegenschaften verwaltet und sie sei im Jahr 2017 eine Aktionärsbeteiligung an einer Versicherung eingegangen.

Ad 6. Die Bf verweise auf die Beschwerdeausführungen und den Managementvertrag.

Ad 7. Außersteuerliche Gründe:

a.) Die OG habe die Aufgabe gehabt, im Aufbau der Firmengruppe als Stabsstelle zu fungieren und das Wachstum mitzusteuern, zu beobachten und zu begleiten. Anfangs sei die operative Geschäftsführung noch unterstützt worden, in weiterer Folge, dieses Ziel sei mittlerweile erreicht-nehme die OG primär strategische Aufgaben wahr und diene als Steuerungsinstrument für die weitere Entwicklung der Gesellschaften.

Die operative Geschäftsführung könnte nie und nimmer durch die OG durchgeführt werden.

Der wesentliche außersteuerliche Grund sei also die Wahrnehmung von strategischen Aufgaben und Überwachungsfunktionen durch die OG.

b.) Die Managementleistungen hätten nichts mit der operativen Tätigkeit zu tun. Die OG sei nicht für die operative Geschäftsführung bezahlt worden.

Die von der OG vereinnahmten Beträge seien an die Gesellschafter zu gleichen Teilen ausbezahlt worden, obwohl sich die Geschäftsführungsfunktionen der einzelnen Gesellschafter in den einzelnen operativen Einheiten keineswegs gedeckt hätten.

Das Erkenntnis des BFG RV/7103330/2016 sei hier nicht anwendbar. Der gegenständliche Fall sei anders gelagert.

Am 18.12.2017 fand eine Besprechung zwischen dem steuerlichen Vertreter und der Organwalterin des Finanzamtes statt, die durch das FA nicht dokumentiert worden ist (Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 15.1.2018, erste Seite).

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

1.) Die A&B-Baugruppe habe über den Zeitraum von 11 Jahren ein entsprechendes Wachstum erfahren. Im Rahmen der Strukturierung der Baugruppe sei die OG als Stabsstelle eingesetzt worden. Die OG habe Managementaufgaben übernommen. Das Endziel der Struktur sei, dass in den operativen Einheiten die operative Geschäftsführung durch Fremdgeschäftsführer und/oder minderheitsbeteiligte Baumeister durchgeführt werde. Die Geschäftsführungsfunktionen der OG-Gesellschafter bei den einzelnen operativen GmbH dienten der Möglichkeit des Eingreifens. Diese Geschäftsführungsfunktionen richteten sich nach den fachlichen Schwerpunkten der Strategen. Die Gründung der OG sei durch die Schaffung der Struktur des Konzerns verursacht worden. Deren Tätigkeit bestünde in strategischen Managementaufgaben.

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

Strategieplanung, Erarbeitung neuer Geschäftsfelder

Coaching / Supervision der operativen Geschäftsführer

Bankenverhandlungen, Cash Management

Personalsuche auf Managementebene.

Als Beilage legte die Bf ein Organigramm (Stand 17.1.2018) vor.

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

Die Gründe dafür waren:

Seit 2006 bestünde zwischen der Bf und der OG eine Managementvereinbarung. Diese laute: Die Tätigkeit der OG bestünde aus sämtlichen Aktivitäten in der Unterstützung der laufenden Geschäftsführung (strategische Beratung, Unterstützung bei der Akquisition, Controlling, Baustellenabwicklung, Personalrekrutierung und –Führung). Diese Tätigkeiten seien durch die Gesellschafter der OG erfolgt.

Laufende Betriebsmittel seien durch die Auftragsnehmerin beizustellen. Der Managementbetrag werde monatlich akonto verrechnet.

Soweit die Managementvereinbarung.

Das Finanzamt stellte fest:

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

Die Bf und die OG hätten dieselbe Adresse . *Die Gesellschafter der OG seien gleichzeitig auch Geschäftsführer der Bf. Die OG verfüge über keine eigene Infrastruktur , sie beschäftige keine Arbeitnehmer.*

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

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

-Das Entgelt aus dem Managementvertrag werde monatlich in Rechnung gestellt (S. 1,3).

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

-Die OG sei mit denselben Aufgaben betraut worden, die von den Geschäftsführern der Bf für die Bf zu erbringen gewesen wären, wobei die ausführenden Personen eben diese gewesen seien .

-Durch die Beauftragung der OG sei in der Gestaltung des Geschehens keine Änderung bewirkt worden.

-Für das Finanzamt sei nicht erkennbar, warum die Gesellschafter – Geschäftsführer der Bf die der OG übertragenen Aufgaben nicht auch unmittelbar als Geschäftsführer für die Bf erbringen hätten können (S. 2).

-Die OG sei auch nicht auf dem Markt aufgetreten. *Sie habe keine eigene Infrastruktur , keine eigenen Arbeitnehmer, sie habe auch auf dem Markt keine Leistungen angeboten. Die OG habe Umsätze nur aus den Managementverträgen mit der Bf und den anderen verbundenen Unternehmen erzielt (S. 2).*

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

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

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

Die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe (DB, DZ) dürfe erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben werde oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme vorlägen (S. 3).

Vorlageantrag 20.2.2018:

Die OG sei gegründet worden (S. 2), um Beratungen im Baugewerbe anbieten zu können. Die Mitunternehmer der OG seien bis Ende 2011 die drei, ab Ende 2011 die zwei Strategen gewesen. Bei diesen Personen lägen unterschiedliche fachliche Schwerpunkte vor. Im Unternehmenskonzept der OG sei vorgesehen, Leistungen von Dritten zuzukaufen. Der grobe Umfang der vereinbarten Beratungen sei in den Managementverträgen dargelegt worden. Dass innerhalb der letzten Jahre grundsätzlich die Tätigkeit der OG für die Firmengruppe erbracht worden sei, hänge mit dem Tätigkeitsumfang zusammen. Zur Zeit der Prüfung (13.9.2016) gebe es mit 6 Unternehmen Verträge (S. 2).

Wenn der Prüfer es für wesentlich erachte (S. 3), dass die Gesellschafter der OG in einzelnen Gesellschaften auch Geschäftsführungstätigkeiten ausübten, übersehe er, dass auch Nicht-Gesellschafter als Geschäftsführer in den operativen Gesellschaften fungierten und diese auch die operativen Geschäfte leiteten. Er übersehe auch, dass die OG aus mehreren Mitunternehmern bestünde und dass die persönliche Leistungserbringung durch die OG sich nicht mit den Personen in der Geschäftsführung decke und andere als die Gesellschafter der OG als Geschäftsführer diese Managementfunktion wahrgenommen hätten (S. 3).

Das FA habe (S. 3) die Struktur der OG nicht überprüft, es habe deren Betriebsmittel nicht berücksichtigt. Das FA habe nicht überprüft, inwieweit die Tätigkeit der OG überhaupt mit der Geschäftstätigkeit zusammenhänge. Man habe nicht hinterfragt, welche Leistungen hinter den Honoraren stünden und durch wen diese Leistungen erbracht worden seien.

Aus dem beiliegenden Organigramm sei ersichtlich, dass in den Gesellschaften unterschiedliche Beteiligungsverhältnisse gegeben seien und auch dritte Personen als Geschäftsführer fungierten. Die Geschäftsstruktur der Tochtergesellschaften sei so ausgelegt, dass Geschäftsführer in der Gesellschaft für die Verfolgung des regelmäßigen Unternehmenszwecks beteiligt worden seien, und für die operative Geschäftsführung verantwortlich seien. Diese Geschäftsführer besäßen teilweise selbstständiges Vertretungsrecht.

Die Bf fasse zusammen (S. 4):

Es gebe

- keine Eingliederung in den wirtschaftlichen Organismus;
- die notwendigen Betriebsmittel (KFZ; Sozialversicherungsbeiträge) in der OG;
- keine Personensidentität zwischen den Geschäftsführern der operativen Gesellschaften und den Mitunternehmern der OG;
- eine vertragliche Gestaltung mit sechs Unternehmen; diese Vertragsgestaltung sei einwandfrei und werde seit 2006 durchgehend gehandhabt (S. 4).

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

Die Aufgaben, die die OG erfülle, seien in der Stellungnahme vom 15. 1. 2018 dargestellt worden (S. 4).

