

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter *****Ri***** über die Beschwerde vom **31.3.2014** der *****Bf1*****, vertreten durch die Glatzhofer & Matschek Steuerberatungsgesellschaft mbH, 9020 Klagenfurt, gegen die Bescheide des *****FA***** vom **23.1.2014** betreffend Festsetzung Dienstgeberbeitrag und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2010-2012

zu Recht erkannt:

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

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) an eine OG direkt den OG – Gesellschaftern, die gleichzeitig auch Gesellschafter der Bf waren, zuzurechnen sind und eine DB und DZ-Pflicht auslösen.

Im Außenprüfungsbericht (AP-Bericht) vom 23. 1. 2014, S. 2 -3 heißt es:

1.)Die kontinuierliche Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung durch die zwei Strategen

VN1 S1 **und** VN3 S1 spreche für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Firmengruppe [BfK-Konzern, bestehend aus der BfK Holding GmbH (Holding) und fünf Tochter-Gesellschaften mbH, unter ihnen auch die bf GmbH].

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

2.) Der vereinbarte Betrag sei aus den Saldenkonten mit der Bezeichnung „Geschäftsführerkosten“ aller Gesellschaften mbH , darunter auch die Bf, an die S1 & S2 OG (abgekürzt „OG“) überwiesen worden.

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

Der AP-Bericht sieht einen DB von 4.371,15 € pro Jahr (2010-2012) und einen DZ von 398,26 € pro Jahr vor.

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

Mit nach verlängerter Beschwerdefrist eingebrachter Beschwerde vom 31.3.2014 wurde vorgebracht:

Die Vergütungen auf Grund der Managementvereinbarung mit der OG seien durch das FA (FA) 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 die drei Strategen. Im Unternehmenskonzept der OG sei vorgesehen, dass Leistungen, die nicht durch die Personengesellschafter erbringbar seien, von Dritten zugekauft werden sollten. Der grobe Umfang der vereinbarten Beratungen sei in den Managementverträgen dargelegt worden (S. 3). Es gebe mit 6 Unternehmen Verträge. Dass innerhalb der letzten Jahre grundsätzlich die Tätigkeiten der OG für die Firmengruppe erbracht worden seien, hänge mit dem Tätigkeitsumfang zusammen. Die OG selbst könne daher Marktchancen nützen (S. 2).

Was den Umstand betreffe, dass lt. Prüfer die Gesellschafter der OG in einzelnen Gesellschaften auch Geschäftsführungstätigkeiten ausübten: Auch Nichtgesellschafter der bf

GmbH seien Geschäftsführer der operativen Gesellschaften mbH; diese leiteten die operativen Geschäfte (Anm BFG: ab 26.1.2015 in der bf GmbH).

Die OG bestehe aus mehreren Mitunternehmern; die persönliche Leistungserbringung durch die OG decke sich nicht mit den Geschäftsführern der GmbH. Die Bf bringt damit erkennbar zum Ausdruck: Der Kreis der im Namen der OG tätigen Gesellschafter der OG sei nicht ident mit dem Kreis der Geschäftsführer der Bf. Es gebe keine Einbindung in den wirtschaftlichen Organismus der Bf (S. 3).

Die Struktur der OG, deren Betriebsmittel und deren etwaige zugekaufte Fremdleistungen seien 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 (S. 3).

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

Die Vertreterin der Bf fasste zusammen (S. 4)

Es gebe keine Eingliederung in den wirtschaftlichen Organismus

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

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

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

Es bestehe eine einwandfreie Vertragsgestaltung, die seit 2006 ununterbrochen auch umgesetzt werde.

Es werde eine mündliche Verhandlung beantragt.

Niederschrift (NiS) vom 7.7.2016 über die Befragung des Gesellschafter-Geschäftsführers (seit 26.9.2011 bis 24.10.2016 Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf) :

Der damalige Gesellschafter-Geschäftsführer gab an:

Es gebe mit jeder GmbH (BfK Holding **GmbH**, bf GmbH ; BfK MGmbH, BfK LBau **GmbH** ; BfK AGmbH , XBau GmbH) einen Managementvertrag mit identem Inhalt .

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

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

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

Die Funktion der OG sei die operative Unterstützung aller Gesellschaften gem. Managementvertrag. Die Holding nehme die Eigentümerfunktion wahr.

Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 22.9.2016:

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

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

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

Geschäftsführer vorgesehen gewesen, um in den „Lernphasen“ eine entsprechende operative Kontrolle ausüben zu können.

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

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

2.) Betriebsmittel der OG:

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

Soweit die schriftliche Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 22.9.2016.

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

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

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

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

-Die Bf und die OG residierten an derselben Adresse.

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

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

-Die OG sei mit denselben Aufgaben betraut worden, die vom Geschäftsführer der Bf für die Bf zu erbringen gewesen wären. Die ausführende Person sei ausschließlich dieser gewesen (S. 2)

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

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

Die von der Bf mittels zwischengeschalteter OG an die Geschäftsführer ausbezahlten Entgelte seien Honorare für die Geschäftsführung der Bf und seien den Gesellschafter-Geschäftsführern zuzurechnen (S. 3).

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

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

Soweit die BVE vom 4.7.2018

Vorlageantrag 23.7.2018 betreffend 2008-2012:

Im Jahr 2006 sei die OG gegründet worden, um Beratungen im Baugewerbe anbieten zu können. Mitunternehmer seien die drei Strategen , ab 30. 12. 2011 zwei Strategen (S. 2).

Im Unternehmenskonzept der OG sei vorgesehen, dass Leistungen, die nicht durch Mitgesellschafter erbracht werden könnten, von Dritten zugekauft werden sollten (S. 2).

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

Zum Hinweis, dass die OG-Gesellschafter in einzelnen Gesellschaften auch Geschäftsführungstätigkeiten ausübten: auch Nichtgesellschafter fungierten als Geschäftsführer in den operativ tätigen Gesellschaften.

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

Eine Einbindung in den wirtschaftlichen Organismus werde vehement bestritten (S. 3).

Ohne Prüfung der Struktur der OG , deren Betriebsmittel, deren etwaige zugekaufte Fremdleistungen sei man zu einer Beurteilung gelangt, ohne Berücksichtigung, inwieweit diese überhaupt mit der behaupteten Geschäftstätigkeit zusammenhängen (S. 3).

Es sei denkunmöglich, Honorare einfach einer Lohnnebenkostenpflicht zu unterwerfen, ohne zu fragen, welche Leistungen dahinter stünden und durch wen diese Leistungen erbracht worden seien (S. 3).

In den Gesellschaften seien unterschiedliche Beteiligungsverhältnisse gegeben. Es fungierten auch dritte Personen als Geschäftsführer (S. 3). Diese seien für die operative Geschäftsführung verantwortlich und diese hätten auch Beteiligungen erlangt.

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

Eine Lohnnebenkostenpflicht bestünde nicht (S. 4):

Es gebe

- keine Eingliederung in den wirtschaftlichen Organismus ,
- notwendige Betriebsmittel in der OG (Kraftfahrzeuge; Sozialversicherungsbeiträge, diverse Kosten, die die OG für die Gesellschafter übernehme)
- keine Personsidentität zwischen den Geschäftsführern der operativen Gesellschaften und den Mitunternehmern
- Verträge mit sechs Unternehmen;
- eine einwandfreie Vertragsgestaltung, die seit 2006 durchgängig umgesetzt werde.

Es sei jederzeit eine Tätigkeit am freien Markt möglich.

Die von den Gesellschaftern der OG erbrachten Dienstleistungen an die Bf seien keinesfalls Aufgaben, die der Geschäftsführer für die Verwirklichung des Unternehmenszwecks regelmäßig erbringe. Für die regelmäßige Geschäftsführungstätigkeit seien von der Bf eigens Geschäftsführer bestellt worden, die ausschließlich für die Verfolgung des Unternehmenszwecks der Tochter-GmbH und für die regelmäßige organschaftliche Vertretung zur Verfügung stünden. Die Bezüge dieser Geschäftsführer seien (Anm. des BFG: ab 1.8.2014 lt. Firmenbuchauszug Bf) den Lohnnebenkosten unterworfen worden. Diesen eigens bestellten Geschäftsführern sei idR die Möglichkeit geboten worden, einen Geschäftsanteil an der Bf zu erwerben (S.4; Siehe Pkt A.2.).