Die dargestellten Aufgaben könnten aufgrund ihrer Vielfältigkeit und auf Grund der geografischen Weite der Märkte nicht von einer Person alleine erbracht werden. Das wäre bei der Vielzahl der Gesellschaften, für die die OG-Gesellschafter tätig seien, nicht möglich (S. 4). Die Aufgaben, die die OG erbringe, seien losgelöst von den regelmäßigen Geschäften erfolgt (S. 4, 5). Den Gesellschaftern der OG sei es nicht möglich, für die Bf jederzeit zur Verfügung zu stehen. Die Aufgaben für die Bf seien nachweisbar nicht nur von der jeweiligen zum Geschäftsführer bestellten Person aus dem Kreis der Gesellschafter der OG erbracht worden. Die Bestellung zum Geschäftsführer einer Person aus dem Kreis der Gesellschafter der OG sei nur zur Sicherstellung der Gewährleistung der organschaftlichen Vertretung erfolgt. Es habe nie Anspruch seitens der Bf bestanden, dass die zum Geschäftsführer berufene Person aus dem Kreis der OG Gesellschafter die beauftragten Leistungen erbringe. Es habe nie eine Weisungsgebundenheit gegeben. Für die Erbringung der Aufgaben der OG stünden alle OG-Gesellschafter zur Verfügung (S 5).

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

Die Bf beantragte, die Bemessungsgrundlagen für den DB und DZ in Bezug auf die Managementvereinbarung mit Null festzusetzen (S. 5).

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

Die zwei Strategen seien als Gesellschafter- Geschäftsführer (GF) für die Bf tätig gewesen. Zwischen der Bf und der OG, an der die beiden Strategen wesentlich beteiligt seien, bestehe eine schriftliche Managementvereinbarung. Entsprechend dieser seien von der OG für die Bf laufende Geschäftsführungsaufgaben zu erbringen, für die die Bf der OG Honorare bezahle. Beide Strategen erhielten durch die Bf keine Vergütungen für ihre Geschäftsführungstätigkeiten, sondern nur Gewinnanteile aus der OG.

Die der OG übertragenen Aufgaben seien tatsächlich von den beiden Strategen höchstpersönlich erbracht worden. Diese Tätigkeiten seien diesen beiden Herren unmittelbar zuzurechnen.

Der Antrag auf mündliche Verhandlung wurde im Schreiben der Bf vom 13.4.2021 zurückgenommen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Feststellungen und Rechtsfolgen in Bezug auf den Zeitraum 1.1.2013-31.12.2015:

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

Die drei Strategen gründeten oder beherrschten ab 1991 die folgenden Gesellschaften mbH:

1991.....A&B Holding GmbH (abgekürzt Holding)

2004.....OT-Bau GmbH

2005.....A&B X GmbH (Bf)

2005.....A&B Z-Bau GmbH

2005.....A&B XYBau GmbH

2006.....A&B NZBau GmbH

a.)An der Holding waren im Streitzeitraum beteiligt:096/294

12.920.....Ing. VN1 EM (34%)

12.540.....Ing. VN3 UT (33%)

12.540.....VN2 EM (33 %)

38.000 €...Summe

Geschäftsführer der Holding waren im Streitzeitraum die beiden Strategen **Ing.** VN1 EM und **Ing.** VN3 UT.

b.) An der OT-Bau waren im Streitzeitraum beteiligt:

25.900.....A&B Holding GmbH ab 28.9.2011

9.100.....Ing. VN3 UT ab 28.9.2011

35.000 €...Summe

Geschäftsführer der OTBau waren die beiden Strategen

c.) An der A&B Z-Bau GmbH waren im Streitzeitraum beteiligt:

35.000 €...A&B Holding GmbH (jedenf. 1.1.2008-25.1.2015)

33.950 €...A&B Holding GmbH (26.1.2015-6.9.2019)

1.050 €.....Klaus FG1 (seit 26.1.2015)

35.000 €...Summe

Geschäftsführer der A&B Z-Bau GmbH war Ing. VN1 EM (26.9.2011-15.12.2016).

Prokurist der A&B Z-Bau GmbH war Klaus FG1 (26.9.2011-31.7.2014).

Geschäftsführer der A&B Z-Bau GmbH war auch **Klaus** FG1 (seit 1.8.2014).

d.) An der A&B XYBau GmbH waren beteiligt:

25.900 €... A&B Holding GmbH (13.4.2010-8.2.2015)

26.600 €....A&B Holding GmbH (9.2.2015-10.9.2019)

9.100 €.....Ing. Michael FG2 (13.4.2010-8.2.2015)

8.400 €.....Ing. Michael FG2 9.2.2015

35.000 €....Summe

Geschäftsführer der A&B XYBau GmbH sind Ing. VN3 UT und Ing. **Michael** FG2 (beide jedenfalls seit 1.1.2008-heute). Seit 6.8.2014 ist auch Herr DI (FH) Christian FG3 Geschäftsführer.

e.) An der A&B NZBau GmbH waren beteiligt:

25.900 €... A&B Holding GmbH (13.4.2010-25.1.2015)
 26.600 €... A&B Holding GmbH (26.1.2015-25.9.2019)
 9.100 €.....Ing. Eduard FG4 (13.4.2010-25.1.2015)
 8.400 €.....Ing. Eduard FG4 (ab 26.1.2015)
 35.000 € ...Summe

Geschäftsführer der A&B NZBau GmbH waren **Ing.** VN1 EM (jedenfalls 1.1.2008 –12.2021) und **Ing. Eduard** FG4 (jedenfalls seit 1.1.2008-heute). Seit 4.8.2014 ist auch Herr DI Wolfgang FG5 Geschäftsführer.

2.) Gründung der bf A&B X GmbH 2005

Die drei Strategen gründeten die bf GmbH 2005. Von diesen wurde **nur** VN1 EM 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 von Herrn Ing. VN3 UT als Gesellschafter-Geschäftsführer unterstützt.

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

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

74%A&B Holding GmbH (31.080 €) (An dieser beteiligt: 34% EM VN1; 33%
UT VN3, 33 % EM VN2)

25,3333%.....EM VN1 (10.640 €)(+ 25,16% mittelbar- dh 34% von 74%- über die
A&B Holding GmbH)

0,3333%.....EM VN2 (140 €) (+ 24,42% mittelbar, dh 33% von 74%- über die
A&B Holding GmbH)

0,3333%.....UT VN3 (140 €) (+ 24,42 % mittelbar über die A&B Holding)

100 %.....Summe

Einschließlich der mittelbaren Beteiligung über die A&B Holding GmbH waren ab 27. September 2011 an der Bf beteiligt:

50,4933%.....VN1 EM

24,7533 %.....VN2 EM

24,7533 %.....VN3 UT

3.) Gründung der OG 2006

a.) Gesellschafter der OG – 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 (OG-Gesellschaftsvertrag vom 16.5.2006). Das Personal der OG, das im Namen der OG zu Gunsten aller Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, handelte, bestand von Anfang an nur aus den Gesellschaftern der OG (Vorlageantrag vom 23.7.2018, S. 5), die auch Gesellschafter der Bf waren.

Der OG standen allerdings als Betriebsmittel auch 3 geleaste Kraftfahrzeuge mit gesamten Anschaffungskosten von 180.000 €, Mobiltelefone, PCs und Arbeitskleidung zur Verfügung (Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 22.9.2016; Beschwerde vom 6.10.2016, S. 4), die von den Gesellschaftern der OG (=Strategen) genutzt wurden. Die Kraftfahrzeuge wurden durch die OG geleast. Die OG zahlte auch die Sozialversicherungsbeiträge der OG-Gesellschafter. Der weitaus überwiegende Großteil der von der OG getragenen Kosten bestand in den KFZ-Kosten (Leasingraten, Versicherungskosten) und in den übernommenen Kosten der Sozialversicherungen der OG –Gesellschafter. Für KFZ-Kosten und Sozialversicherungskosten gab die OG im Durchschnitt größenordnungsmäßig 100.000 € pro Jahr aus (NiS 2.6.2021, S. 2). Diese Kosten fielen bei den Tätigkeiten der Strategen im Namen der OG zu Gunsten aller Konzerngesellschaften (darunter auch die Bf) an.

Am Vermögen der OG waren seit der Gründung der OG 2006 die Gesellschafter (drei Strategen) im Verhältnis von 34% (VN1 EM) 33% (VN2 EM) und 33% (VN3 UT), am Gewinn und Verlust zu je einem Drittel beteiligt (OG-Gesellschaftsvertrag vom 16.5.2006, § 5 und § 8). Das blieb so bis zum 29.12.2011 (Firmenbuchauszug OG)

Gesellschafter der OG waren seit deren Gründung (2006) die drei Strategen bis zum 29.12.2011 (Firmenbuchauszüge OG und Bf).