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

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

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

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

Die Bestellung zum Geschäftsführer aus dem Kreis der Gesellschafter der OG sei nur zu Sicherstellung der Gewährleistung der organschaftlichen Vertretung erfolgt, da der Unternehmenszweck und die Geschäftstätigkeit der Bf ständige Mobilität erforderten. Es habe nie Anspruch der bf GmbH bestanden, dass die zum Geschäftsführer berufene Person aus dem Kreis der Gesellschafter der OG die beauftragten Leistungen erbringe. Es habe nie eine Weisungsgebundenheit vorgelegen.

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

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

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

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

Die Bf begehrte eine mündliche Verhandlung.

Die Bf legte ein Organigramm bei, das im Zeitraum 2018 aktuell war.

Beschwerdevorlage des *FA*** vom 19.12.2019 betreffend die bf GmbH (DB , DZ 2010-2012).**

1.)Im Prüfungszeitraum seien zwei Strategen (einer vom 1.1.2010-bis 25.9.2011) (der andere ab 26.9.2011) als mittelbar wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer (GF) für die Bf tätig geworden (siehe A.2.). Einen schriftlichen Geschäftsführer-Vertrag gebe es nicht.

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

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

Das FA begehrte die Abweisung der Beschwerde.

Die Bf zog ihren Antrag auf mündliche Verhandlung zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

A.)Feststellungen und Rechtsfolgen betreffend die Zeit 1.1.2010 – 31.12.2011

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

Die Gesellschafter der Bf VN1 S1 (erster Strategie), VN2 S2 (zweiter Strategie) und VN3 S1 (dritter Strategie) (in weiterer Folge auch „die drei Strategen“ genannt) – ihre Beteiligung an der Bf wurde von Ihnen mittelbar über ihre Beteiligungen an der BFK Holding **GmbH** gehalten- gründeten oder beherrschten ab 1991 die folgenden Gesellschaften mbH:

1991.....BFK Holding **GmbH** (abgekürzt Holding)
 2004.....XBau **GmbH**
 2005.....BFK MGmbH
 2005.....***Bf1*** (Bf)
 2005.....BFK AGmbH
 2006.....BFK LBau **GmbH**

a.)An der Holding waren im Streitzeitraum beteiligt:

12.920.....erster Strategie (34%)
 12.540.....zweiter Strategie (33%)
 12.540.....dritter Strategie (33 %)
38.000 €...Summe

Geschäftsführer der Holding waren im Streitzeitraum jedenfalls der erste und zweite Strategie. Der dritte Strategie war im Streitzeitraum nur bis 31.12.2011 Geschäftsführer der Holding (Firmenbuchauszug betreffend die Holding).

b.) An der XBau GmbH waren im Streitzeitraum beteiligt:

28.000.....HGesellschaft BFK Baugesellschaft mbH & Co KG (jedenf. 1.1.08-27.9.11)
 25.900.....BFK Holding GmbH ab 28.9.2011
 3.500.....Dr. Christian W1 (1.1.2008-31.7.2011)
 3.500.....Dr. Christian W2 (1.1.2008-31.7.2011)
 7.000.....zweiter Strategie (jedenfalls ab 1.8.2011-27.9.2011)

9.100.....zweiter Strategie ab 28.9.2011

35.000 €...Summe

Geschäftsführer der XBau waren der erste und zweite Strategie.

An der HGesellschaft GmbH & Co KG waren beteiligt:

Als Kommanditisten:

170.000 ATS.....erster Strategie (34%)

165.000 ATS.....zweiter Strategie (33%)

165.000 ATS.....dritter Strategie (33 %)

500.000 ATS.....Summe

Als Arbeitsgesellschafterin: Die BFK MGmbH, vertreten durch den ersten Strategen als ihren einzigen Gesellschafter-Geschäftsführer (jedenfalls 1.1.2008 – 10.6.2012), ab 11.6.2012 vertreten durch den ersten und zweiten Strategen und zwei Fremdgeschäftsführer.

c.) BFK MGmbH:

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

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

Die Anteile verteilten sich (2008-26. September 2011) wie folgt (Firmenbuchauszug betreffend diese GmbH):

34%.....erster Strategie

33%.....zweiter Strategie

33%.....dritter Strategie

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

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

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

25,3333%.....erster Strategie (10.640 €)(+ 25,16% mittelbar- dh 34% von 74% über die Holding

0,3333%.....dritter Strategie (140 €) (+ 24,42% mittelbar, dh 33% von 74%- über die Holding

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

100 %.....Summe

Einschließlich der mittelbaren Beteiligung über die Holding waren ab 27. September 2011 an dieser GmbH beteiligt:

50,4933%.....erster Strategie

24,7533 %.....dritter Strategie

24,7533 %.....zweiter Strategie

d.) An der BFK AGmbH waren beteiligt:

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

25.900 €... Holding (13.4.2010-8.2.2015)

26.600 €...Holding (9.2.2015-10.9.2019)

8.400 €.....Ing. Michael FG2 (jedenfalls. 1.1.2008-12.4.2010)

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

8.400 €.....Ing. Michael FG2 9.2.2015

35.000 €....Summe

Geschäftsführer dieser GmbH sind der zweite Strategie 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 BFK LBau GmbH waren beteiligt:

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

25.900 €... Holding (13.4.2010-25.1.2015)

26.600 €... Holding (26.1.2015-25.9.2019)

8.400 €.....Ing. Eduard FG4 (jedenf. 1.1.2008-12.4.2010)
 9.100 €.....Ing. Eduard FG4 (13.4.2010-25.1.2015)
 8.400 €.....Ing. Eduard FG4 (ab 26.1.2015)
 35.000 € ...Summe

Geschäftsführer dieser GmbH waren der erste Strategie (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 ***Bf1*** (Firmenbuchauszug bf GmbH)

Die bf GmbH wurde am 4.8.2005 gegründet. An der bf GmbH waren im Streitzeitraum beteiligt:

35.000 €...Holding (jedenf. 1.1.2008-25.1.2015)
 33.950 €...Holding (26.1.2015-6.9.2019)
 1.050 €.....Klaus FG1 (seit 26.1.2015)
35.000 €...Summe

Auf Grund der Beteiligungsverhältnisse an der Holding (siehe oben) ergeben sich mittelbar die folgenden Beteiligungen:

34%.....erster Strategie (1.1.2008-25.1.2015)
 33%.....zweiter Strategie (1.1.2008-25.1.2015)
 33%.....dritter Strategie (1.1.2008-25.1.2015)

34% von 33.950.....11.543
 33% von 33.950.....11.203,5

11.543/35.000 (32,98%)erster Strategie 26.1.2015-6.9.2019
 11.203,50/35.000 (32,01%)zweiter Strategie 26.1.2015-6.9.2019
 11.203,50/35.000 (32,01%).....dritter Strategie 26.1.2015-6.9.2019
 1.050/35.000 (3%).....Klaus FG1 ab 26.1.2015

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

Geschäftsführer der bf GmbH war in späteren Jahren der erste Strategie (26.9.2011-15.12.2016).

Prokurist der bf GmbH war Klaus FG1 (26.9.2011-31.7.2014).

Geschäftsführer der bf GmbH war **Klaus** FG1 (seit 1.8.2014).

3.) Gründung der S1 & S2 OG 2006

a.) Gesellschafter der OG – Managementvertrag mit OG:

aa.) Gründung, Gesellschafter

Im Mai 2006 gründeten die mittelbaren 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 mittelbar 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), 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 (Jahresabschlüsse OG 2008-2012). 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% (erster Strategie) 33% (zweiter Strategie) und 33% (dritter Strategie), am Gewinn und Verlust zu je einem Drittel beteiligt (OG-Gesellschaftsvertrag vom 16.5.2006, § 5 und § 8). Das blieb so bis zum 31.12.2011 (Firmenbuchauszug OG).