Ab 30.12.2011 waren nur noch die zwei Strategen VN1 EM und VN3 UT Gesellschafter der OG. VN2 EM blieb auch ab 30.12.2011 allerdings Gesellschafter der Bf und der Holding (Firmenbuchauszüge OG, Bf und Holding). Die Gewinnbeteiligung in der OG lautete daher ab 30.12.2011 50:50 zwischen Ing. VN1 EM und Ing. VN3 UT.

bb.) Managementverträge

Der Geschäftsgegenstand der OG, vertreten durch die Strategen, die auch Gesellschafter der OG waren, bestand in der Lenkung, Überwachung und Unterstützung, sowie im Treffen strategischer Entscheidungen (Schreiben des Steuerberaters vom 4.12.2017 ad Pkte 3,4, 7; Schreiben des Steuerberaters vom 15. 1. 2018; Managementvertrag vom Mai 2006 und vom 1.6.2015; Vorlageantrag 20.2.2018, S. 3, S. 4) des Konzerns und für den Konzern, bestehend aus den oben erwähnten 6 Konzerngesellschaften; Rechtsgrundlage dafür waren 6 im Wesentlichen gleich lautende (NiS VN1 EM 7.7.2016) Managementverträge (vgl. Managementvertrag vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015) zwischen der OG und jeder einzelnen der oben genannten Konzerngesellschaften (siehe oben Pkt 1).

Die OG diente dem Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, als Stabsstelle (Schreiben des Steuerberaters vom 15. 1. 2018). Die OG, bestehend aus den Strategen, griff in die operativen Tätigkeiten der Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, lenkend und überwachend ein, wenn es notwendig war (Schreiben des Steuerberaters vom 15.1.2018; Vorlageantrag 20.2.2018, S. 3).

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

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

Die tatsächlichen Tätigkeiten, die die Strategen (Gesellschafter der OG) im Namen der OG für die Konzerngesellschaften (darunter auch die Bf) im ursächlichen Zusammenhang mit dem Abschluss jedes Managementvertrages mit jeder Konzerngesellschaft durchführten,

bestanden allerdings im Wesentlichen in Lenkungsaufgaben [Lenkung, Überwachung, Unterstützung, auch Beratung des Konzerns, treffen strategischer Entscheidungen für den Konzern, bestehend aus den o.e. (Pkt 1) Gesellschaften, darunter auch die bf GmbH, lt. Schreiben des Steuerberaters vom 4.12.2017 und vom 15.1.2018, Vorlageantrag S. 3-4], 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, 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. Das Finanzamt 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 Steuerberater 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 operativen Tätigkeiten der Strategen als Gesellschafter-Geschäftsführer der einzelnen Konzerngesellschaften überhaupt nicht abgegolten worden seien, weil sie nicht Gegenstand des Managementvertrages gewesen seien (Gesellschafter-Geschäftsführer lt. NiS vom 2.6., S. 6; FA NiS. 2.6. S. 6, S. 7 - S. 9).

Hiezu wird durch das BFG festgestellt: Diese Ansicht der Parteien des Verfahrens, dass ein Teil der Tätigkeiten der Strategen (ab 30.12.2011 zwei Strategen), insbesondere die operativen Geschäftsführertätigkeiten durch die Parteien des Managementvertrages nicht der OG zugerechnet worden sei, und unentgeltlich gewesen sei, ist nicht überzeugend.

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

(Managementvertrag vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015). Die Formulierung dieser Leistungszusagen in den jeweils inhaltsgleichen Managementverträgen ist so allgemein gehalten, dass sie operative Geschäftsführungstätigkeiten bei den einzelnen Konzerngesellschaften nicht ausschließt, zumal jeder OG-Gesellschafter auch Gesellschafter – Geschäftsführer der Holding und mindestens einer der anderen Konzerngesellschaften war (siehe oben Pkt.1. und 2). So waren beide Strategen auch Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf (siehe oben 2.).

Tatsächlich hat jeder der Strategen die einzelnen Konzerngesellschaften keineswegs nur beraten, sondern er hat im Einvernehmen mit dem anderen Strategen (ab 30.12.2011) den Konzern, bestehend aus den oben erwähnten (siehe oben Punkt 1) Gesellschaften, darunter auch die Bf, gelenkt, überwacht und nach Kräften die Abläufe im Konzern unterstützt. In diesem Zusammenhang legte jeder der Strategen pro Jahr etwa 70.000 km in jenem PKW zurück, der für ihn von der OG geleast worden war (Gesellschafter-Geschäftsführer lt. NiS 7.7.2016, Pkt 6; Schreiben der Steuerberaterin vom 22.9.2016; Schreiben des Steuerberaters vom 4.12. 2017 und vom 15. 1. 2018; Vorlageantrag S. 3-4; Steuerberater lt. NiS. 2.6. S 3 , S.6 ; FA lt. NiS 2.6. S. 6-9). In dieses Bild fügen sich die organschaftlichen Bestellungsverhältnisse: Jeder der Strategen war nicht nur Gesellschafter der OG (siehe OG-Vertrag, Siehe Firmenbuchauszug OG), sondern auch Gesellschafter – Geschäftsführer der Holding und auch Gesellschafter-Geschäftsführer mindestens einer der Tochtergesellschaften der Holding (siehe Pkt 1 und 2). Jeder der Strategen war auch Gesellschafter-Geschäftsführer der bf GmbH.

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 operativen Geschäftsführungstätigkeiten 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 operativen Tätigkeiten der Strategen entfallen sind, keinen Kostenersatz verlangt, weil sie ohnedies die diese Kosten deutlich übersteigenden Entgelte aus dem Managementvertrag erhalten hat. Die OG bezahlte im Einvernehmen mit den Konzerngesellschaften, darunter die Bf, den weitaus überwiegenden Anteil der Kosten, die im Zusammenhang mit den Tätigkeiten der Strategen (Überwachungs-, Lenkungsaufgaben, Unterstützungstätigkeiten) für den Konzern , bestehend aus den Konzerngesellschaften angefallen sind. Dies indiziert, dass sich die OG im Einvernehmen mit den Konzerngesellschaften verpflichtet gesehen hat, alle diese Tätigkeiten (Lenkungs- Überwachungs- und Unterstützungstätigkeiten) auszuführen, die die Strategen zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften ausgeübt haben.

In dieses Bild fügt sich, dass die OG im engen zeitlichen Zusammenhang mit allen diesen Tätigkeiten (Lenkungs- Überwachungs- und Unterstützungstätigkeiten der Strategen im Namen

der OG zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften) beträchtliche Zahlungen von den Konzerngesellschaften erhalten hat . Z.B. erhielt die OG von der Bf im Streitzeitraum 2008-2012 durchschnittlich 121.800 € im Jahr und durchschnittlich 10.150 € pro Monat (DB- , DZ-Bescheide 2008-2012; Die anderen Konzerngesellschaften zahlten damals Beträge in gleicher Größenordnung.

Z.B. erhielt die OG von der Bf im Streitzeitraum 2013-2015 die folgenden Beträge im Jahr und pro Monat:

	Im Jahr	Im Monat
2013	96.000 €	8.000 €
2014	126.000 €	10.500 €
2015	132.489,86 €	11.040,82 €

(AP-Bericht 13.9.2016, S. 2 und 3 und siehe Beilage „Prüfungsfeststellungen“; Die anderen Konzerngesellschaften zahlten damals Beträge in gleicher Größenordnung.

In dieses Bild fügt sich das Vorbringen des Finanzamtes im Vorlagebericht vom 22.3.2018, „.....besteht eine schriftliche Managementvereinbarung. Entsprechend dieser (gemeint war die Managementvereinbarung) sind von der OG für die Bf laufende GF-Aufgaben zu erbringen, welche mittels Honorar verrechnet werden“.

Ebenso bringt das FA in der BVE vor, die OG sei mit den gleichen Aufgaben beauftragt worden, die von den Geschäftsführern für die Bf zu erbringen wären...., für die Finanzbehörde erschließe sich nicht, warum die Gesellschafter-GF die der OG übertragenen Aufgaben nicht auch unmittelbar als GF für die Bf erbringen hätten können...(BVE, S. 2)

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

In dieses Bild fügen sich ferner die Angaben des Gesellschafter-Geschäftsführers vom 7.7.2016, Pkt 6, wonach die OG die operative Unterstützung aller Gesellschaften gemäß dem Managementvertrag wahrnehme.

All dies indiziert, dass der Managementvertrag den Sinn hatte, als Rechtsgrundlage für alle tatsächlich ausgeführten Lenkungs-, Überwachungs- und sonstigen Unterstützungstätigkeiten der Strategen (Vorlageantrag vom 20.2.2018, S. 5) im Namen der OG zu Gunsten aller Konzerngesellschaften zu dienen (Schreiben der Steuerberaterin vom 22.9.2016; Schreiben des Steuerberaters vom 4.12.2017, ad 4; ad 7; Schreiben des Steuerberaters vom 15.1.2018). Dieser Sinn schloss jedenfalls alle Tätigkeiten der Strategen für den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften ein, somit auch Tätigkeiten der Geschäftsführung.

Aus all dem folgt: Der tatsächliche Zweck des Managementvertrages war es, den Konzerngesellschaften im Namen der OG sämtliche dem Konzern dienenden Tätigkeiten der Strategen – auch die Tätigkeiten, die diese in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer der Holding und als Geschäftsführer der Tochtergesellschaften ausübten- zu versprechen, und der OG sämtliche Tätigkeiten der Strategen, die dem Konzern, bestehend aus den oben erwähnten Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, dienten, abzugelten, egal, ob es sich um Lenkungs- , Überwachungs- oder sonstige unterstützende Tätigkeiten, wie zum Beispiel Beratungen gehandelt hat.

Die Ansicht der beiden Parteien (NiS. 2.6., S. 6 -9), nur beratende Tätigkeiten der Strategen im Namen der OG beruhten auf dem Managementvertrag , und die lenkenden und überwachenden , operativen Tätigkeiten der Strategen seien nicht auf Grund des Managementvertrages erfolgt und auch nicht auf der Grundlage des Managementvertrages abgegolten worden, ist nicht überzeugend, weil

-der Steuerberater selbst die Lenkungs- und Überwachungstätigkeiten der OG-Gesellschafter im Zusammenhang mit den Managementtätigkeiten mit hinreichender Deutlichkeit erwähnt (Schreiben der Steuerberaterin vom 22.9.2016; Schreiben des Steuerberaters vom 4.12.2017, ad 4 betreffend die „weisungsgebundene Arbeit der operativen Fremdgeschäftsführer“ und betreffend „Überwachungsfunktion“, ad 7),

- weil man die Tätigkeiten der Strategen (OG-Gesellschafter), die dem Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, gedient haben (Lenkungs- Überwachungstätigkeiten, sonstige unterstützende Tätigkeiten wie z.B. Beratungen lt. Vorlageantrag S. 3-5, lt. Schreiben des Steuerberaters 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“; Steuerberater NiS 2.6.2021, S. 3 „mehrere Hüte“), 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 ganz im Sinn des Managementvertrags -der Managementvertrag sah die Kostentragung explizit vor- den weit überwiegenden Teil der Kosten, die im Zusammenhang mit den Tätigkeiten der Strategen (Lenkung, Überwachung, sonstige Unterstützungen, wie z.B. Beratungen zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den

Konzerngesellschaften) angefallen sind, getragen hat (insbesondere KFZ-Kosten), ohne für irgendeinen Teil dieser Kosten jemals einen Ersatz von den Konzerngesellschaften zu verlangen, darauf hin, dass alle Tätigkeiten, auch die Lenkungs- und Überwachungstätigkeiten, die die Strategen für den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften geleistet haben, Tätigkeiten waren, deren Grundlage der Managementvertrag war;

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

- Auch der allgemein gehaltene Text des Managementvertrages schließt Lenkungs- und Überwachungstätigkeiten der Strategen zu Gunsten des Konzerns keineswegs aus;

- Die inhaltlich übereinstimmenden Managementverträge sahen Tätigkeiten der OG-Gesellschafter zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften vor. Die OG-Gesellschafter waren auch Gesellschafter-Geschäftsführer der alle anderen Konzerngesellschaften beherrschenden Muttergesellschaft und sie waren auch Gesellschafter-Geschäftsführer jeweils mindestens einer Tochtergesellschaft. Sie waren auch Gesellschafter-GF der bf GmbH. Dies indiziert, dass mit den Tätigkeiten lt. Managementverträgen auch Lenkungs- und Überwachungstätigkeiten gemeint gewesen sein müssen.

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 (2021) nie dazu, dass andere Personen dazu eingesetzt worden wären. Die OG handelte immer nur durch ihre Gesellschafter (Vorlageantrag vom 20.2.2018, S. 5). Daraus folgt, dass diese vertragliche Norm betreffend das Recht der OG, die Tätigkeiten durch Vertreter auszuüben, die durch die OG hätten beauftragt werden können, von den Parteien des Managementvertrages von Anfang an nicht ernst genommen worden ist.

dd.) Zahlungen

Die OG versprach der Bf und auch jeder anderen Konzerngesellschaft, im Durchschnitt 60 Stunden pro Monat und pro Konzerngesellschaft für diese zugesagten Aktivitäten aufzuwenden. Die Bf versprach der OG im Jahr 2006 im Gegenzug hierfür ein Entgelt von 6.000€ + 20% UST pro Monat (72.000 € + USt pro Jahr) (Managementvertrag vom 19.5.2006). Tatsächlich zahlte die Bf der OG im Zeitraum 2008- bis Ende 2012 durchschnittlich 121.800 € im Jahr (durchschnittlich 10.150 € pro Monat) (bekämpfte Bescheide vom 23.1.2014

betreffend 2008-2012; BVE vom 4.7.2017, S. 3). Zahlungen in ähnlicher Höhe leisteten auch alle anderen Konzerngesellschaften (siehe oben die 6 Gesellschaften mbH lt Pkt 1) an die OG.

Tatsächlich zahlte die Bf der OG im Streitzeitraum 2013-2015 die folgenden Beträge:

	Im Jahr	Im Monat
2013	96.000 €	8.000 €
2014	126.000 €	10.500 €
2015	132.489,86 €	11.040,82 €

(AP-Bericht 13.9.2016, S. 2 und 3 und siehe Beilage „Prüfungsfeststellungen“; Die anderen Konzerngesellschaften zahlten damals Beträge in gleicher Größenordnung (NiS 7.7.2016 mit den Angaben des ersten Gesellschafter-GF der Bf).

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) (Steuerberater NiS12.5. und 2.6.2021, jeweils S. 3.).

ee.) Geschäftsführungstätigkeiten

Die Gesellschafter der OG haben im ursächlichen Zusammenhang mit jedem Managementvertrag im Namen der OG Lenkungsaktivitäten (Schreiben vom 4.12.2017 ad 4) für die Bf und für alle anderen Konzerngesellschaften (siehe Pkt 1) im Zeitraum 2008 bis Ende 2015 durchgeführt. Dies geschah ausschließlich durch das Handeln der Strategen (Gesellschafter der OG, die auch die beherrschenden Gesellschafter der Bf und der anderen Konzerngesellschaften waren). Es kam nie dazu, dass im Namen der OG andere Personen bei der Erfüllung des Managementvertrages tätig wurden (Managementvertrag mit OG, 1. Seite, Vorlageantrag vom 20.2.2018, S. 5).

Seit 2006 bis jedenfalls Ende 2015 sind regelmäßig folgende leitenden Tätigkeiten durch die OG-Gesellschafter (Strategen), die auch die beherrschenden Gesellschafter der Bf und der übrigen Konzerngesellschaften waren, im Namen der OG auf Grund des Managementvertrags (Schreiben des Steuerberaters vom 4.12.2017, ad 4) für die Bf und die übrigen Konzerngesellschaften erbracht worden (Vorlageantrag, S. 5):

- Wahrnehmung von Lenkungsaufgaben betreffend alle Konzerngesellschaften, darunter die Bf, Überwachungstätigkeiten betreffend Führung der Geschäfte der Konzerngesellschaften, darunter die Bf (Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 4.12.2017 ad 4 und ad 7; Beschwerde, S. 3);

- Strategieplanung, z.B. im Zusammenhang mit dem Erwerb zusätzlicher Betriebe oder Beteiligungen, Erarbeitung neuer Geschäftsfelder betreffend die Konzerngesellschaften, darunter die Bf (Schreiben der Steuerberaterin vom 15.1.2018; NiS. 2.6.2021, S. 11 und 12);

- Bankenverhandlungen, Cash Management betreffend die Konzerngesellschaften, darunter die Bf (Schreiben der Steuerberaterin vom 15.1.2018).