Ab 1.1.2012 waren nur noch der erste und zweite Strategie Gesellschafter der OG. Der dritte Strategie blieb auch ab 1.1.2012 allerdings mittelbarer Gesellschafter der Bf und der Holding (Firmenbuchauszüge OG, Bf und Holding). Die Gewinn- und Vermögensbeteiligung in der OG lautete daher ab 1.1.2012 50:50 zwischen dem ersten und zweiten Strategen (Jahresabschlüsse 2011, 2012 OG).

bb.) Managementverträge

Der Geschäftsgegenstand der OG, vertreten durch die Strategen, die auch Gesellschafter der OG waren, bestand in der Lenkung, Überwachung und Unterstützung [Schreiben des Steuerberaters (StB) vom 22.9.2016; Vorlageantrag 23.7.2018 S. 4 und S. 5] des Konzerns, bestehend aus den oben erwähnten 6 Konzerngesellschaften; Rechtsgrundlage dafür waren 6 im Wesentlichen gleich lautende (NiS erster Strategie 7.7.2016; Vorlageantrag 23.7.2018, S. 3-5) Managementverträge (vgl. Managementvertrag vom 19.5.2006) zwischen der OG und jeder einzelnen der oben genannten Konzerngesellschaften (siehe oben Pkt 1):

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 (erster Strategie in NiS. 7.7.2016; FA NiS 2.6.2021 BFK MGmbH, S. 7):

Die OG versprach den Konzerngesellschaften (darunter auch die Bf) im Text jedes Managementvertrages (Managementvertrag vom 19.5.2006; NiS erster Strategie vom 7.7.2016) 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 im Wesentlichen in Lenkungsaufgaben [Lenkung, Überwachung, Unterstützung, auch Beratung des Konzerns, bestehend aus den o.e. (Pkt 1) Gesellschaften, darunter auch die bf GmbH, lt. Schreiben des Steuerberaters vom 22.9.2016, Vorlageantrag 23.7.2018, S. 3-5], 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, 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 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. BFK MGmbH 12.5., S. 5; FA NiS BFK MGmbH 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. BFK MGmbH 2.6., S. 3).

Zur Frage, ob nur beratende Tätigkeiten der Strategen (= OG-Gesellschafter), die im jeweiligen Managementvertrag genannt worden seien, der OG finanziell abgegolten worden sein könnten (durch Zahlungen der Konzerngesellschaften an die OG auf Grund der Managementverträge), während die lenkenden und überwachenden, operativen Tätigkeiten der Strategen als Gesellschafter-Geschäftsführer der einzelnen Konzerngesellschaften überhaupt nicht finanziell abgegolten worden sein könnten (vgl. Gesellschafter-Geschäftsführer lt. NiS BFK MGmbH vom 2.6., S. 6; FA NiS BFK MGmbH 2.6. S. 6, S. 7 - S. 9).

Hiezu wird durch das BFG festgestellt: Die Ansicht, dass ein Teil der Tätigkeiten der drei Strategen (ab 1.1.2012 zwei Strategen), insbesondere die operativen Geschäftsführungsleistungen (Lenkung, Überwachung der Konzerngesellschaften, darunter die Bf) 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). 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, darunter die Bf, war (siehe oben A.1. und 2).

Tatsächlich hat jeder der Strategen die einzelnen Konzerngesellschaften keineswegs nur beraten, sondern er hat im Einvernehmen mit den beiden anderen (bis 31.12.2011)/dem anderen Strategen (ab 1.1.2012) den Konzern, bestehend aus den oben erwähnten (Punkt A 1) Gesellschaften, darunter auch die Bf, gelenkt, überwacht und nach Kräften die Abläufe im Konzern unterstützt. 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 (Schreiben des Steuerberaters vom 22.9.2016; Vorlageantrag 23.7.2018, S. 3-5; StB lt. NiS BFK MGmbH 2.6. S 3

, S.6 ; FA lt. NiS BFK MGmbH 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 vom 16.5.2006, Siehe Firmenbuchauszug OG), sondern auch Gesellschafter – Geschäftsführer der Holding und auch Gesellschafter-Geschäftsführer mindestens einer der Tochtergesellschaften der Holding (siehe Pkt 1 und 2).