- Einstellen von Personal auf Managementebene (Schreiben der Steuerberaterin vom 15.1.2018)

Dass es sich bei all diesen Tätigkeiten der Lenkung des Konzerns, bestehend aus den oben erwähnten Konzerngesellschaften (Pkt 1) um Geschäftsführungstätigkeiten handelte, ergibt sich aus der Art der Tätigkeiten: Lenkungsaufgaben, Überwachungstätigkeiten betreffend den Konzern, bestehend aus allen Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf; Strategieplanung, Erarbeitung neuer Geschäftsfelder, Verhandlungen mit Banken, Cash Management, Einstellen von Personal betreffend alle Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf (siehe Vorlageantrag 20.2.2018 S. 3- 5: Schreiben StB 22.9.2016, 2. Seite; Schreiben StB 4.12.2017, Ad 4 und ad 7a; Schreiben StB 15.1.2018). 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 29.12.2011 durch die drei Strategen durchgeführt (Vorlageantrag 23.7.2018 betreffend die Vorjahre 2008-2012, S. 5). Ab 30.12.2011 bis jedenfalls Ende 2015 wurden diese Tätigkeiten nur noch durch die zwei Strategen durchgeführt (Vorlageantrag 20.2.2018, S. 5), die sowohl Gesellschafter der OG als auch die beherrschenden Gesellschafter der bf GmbH und der übrigen Konzerngesellschaften waren.

Dass all diese Tätigkeiten der OG-Gesellschafter (= beherrschende Gesellschafter der Bf und der übrigen Konzerngesellschaften) im Namen der OG seit 2006 – zumindest Ende 2015 für die Bf und die anderen Konzerngesellschaften regelmäßig ausgeführt wurden, erkennt man daran, dass die OG seit 2006 bis jedenfalls einschließlich Ende Dezember 2015 monatlich von der Bf (S. 3 BVE, unwiderlegt; siehe auch Managementvertrag) und von den übrigen Konzerngesellschaften für diese Tätigkeiten regelmäßig bezahlt worden ist:

So erhielt die OG von der BF seit 2006 jährlich 72.000 € (monatlich 6.000 €), und seit 2008 bis jedenfalls einschließlich 31. Dezember 2012 jährlich im Durchschnitt 121.800 € (monatlich 10.150 €) zur Abgeltung dieser Tätigkeiten. 2013-2015 erhielt die OG von der Bf:

	Im Jahr	Im Monat
2013	96.000 €	8.000 €
2014	126.000 €	10.500 €
2015	132.489,86 €	11.040,82 €

(AP-Bericht 13.9.2016, S. 2 und 3 und siehe Beilage „Prüfungsfeststellungen“; Die anderen Konzerngesellschaften zahlten damals Beträge in gleicher Größenordnung (NiS 7.7.2016 mit den Angaben des ersten Gesellschafter-GF der Bf).

Die Zahlungen erfolgten monatlich durchschnittlich in der genannten Höhe unter Zugrundelegung einer durchschnittlichen monatlichen Arbeitsbelastung der OG Gesellschafter von 60 h pro Konzerngesellschaft, darunter die Bf (Managementvertrag vom Mai 2006 und vom 1.6.2015).

Die Tätigkeiten der Strategen (= Gesellschafter der OG und beherrschende Gesellschafter der Bf und der übrigen Konzerngesellschaften) dienten der Lenkung und Überwachung (Schreiben des Steuerberaters vom 4.12.2017, ad 4 und ad 7) des gesamten Konzerns, bestehend aus den oben erwähnten sechs Konzerngesellschaften (siehe oben Punkt 1). Wann immer es notwendig war, griff zumindest einer der drei Strategen lenkend oder überwachend auch in die einzelnen Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, ein (unwidersprochenes Vorbringen des FA, NiS. 12.5., S. 5; FA NiS. 2.6. S. 6 und 7; Vorbringen des StB NiS 2.6., S. 3 betreffend „mehrere Hüte“; Vorlageantrag vom 20.2.2018, S. 3; Schreiben des Steuerberaters vom 15.1.2018 betreffend „Möglichkeit des Eingreifens“).

Das Schwergewicht der Überwachungs- und Lenkungstätigkeiten für die bf GmbH wurde in der Zeit 2008-10.6.2012 durch Herrn Ing. VN1 EM durchgeführt, der bei seinen Tätigkeiten von den beiden anderen Strategen (bis 29.12.2011) und vom anderen Strategen (30.12.2011-10.6.2012) unterstützt wurde. Dies folgt daraus, dass Ing. VN1 EM in dieser Zeit (2008-10.6.2012) der einzige organschaftlich bestellte Geschäftsführer der Bf war (Firmenbuchauszug Bf), und dass die Lenkungstätigkeiten der OG in Bezug auf alle Konzerngesellschaften (darunter auch die Bf) immer durch alle OG-Gesellschafter (Vorlageantrag 23.7.2018, S. 5) durchgeführt worden sind. Das Ausmaß der Arbeitsbelastung der Strategen in Bezug auf alle Konzerngesellschaften war im Großen und Ganzen gleich, dh alle Strategen trugen mit gleichartigem Arbeitsaufwand zur Erhaltung der Funktionsfähigkeit des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, bei.

Dies folgt daraus, dass jeder der Strategen bei der Verteilung der Gewinne der OG einen gleichen Anteil erhielt (OG-Vertrag von 2006).

Ab 11.6.2012 bis jedenfalls Ende 2015 wurde die bf GmbH durch die beiden Gesellschafter – Geschäftsführer, die beiden Strategen, überwacht und gelenkt. Es gab in diesem Teil des Streitzeitraums (11.6.2012 – jedenfalls Ende 2015) noch zwei Fremdgeschäftsführer, die durch beide Gesellschafter-Geschäftsführer überwacht und gelenkt (Schreiben der Steuerberaterin vom 4.12.2017, ad 4 und ad 7) wurden.

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 zu erhöhen und die von ihnen begonnenen betrieblichen Tätigkeiten generationsübergreifend zu erhalten:

aa.) Sie kamen überein, mehrere kleinere Tochtergesellschaften der Holding (damals: „A&B Gesellschaft mbH“) zu gründen, diese zu lenken, und zu überwachen und möglichst rasch durch je zwei Fremdgeschäftsführer führen zu lassen, um möglichst rasch deren Selbstständigkeit zu erreichen. Die Verselbstständigung der kleineren Tochtergesellschaften sollte dadurch erleichtert werden, dass der Aufgabenbereich jeder kleinen Tochtergesellschaft überschaubar war – es waren in der Anfangsphase jeder kleinen Tochtergesellschaft Jahresumsätze von 5-8 Mio € geplant. Sollte sich ein Risiko verwirklichen, würde auch dieses überschaubar sein und eben nur die Tochtergesellschaft betreffen, in welcher es sich ereignet haben würde. Die mehreren Tochtergesellschaften dienten daher auch dem Ziel der Haftungsbegrenzung (NiS Gesellschafter-Geschäftsführer 7.7.2016; Schreiben der Steuerberaterin vom 22. 9. 2016; Schreiben der Steuerberaterin vom 4.12.2017, ad 7a ; Schreiben der Steuerberaterin vom 15.1.2018; Steuerberater NiS 2.6.2021, S. 5, S. 12; Gesellschafter-Geschäftsführer NiS. 2.6.2021, S. 5, 11 und 12).

bb.) Die Fremdgeschäftsführer sollten zu Motivationszwecken mittelfristig auch eine Beteiligung an der jeweiligen Tochtergesellschaft der Holding, für die sie tätig waren, erlangen können (Gesellschafter-Geschäftsführer NiS. 2.6.2021, S. 11; Steuerberater NiS. 2.6.2021, S. 12 ; Steuerberater NiS 12.5.2021, S. 5).

cc.) Die drei Strategen planten damals, die Fremdgeschäftsführer zunächst noch zu überwachen und zu lenken, sich jedoch allmählich aus den operativen Geschäftsführungen der Tochtergesellschaften der Holding zurückzuziehen, und den einzelnen Tochtergesellschaften idR nur noch für Beratungstätigkeiten und für strategische Entscheidungen (z.B. Erwerb von Beteiligungen und Erwerbe von Betrieben) zur Verfügung zu stehen, sobald die Fremdgeschäftsführer die Fähigkeit erlangt haben würden, selbstständig zu agieren. Dieser

Plan erschien den Strategen als geeignet, um den Konzern langfristig abzusichern (NiS Gesellschafter-Geschäftsführer 7.7.2016; Schreiben der Steuerberaterin vom 22. 9. 2016; Schreiben der Steuerberaterin vom 4.12.2017, ad 7 ; Steuerberater NiS 2.6.2021, S. 5, S. 12; Gesellschafter-Geschäftsführer NiS. 2.6.2021, S. 5, 11 und 12).

dd.) 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 führen zu können

(NiS Gesellschafter-Geschäftsführer 7.7.2016; Schreiben der Steuerberaterin vom 4.12.2017, ad 7 ; Steuerberater NiS 2.6.2021, S. 5, S. 12; Gesellschafter-Geschäftsführer NiS. 2.6.2021, S. 5, 11 und 12).

ee.) Die Überwachung und Lenkung der Konzerngesellschaften und die strategischen Entscheidungen sollten durch eine Stabsstelle, die OG erfolgen (Schreiben der Steuerberaterin vom 22. 9. 2016; Schreiben der Steuerberaterin vom 4.12.2017, ad 4 und ad 7a; Schreiben der Steuerberaterin vom 15.1.2018; Steuerberater NiS 2.6.2021 S. 13)

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

c.) Zweck der Gründung der OG, Zweck des Managementvertrages mit der OG :

aa.)Außersteuerlicher Zweck?

Um in der Anfangsphase die einzelnen Fremdgeschäftsführer überwachen 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 Überwachungs- Lenkungs-, und Unterstützungsfunktionen , sowie der strategischen Funktionen sei die OG, bestehend aus den Strategen, als Stabsstelle gegründet worden. Durch diese OG seien sodann die Tätigkeiten der OG an die Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf fakturiert worden. Der Holding sei die Eigentümerfunktion zugekommen, der OG sei die Aufgabe der operativen Unterstützung der Konzerngesellschaften gemäß dem Managementvertrag zugefallen

(Schreiben der Steuerberaterin vom 22.9.2016; Vorbringen der steuerlichen Vertreterin vom 4.12.2017, Ad 4 und ad 7a; Schreiben der Steuerberaterin vom 15. 1.2018; BVE S. 2; NiS Gesellschafter-Geschäftsführer 7.7.2016; Steuerberater NiS 2.6.2021, S. 5, S. 12, S. 13; Gesellschafter-Geschäftsführer NiS. 2.6.2021, S. 5, 11 und 12).

bb.) Hiezu wird durch das BFG festgestellt:

Der außersteuerliche Zweck der Gründung mehrerer Tochtergesellschaften und der allmählichen Einsetzung von Fremdgeschäftsführern (die ersten Fremdgeschäftsführer wurden 2008 in zwei Tochtergesellschaften eingesetzt; in der bf GmbH geschah dies lange vor der ersten GPLA-Prüfung am 11.6.2012. Fast alle Fremdgeschäftsführer wurden in den Tochtergesellschaften vor dem Jänner 2014 , dem Zeitpunkt der ersten GPLA-Prüfung eingesetzt), um den Konzern generationsübergreifend zu erhalten, ist nicht zweifelhaft.

Der außersteuerliche Zweck der Gründung einer zentralen Stabsstelle, die alle Konzernunternehmen lenken, überwachen und unterstützen sollte, ist ebenso nicht zweifelhaft. Gerade große Unternehmen oder Konzerne gründen zentrale Stabsstellen, um Lenkungs- und Überwachungstätigkeiten, Beratungs- und Unterstützungsleistungen in Bezug auf die Tochtergesellschaften durchzuführen. Üblicherweise werden solche Stabsstellen in der Konzernspitze oder möglichst in deren unmittelbarer Nähe angesiedelt, um die Aufgaben des Konzerns möglichst effizient koordinieren zu können. Um die Aufgaben der Stabsstellen zu unterstützen, und um den Willen der Konzernspitze in den Tochtergesellschaften durchzusetzen, werden auch einzelne Personen aus den Stabsstellen in den Töchtergesellschaften als geschäftsführende Organe eingesetzt, wie dies auch im A&B-Konzern erfolgt ist. Dass die Bezahlung der Mitglieder der Stabsstellen durch die Konzernspitze (idR Muttergesellschaft) oder durch eine Zentralstelle im unmittelbaren Nahbereich der Konzernspitze erfolgt, ist nicht ungewöhnlich (vgl. Doralt, RdW 2015, 61).

Der außersteuerliche Grund der Bildung einer zentralen Stabsstelle, bestehend aus den Strategen, im Nahbereich der Konzernspitze und der außersteuerliche Grund der zentralisierten Bezahlung der Mitglieder der Stabsstelle wird nicht bezweifelt, weil derlei in Konzernen nicht ungewöhnlich ist (vgl. Doralt, RdW 2015, 61). In dieses Bild fügt sich, dass auch das Finanzamt keine substantiierten Argumente gegen die Bildung einer zentralen Stabsstelle im Konzern geäußert hat und nur zu bedenken gegeben hat, dass man anstelle der OG einfach die Holding hätte einsetzen können (FA lt. NiS 2.6.2021, S. 7,8,12,13).

Die den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, beherrschenden Strategen haben diese Stabsstelle, bestehend aus den Strategen, im Bereich der im Jahr 2006 neu gegründeten

OG angesiedelt. Die Frage, ob es bei wirtschaftlicher Betrachtung zweckmäßiger gewesen wäre, auf die Gründung der OG zu verzichten und statt der OG die Holding als Stabsstelle einzusetzen (so das Vorbringen des Finanzamtes lt. NiS 2.6.2021, S. 7,8,12,13), kann unerörtert bleiben, da die Rechtsfolgen im Bereich der Tochtergesellschaften, darunter auch die Bf, dieselben wären (siehe unten bei den Rechtsfolgen).

4.) Rechtliche Beurteilung:

4.1.) Zurechnung der Einkünfte im ursächlichen Zusammenhang mit dem Managementvertrag zwischen der bf GmbH und der OG an die OG

Die bf GmbH schloss ebenso wie alle anderen Konzerngesellschaften (siehe oben Pkt 1) mit der OG einen Managementvertrag, auf Grund dessen die OG durch ihre Gesellschafter alle Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, lenkte, überwachte und unterstützte. Das einzige Personal der OG bestand aus ihren Gesellschaftern. Die OG bezahlte den weitaus überwiegenden Teil der Kosten der Tätigkeiten ihrer Gesellschafter, die diese im Namen der OG für alle Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, leisteten (KFZ-Kosten und GSVG-Sozialversicherungsbeiträge) in der Größenordnung von 100.000 € im Jahr.

Deshalb leisteten alle Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, Zahlungen an die OG. Die bf GmbH zahlte der OG in diesem Teil des Streitzeitraums

	Im Jahr	Im Monat
2013	96.000 €	8.000 €
2014	126.000 €	10.500 €
2015	132.489,86 €	11.040,82 €

(AP-Bericht 13.9.2016, S. 2 und 3 und siehe Beilage „Prüfungsfeststellungen“; Die anderen Konzerngesellschaften zahlten damals Beträge in gleicher Größenordnung (NiS 7.7.2016 mit den Angaben des ersten Gesellschafter-GF der Bf).

Das Finanzamt 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 die drei Strategen beteiligt (siehe oben 2.):

50,49%erster Strategie Ing. VN1 EM

24,75%.....zweiter Strategie Ing. VN3 UT

24,75%.....dritter Strategie VN2 EM

Die Gesellschafter- Geschäftsführer der bf GmbH waren damals der erste und der zweite Strategie (siehe oben Pkt 2).

An der OG waren damals vermögens-und gewinnbeteiligt:

50%erster Strategie

50%.....zweiter Strategie

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

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

aa.) wirtschaftliche Dispositionen:

Die Lenkung und Überwachung der Bf und der anderen Konzerngesellschaften, die Erschließung neuer Märkte der Bf und der anderen Konzerngesellschaften, das Treffen strategischer Entscheidungen , wie z.B der Erwerb anderer Unternehmen, die Lenkung und Überwachung der beiden Fremdgeschäftsführer der Bf (siehe oben Pkt 2), die Verhandlungen mit Banken, um die Liquidität der Bf und der übrigen Konzerngesellschaften zu sichern, das Einstellen von Mitarbeitern der Bf und der anderen Konzerngesellschaften (lt. Schreiben der Steuerberaterin vom 22.9.2016; Schreiben der Steuerberaterin vom 4.12.2017, ad 4. Und ad 7.a; Schreiben der Steuerberaterin vom 15.1.2018; lt. Vorlageantrag S. 3-5 ;lt. Angaben des Gesellschafter-Geschäftsführers in der mündlichen Verhandlung vom 2.6.2021, S. 11 und 12) waren wirtschaftliche Dispositionen, die durch die Gesellschafter der OG im Namen der OG auf Grund des Managementvertrages zu Gunsten der Bf und der anderen Konzerngesellschaften durchgeführt worden sind.