Die Tätigkeiten der Strategen für den Konzern, die aus lenkenden, überwachenden und sonstigen unterstützenden Tätigkeiten bestanden, waren untrennbar (siehe oben am Beginn von bb, 4. Und 5. Absatz) .

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 BFK MGmbH, S. 2; Jahresabschlüsse OG 2008-2015). 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. BFK MGmbH S. 6- S. 9; Gesellschafter-Geschäftsführer NiS. 2.6. BFK MGmbH S. 6; RI NIS BFK MGmbH 2.6. S. 9). Die OG hat offensichtlich für die Kosten, die auf die geschäftsführenden, 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. Daraus folgt, dass sich die OG im Einvernehmen mit den Konzerngesellschaften verpflichtet erachtet 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 2010-**2012** durchschnittlich 97.136,67 € (291.410,01/3 €) im Jahr und durchschnittlich 8.094,72 € pro Monat (AP-Bericht 23.1.2014); Die anderen Konzerngesellschaften zahlten damals Beträge in gleicher Größenordnung (NiS 7.7.2016 Gesellschafter – Geschäftsführer).

In dieses Bild fügt sich, dass diese Beträge von allen Konzerngesellschaften (siehe oben Pkt 1), darunter die Bf, aus deren Saldenkonto mit den Bezeichnungen „Geschäftsführerkosten“ an die OG überwiesen wurden (Bericht über die Außenprüfung, S. 2). Die Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, sahen daher diese Zahlungen als Abgeltung von

Geschäftsführungstätigkeiten an. In dieses Bild fügt sich das Vorbringen des Finanzamtes im Vorlagebericht, „entsprechend dieser (gemeint war die Managementvereinbarung) sind von der OG für Bf laufende GF-Aufgaben zu erbringen, welche mittels Honorar verrechnet werden“. Gleichartig liest sich das Vorbringen des FA in der BVE, S. 3, wonach die von der Bf mittels zwischengeschalteter OG an den Geschäftsführer ausbezahlten Entgelte Honorare für Geschäftsführung der Bf darstellten und dem Geschäftsführer zuzurechnen seien. Auch das FA sieht daher in Wirklichkeit die Zahlungen an die OG als Abgeltung von Geschäftsführungstätigkeiten.

In dieses Bild fügt sich, dass auch der StB die Lenkungs- und Überwachungstätigkeiten der Strategen im Zusammenhang mit den Managementverträgen erwähnt hat (Schreiben des Steuerberaters vom 22.9.2016).

Fazit: Die Ansicht (NiS. 2.6. BFK MGmbH S. 6 -9), nur beratende Tätigkeiten der Strategen im Namen der OG beruhten auf dem Managementvertrag , und die lenkenden und überwachenden , dh geschäftsführenden Tätigkeiten der Strategen seien nicht auf Grund des Managementvertrages erfolgt und auch nicht auf der Grundlage des Managementvertrages oder sonstwie abgegolten worden, ist nicht überzeugend, weil

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

- weil man die Tätigkeiten der Strategen, die dem Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, gedient haben (Lenkungs- Überwachungstätigkeiten, sonstige unterstützende Tätigkeiten wie z.B. Beratungen lt. Vorlageantrag S. 3-5, lt. Schreiben des Steuerberaters vom 22.9.2016, lt FA NiS BFK MGmbH 2.6.2021, S. 7 und lt. Gesellschafter-Geschäftsführer NiS BFK MGmbH 2.6. S. 11 und 12) nicht trennen kann. Alle diese Tätigkeiten waren untrennbar (FA NiS BFK MGmbH 2.6.2021, S. 7 „verschränkte Tätigkeiten“; StB NiS BFK MGmbH 2.6.2021, S. 3 „mehrere Hüte“), erfolgten im Einvernehmen zwischen den 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 allen Tätigkeiten der Strategen (Lenkungs- Überwachungstätigkeiten, Unterstützungstätigkeiten der Strategen im Namen der OG zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften) regelmäßig erhalten hat, deuten darauf hin, dass mit diesen Zahlungen ebendiese Tätigkeiten der Strategen abgegolten werden sollten;

-Auch der Umstand, dass diese Zahlungen aus den Saldenkonten der Konzerngesellschaften mit der jeweiligen Bezeichnung „Geschäftsführerkosten“ an die OG überwiesen worden sind, deutet darauf hin, dass mit diesen Zahlungen Lenkungs- und Überwachungstätigkeiten, dh geschäftsführende Tätigkeiten 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: Dies indiziert, dass mit den Tätigkeiten lt. Managementverträgen auch Lenkungs- und Überwachungstätigkeiten gemeint gewesen sein müssen.