Die OG verwirklichte ihre wirtschaftlichen Dispositionen (insbesondere Lenkung und Überwachung der bf GmbH) durch ihre gesetzlichen Vertreter, die OG-Gesellschafter (die

Strategen). Dies ist ebenso ausreichend, wie wenn Eltern im Namen ihrer handlungsunfähigen Kinder durch ausreichende wirtschaftliche Dispositionen einen Betrieb führen (vgl. BFH 19.11.2003, IX R 54/00; vgl. VwGH 4.3.1986, 85/14/0133; vgl. VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174). Dass die OG nur durch ihre Gesellschafter handelte und handeln konnte, weil sie kein zusätzliches Personal hatte und weil sie auch niemals durch Werkverträge Leistungen Dritter Personen zugekauft hat, spricht für sich allein nicht gegen die Zurechnung der Einkünfte aus dem Managementvertrag an die OG.

bb.) Die Einnahmen aus dem Managementvertrag langten bei der OG ein. Nach dem Grundsatz „Wer die Ernte hat, dem ist sie auch zuzurechnen“ (DKMZ, EStG, 19. Auflage, § 32 TZ 133), ist dies ein Indiz für die Zurechnung der Einkünfte aus dem Managementvertrag an die OG.

cc.) Die OG hat auch die Kosten (KFZ-Kosten, Sozialversicherungsbeiträge) jener Tätigkeiten getragen, aus welchen sie die Einnahmen im Zusammenhang mit dem Managementvertrag erwirtschaftet hat. Auch dies indiziert die Zurechnung der Einkünfte aus dem Managementvertrag an die OG, weil die OG nicht nur die Zuflüsse erhalten hat, sondern auch die damit im Zusammenhang stehenden Kosten getragen hat (VwGH vom 28.11.2007, 2003/14/0065).

dd.) Die OG trat gegenüber den Vertragspartnern (Konzerngesellschaften, darunter die Bf), als Leistungserbringer auf Grund des Managementvertrages in Erscheinung (Managementvertrag vom 19. Mai 2006).

Auch im Zusammenhang mit der Tragung der Kosten aus dem Managementvertrag trat die OG nach außen hin in Erscheinung, weil die Leasingverträge betreffend die Kraftfahrzeuge, mit welchen die OG – Gesellschafter bei der Lenkung der Konzerngesellschaften, darunter der Bf, unterwegs waren, durch die OG als Leasingnehmerin unterfertigt worden sind (Steuerberater NiS 12.5.2021, S. 3 und 5).

Auch diese Umstände- das Auftreten gegenüber den Vertragspartnern- indizieren die Zurechnung der Einkünfte aus dem Managementvertrag an die OG (vgl. VwGH 4.3.1986, 85/14/0133; vgl. VwGH 1.3.1977, 42/75; VwGH 6.11.1964, 2151/63).

ee.) Die bisherigen Indizien (aa-dd) sprechen auf Grund der allgemeinen Grundsätze der persönlichen Zurechnung für die Zurechnung der Einkünfte aus dem Managementvertrag an die OG.

b.) Besondere Grundsätze der persönlichen Zurechnung lt. VwGH-Erkenntnis vom 30.5.1990, 86/13/0046:

Zur Wahrnehmung der Geschäftsführungstätigkeiten in der Bf waren damals auf Grund ihrer organschaftlichen Bestellung in der bf GmbH die Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf (erster und zweiter Strategie) berufen (siehe oben Pkt 2). Zudem waren zwei Fremdgeschäftsführer für die Bf organschaftlich bestellt worden (siehe oben Pkt 2). Für die OG konnten damals nur der erste und der zweite Strategie handeln, weil diese beiden die einzigen Gesellschafter der OG waren. Es waren somit in der bf GmbH 4 Geschäftsführer organschaftlich bestellt, von denen zwei auch OG-Gesellschafter-Geschäftsführer waren (siehe oben Pkte 2 und 3a).

Da die OG die Tätigkeiten ihrer Gesellschafter, die diese auf Grund des Managementvertrages für die Bf und die übrigen Konzerngesellschaften durchführten, finanziell unterstützte, indem sie sämtliche KFZ-Kosten und Sozialversicherungsbeiträge der OG-Gesellschafter trug, bewirkte sie durch diese finanzielle Unterstützung eine Änderung in den tatsächlichen Umständen, unter welchen die OG-Gesellschafter (=Strategen) im Namen der OG tätig wurden. Wäre nicht die OG, sondern die Holding GmbH beauftragt worden, die Lenkungs-, Überwachungs- und sonstigen Unterstützungstätigkeiten durch ihre Gesellschafter-Geschäftsführer zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, durchzuführen, wären diese Kosten am ehesten durch die Holding getragen worden (vgl. VwGH vom 28.11.2007, 2003/14/0065). Hätte jede Konzerngesellschaft, darunter auch die Bf, weder die Holding, noch die OG, sondern die Strategen direkt in Anstellungsverträgen beauftragt, diese Tätigkeiten auszuführen, hätte jede Konzerngesellschaft diese Kosten am ehesten selbst getragen. Indem also die OG diese Kosten trug, führte sie eine Änderung der tatsächlichen Umstände herbei, unter denen die Strategen tätig wurden.

Im Ergebnis machte es somit auch bei wirtschaftlicher und nicht nur bei rechtlicher Betrachtung einen Unterschied, dass im Zusammenhang mit der Lenkung und Überwachung der bf GmbH auf Grund des Managementvertrages die OG, vertreten durch die Strategen Ing. VN1 EM und Ing. UT, tätig geworden ist, und nicht nur die Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf, die Herren Ing. VN1 EM und Ing. UT (die Strategen) als Einzelpersonen. Durch das Tätigwerden der OG wurden durch die OG Kosten in wesentlicher Höhe getragen (KFZ-Kosten und Sozialversicherungskosten in Höhe von ca 100.000 € pro Jahr im Zusammenhang mit den Tätigkeiten der Strategen für alle Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf).

Der gegenständliche Fall unterscheidet sich somit wesentlich von jenem Fall, den der VwGH im Präjudiz vom 30.5.1990, 86/13/0046 zu entscheiden hatte. Dies spricht dafür, die Tätigkeiten (Überwachung, Lenkung und Unterstützung der Bf und ihrer Fremdgeschäftsführer) und die daraus bezogenen Einkünfte ganz im Sinne der rechtlichen Gestaltung auf Grund des Managementvertrags der OG und nicht direkt deren Gesellschaftern zuzurechnen.

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

Das Finanzamt sieht die OG im Zusammenhang mit der Erfüllung des Managementvertrages 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.

Diese Ansicht wird durch das BFG nicht geteilt, da die OG sich gegenüber der Bf vertraglich (durch den Managementvertrag) verpflichtet hat, für die Bf tätig zu werden und da die Zahlungen der Bf an die OG auf Grund dieses Vertrages erfolgt sind. Es existiert somit ein Vertrag zwischen der Bf und der zwischengeschalteten Gesellschaft (OG), der tatsächlich durchgeführt und daher von den Vertragspartnern ernst genommen worden ist. Allen Sachverhalten, denen die Zahlstellen-Erkenntnisse des VwGH zu Grunde lagen, war jedoch gemein, dass die zwischengeschaltete Gesellschaft gegenüber der die Tätigkeiten in Auftrag gebenden Gesellschaft keine vertragliche Verpflichtung übernommen hatte, und einfach nur das Geld in Empfang genommen hatte.

Die OG ist daher nicht als bloße Zahlstelle i S der Zahlstellen-Erkenntnisse des VwGH anzusehen. Auch bei Beachtung der Zahlstellen-Erkenntnisse des VwGH besteht kein Anlass, die Einkünfte aus dem Managementvertrag nicht der OG, sondern den OG-Gesellschaftern zuzurechnen.

d.) Die Einkünfte aus dem Managementvertrag sind daher (siehe oben a-c) jedenfalls der OG und nicht den OG-Gesellschaftern zuzurechnen.

4.2.) Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts?

Die Strategen, die alle oben erwähnten (siehe Pkt 1) Konzerngesellschaften (darunter auch die Bf) durch ihre Anteile beherrschten, wollten eine zentrale Stabsstelle für alle Konzerngesellschaften einrichten, die alle Konzerngesellschaften lenken, überwachen und unterstützen sollte; Daher haben sie die OG gegründet und die Stabsstelle, bestehend aus den Strategen, die auch die Gesellschafter der OG waren, dieser OG zugeordnet. Sie haben die OG gegründet, damit die Konzerngesellschaften, darunter die Bf, die OG als Stabsstelle durch die Managementverträge beauftragten, alle Konzerngesellschaften zu lenken, zu überwachen und zu unterstützen. Daher haben die Konzerngesellschaften, unter ihnen auch die Bf, die OG für die Tätigkeiten der Stabsstelle bezahlt.