- In dieses Bild fügt sich, dass auch das FA zu diesem Beweisthema in diesem Sinn vorgebracht hat (BVE, S. 3) , dh vorgebracht hat, dass die strittigen Entgelte Honorare für Geschäftsleitung seien.

All dies indiziert, dass der Managementvertrag den Sinn hatte, als Rechtsgrundlage für alle tatsächlich ausgeführten Lenkungs- , Überwachungs- und sonstigen Unterstützungstätigkeiten der Strategen im Namen der OG zu Gunsten aller Konzerngesellschaften zu dienen. Dieser Sinn schloss jedenfalls alle Tätigkeiten der Strategen für den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften ein, somit auch Tätigkeiten der Geschäftsführung oder, soweit die Strategen nicht als Geschäftsführer eingesetzt waren, der Unterstützung der Geschäftsführung.

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- , Überwachungstätigkeiten oder sonstige unterstützende Tätigkeiten, wie zum Beispiel Beratungen gehandelt hat.

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 23.7.2018, 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 Streitzeitraum 2010- bis Ende 2012 durchschnittlich 97.136,67 € (291.410,01/3 €) im Jahr und durchschnittlich 8.094,72 € pro Monat (AP-Bericht 23.1.2014); Tatsächlich zahlte die Bf der OG im Streitzeitraum 2013- bis Ende 2015 84.000 € (2013), 69.600 € (2014) und 61.162,22 € (2015) im Jahr und durchschnittlich 7.000 € pro Monat (2013), 5.800 € pro Monat (2014) und 5.096,85 € im Monat (2015) (AP-Bericht 13.9.2016 mit NiS Schlussbesprechung vom 7.9.2016 mit Beilage „Prüfungsfeststellungen“);

Die anderen Konzerngesellschaften (siehe oben Pkt 1) zahlten damals Beträge in gleicher Größenordnung (NiS. 7.7.2016 Gesellschafter – Geschäftsführer).

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 lt. Jahresabschlüssen der OG 2008-2012).

ee.) Geschäftsführungstätigkeiten

Die Gesellschafter der OG haben im ursächlichen Zusammenhang mit jedem Managementvertrag im Namen der OG Lenkungstätigkeiten (Schreiben vom 22.9.2016) für die Bf und für alle anderen Konzerngesellschaften (siehe Pkt 1) 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 23.7.2018, S. 5).

Seit 2006 bis jedenfalls Ende 2012 sind regelmäßig folgende leitenden Tätigkeiten durch die OG-Gesellschafter (Strategen), die auch die beherrschenden Gesellschafter der Bf und der übrigen Konzerngesellschaften waren (siehe oben Pkt 1 und 2), im Namen der OG auf Grund des Managementvertrags (Schreiben des Steuerberaters vom 22.9.2016) für die Bf und die übrigen Konzerngesellschaften erbracht worden (Vorlageantrag, S. 5):

- Wahrnehmung von Lenkungsaufgaben betreffend alle Konzerngesellschaften, darunter die Bf, Überwachungstätigkeiten betreffend Führung der Geschäfte der Konzerngesellschaften, darunter die Bf (Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 22.9.2016, 2. Seite; Beschwerde, S. 3);

- Strategieplanung, z.B. im Zusammenhang mit dem Erwerb zusätzlicher Betriebe oder Beteiligungen, Erarbeitung neuer Geschäftsfelder betreffend die Konzerngesellschaften, darunter die Bf (Vorlageantrag 23.7.2018, S. 4; NiS. BFK MGmbH 2.6.2021, S. 11 und 12);

- Bankenverhandlungen, Cash Management betreffend die Konzerngesellschaften, darunter die Bf (Vorlageantrag 23.7.2018, S. 4).