Die beherrschenden Gesellschafter der OG beherrschten auch die Muttergesellschaft (Holding), weil sie die Anteilmehrheit in der Muttergesellschaft hielten (siehe oben A.3.a. und A.2.). Die OG war daher eine Gesellschaft in einem ausreichenden Nahbereich zur Konzernspitze (Holding) und damit jedenfalls als Standort der Stabsstelle geeignet. Es gibt keine Rechtsvorschrift, die einem Konzern die Einrichtung einer Stabsstelle verbietet. Es gibt

keine Rechtsvorschrift, die es verbietet, eine OG, die in einem Nahverhältnis zur Konzernspitze (Holding) steht, als Stabsstelle des Konzerns einzurichten (vgl. § 115 GmbHG, vgl. Doralt, RdW 2015, 61).

Die Frage, ob es bei wirtschaftlicher Betrachtung zweckmäßiger gewesen wäre, auf die Gründung der OG zu verzichten und diese Stabsstelle im Bereich der seit 1991 bereits existierenden Holding GmbH (Muttergesellschaft) anzusiedeln, wie das FA vorgebracht hat (FA NiS 2.6.2021, S. 7,8, 12,13), kann in diesem Verfahren auf sich beruhen:

Indem die Tochtergesellschaften der Holding, unter ihnen die Bf, die OG auf Grund des Managementvertrages beauftragt und bezahlt haben, haben sie die Entstehung einer DB- und DZ-pflicht der Tochtergesellschaften, darunter die Bf, im ursächlichen Zusammenhang mit diesen Zahlungen zweifellos verhindert. Diese Verhinderung hatte den außersteuerlichen Grund, dass die OG von den beherrschenden Gesellschaftern aller Konzerngesellschaften (Strategen) als zentrale Stabsstelle des Konzerns gedacht war. Deshalb wurde die OG beauftragt und bezahlt, um durch die OG – Gesellschafter die gegenständlichen Lenkungsarbeiten für den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, wahrzunehmen.

Hätte man auf die Gründung der OG verzichtet, und wäre die Holding als zentrale Stabsstelle des Konzerns eingerichtet worden, hätte dies aus der Sicht der Tochtergesellschaften, darunter die Bf, dieselben steuerlichen Rechtsfolgen gehabt.

Wenn die Tochtergesellschaften, unter ihnen auch die Bf, die Holding als zentrale Stabsstelle des Konzerns auf Grund des Managementvertrages beauftragt und bezahlt hätten, - dies wäre gemessen am wirtschaftlichen Ziel, eine Stabsstelle zu gründen, denkbar gewesen - wäre ebenso im Zusammenhang mit diesen Zahlungen der Tochtergesellschaften (darunter die Bf) an die Holding keine DB und DZ –Pflicht der Tochtergesellschaften (darunter auch die Bf) entstanden. Egal, ob die Bf die OG oder bei anderer Gestaltung die Holding beauftragt und bezahlt hätte, eine DB- und DZ-pflicht der Bf hätte es weder bei der einen noch bei der anderen Gestaltung gegeben.

Das außersteuerliche Ziel der Gründung einer zentralen Stabsstelle für alle Konzerngesellschaften (siehe oben 3.c.bb.) erlaubte den Tochtergesellschaften (darunter auch die Bf) jedenfalls die Beauftragung und Bezahlung einer Handelsgesellschaft, bei der diese Stabsstelle eingerichtet war (hier: OG- denkbar wäre auch die Holding gewesen) und verhinderte daher auf der Ebene der die Zahlungen leistenden Tochtergesellschaften (darunter auch die Bf) die Entstehung einer DB- und DZ – Pflicht.

Da auch bei einer anderen, vom FA als naheliegender angesehenen Gestaltung (Beauftragung und Bezahlung der Holding, vgl. NiS. 2.6.2021, S.7, 8,12,13) die Bf nicht mit einer DB – und DZ-Pflicht belastet worden wäre, ergingen die bekämpften Bescheide nicht zu Recht .

Das FA gelangt, weil es nicht von einem außersteuerlichen Grund ausgeht (vgl. BVE) zu einer Steuerpflicht durch eine Fiktion (§ 22 Abs 2 BAO):

Wenn die Zahlungen an die OG dem DB und DZ unterliegen, dann nur, wenn man bei Annahme eines Missbrauchs gemäß § 22 Abs 2 BAO fingiert, dass bei angemessener Gestaltung die Strategen direkt und nicht mittelbar über die OG beauftragt und bezahlt worden wären. Abgesehen davon, dass mit dieser Fiktion der außersteuerliche Grund, eine zentrale Stabsstelle im Konzern mit zentralisierter Bezahlung an die Strategen einzurichten, aus der Sicht des BFG nicht ausreichend beachtet wird, würde diese Fiktion einen unnötigen Verwaltungsaufwand hervorrufen, weil diesfalls für jeden Strategen für eine und dieselbe Tätigkeit (Lenkung des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften im Einvernehmen mit dem anderen Strategen) sechs Lohnverrechnungen mit je 6 Berechnungen des DB und DZ erforderlich wären. 6 Lohnverrechnungen wären deshalb erforderlich, weil es im Streitzeitraum 6 Konzerngesellschaften (Vorlageantrag vom 20.2.2018, S. 2) gab, in welchen das FA dieselbe Fiktion anwenden will.

4.3. Die Entscheidung der Bf, in Bezug auf die Zahlungen der Bf an die OG keinen DB und keinen DZ zu erklären und zu bezahlen, war daher richtig. Die Voraussetzungen für Abgabenbescheide gem. § 201 Abs 1 BAO lagen daher nicht vor.

5.) Begründung gemäß § 25 a Abs 1 VwGG:

Durch dieses Erkenntnis werden Rechtsfragen iS von Art 133 Abs 4 B-G berührt, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Im gegenständlichen Fall wurde in einem Konzern eine OG zwischen eine GmbH und deren Gesellschafter, die auch Geschäftsführer der GmbH waren, und die Lenkungsaktivitäten für die GmbH verrichteten, durch einen „Managementvertrag“ zwischengeschaltet. 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 Strategen (natürliche Personen) in Folge von Anteilsmehrheiten beherrscht. Diese Strategen waren auch Geschäftsführer und Gesellschafter der Holding. In jeder Tochter war zumindest einer der Strategen auch Geschäftsführer. In der bf GmbH waren beide Strategen auch Geschäftsführer. Die Töchter, so auch die Bf, hatten auch idR je zwei Fremdgeschäftsführer. Die Bf hatte zwei Fremdgeschäftsführer. Keiner der Strategen bezog ein Geschäftsführergehalt.

Diese Strategen gründeten eine OG, im Streitzeitraum bestehend aus zwei Strategen (natürliche Personen). Die Konzerngesellschaften, darunter die Bf, beauftragten diese OG, den Konzern, bestehend aus allen Konzerngesellschaften, zu lenken, zu überwachen und bestmöglich zu unterstützen. Dafür bezahlten die Konzerngesellschaften die OG. Nur aus den Gewinnverteilungen der OG erhielten die Strategen Geld.

Ein aus der Sicht des BFG nachvollziehbarer außersteuerlicher Grund konnte festgestellt werden: Dass ein Konzern im Nahbereich der Konzernspitze eine zentrale Stabstelle einrichtet, die den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, lenkt, ist aus der Sicht des BFG nicht ungewöhnlich. Dass die Mitglieder dieser Stabsstelle ihr Geld von einer zentralen Stelle erhalten, ebenso nicht. Aus der Sicht des BFG ist diese Konstruktion weder ungewöhnlich (vgl. Doralt, RdW 2015, 61) noch unzulässig (§ 115 GmbHG).

Ob derartige Konstruktionen im Konzern (§ 115 GmbHG), bei welchen, wenn sie anerkannt werden sollten, kein DB und DZ im Zusammenhang mit den Zahlungen an die zentrale Stabstelle (OG) anfällt, steuerlich anerkannt werden können, erscheint als durch die RSp des VwGH noch nicht hinreichend geklärt. Der VwGH hat bei Fällen mit Zwischenschaltungen keinen Zweifel daran gelassen, dass vertragliche Zwischenschaltungen dann steuerlich anerkannt werden können, wenn es dafür nachvollziehbare wirtschaftliche Gründe gibt, und nicht anerkannt werden, wenn die Zwischenschaltung nur zum Zwecke der Einsparung lohnabhängiger Abgaben erfolgt. Ob der aus der Sicht des BFG bestehende außersteuerliche Grund ausreichend ist, ist eine erhebliche Rechtsfrage, weil keiner der bisher durch den VwGH im Zusammenhang mit Zwischenschaltungen entschiedenen Fälle auf einem hinreichend vergleichbaren Sachverhalt beruhte (vgl. VwGH 30.5.1990, 86/13/0046; vgl. VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149; vgl. Doralt, RdW 2015, 61, Art. Nr. 67).

Klagenfurt am Wörthersee, am 5. Juli 2021