Dass es sich bei all diesen Tätigkeiten um Geschäftsführungstätigkeiten handelte, ergibt sich aus der Art der Tätigkeiten: Lenkungsaufgaben, Überwachungstätigkeiten betreffend den Konzern, bestehend aus allen Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf; Strategieplanung, Erarbeitung neuer Geschäftsfelder, Verhandlungen mit Banken, Cash Management betreffend alle Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf (siehe oben Vorlageantrag vom 23.7.2018, S. 4, 5: Schreiben des 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 jedenfalls von 2010 bis 31.12.2011 durch die Gesellschafter der OG (drei Strategen) durchgeführt (Vorlageantrag, S. 5). Am 31.12.2011 schied der dritte Strategie für einige Jahre (bis 24.10.2016) aus der OG aus, blieb aber (mittelbarer) Gesellschafter der Bf. und der übrigen Konzerngesellschaften, auch der Holding (Firmenbuchauszüge betreffend alle Konzerngesellschaften; siehe oben Pkte A.1 und A.2).

Ab 1.1.2012 wurden diese Tätigkeiten nur noch durch den ersten und zweiten Strategen durchgeführt, die sowohl Gesellschafter der OG als auch die beherrschenden Gesellschafter der bf GmbH und der übrigen Konzerngesellschaften waren (Vorlageantrag 23.7.2018, S. 5, Firmenbuchauszug OG, Managementvertrag vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015).

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 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 2010 bis jedenfalls einschließlich 31. Dezember 2012

97.136,67 € (291.410,01/3 €) im Jahr und durchschnittlich 8.094,72 € pro Monat (AP-Bericht 23.1.2014); Tatsächlich zahlte die Bf der OG im Streitzeitraum 2013- bis Ende 2015 84.000 € (2013) , 69.600 (2014) und 61.162,22 (2015) im Jahr und durchschnittlich 7.000 € pro Monat (2013), 5.800 pro Monat (2014) und 5.096,85 im Monat (2015) (AP-Bericht 13.9.2016 betreffend 2013-2015 mit NiS Schlussbesprechung vom 7.9.2016 mit Beilage „Prüfungsfeststellungen“);

Die anderen Konzerngesellschaften zahlten damals Beträge in gleicher Größenordnung (NiS 7. Juli 2016 über die Angaben eines der beiden Strategen).

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; AP-Berichte vom 23.1.2014 für die Jahre 2010-2012 und vom 13.9.2016 für die Jahre 2013-2015).

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 22.9.2016) 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. BFK MGmbH, S. 5; FA NiS. 2.6. BFK MGmbH, S. 6 und 7; Vorbringen des StB NiS 2.6. BFK MGmbH, S. 3; Vorlageantrag, 23.7.2018, S. 3; Schreiben des Steuerberaters vom 22.9.2016).

Das Schwergewicht der Überwachungs- und Lenkungsaktivitäten für die bf GmbH wurde im Teil des Streitzeitraumes von 2010-25.9.2011 durch Herrn VN3 S1 durchgeführt, der bei seinen Tätigkeiten von den beiden anderen Strategen (bis 25.9.2011) unterstützt wurde. Dies folgt daraus, dass Ing. VN3 S1 in dieser Zeit (bis 25.9.2011) der einzige organschaftlich bestellte Geschäftsführer der Bf war (Firmenbuchauszug Bf; siehe oben Pkt 2), und dass die Lenkungsaktivitäten 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.

Ab 26.9.2011 bis jedenfalls Ende 2012 bis jedenfalls Ende 2015 wurde die bf GmbH durch den Gesellschafter – Geschäftsführer Ing. VN1 S1 überwacht und gelenkt . Es gab in diesem Teil des Streitzeitraums (26.9.2011 – jedenfalls 31.7.2014) noch einen Prokuristen, der nicht an der Bf beteiligt war. Zudem gab es ab 1.8.2014 noch einen Fremdgeschäftsführer (ehemaliger Prokurist), der durch den Gesellschafter-Geschäftsführer überwacht und gelenkt wurde. Dieser Fremdgeschäftsführer erhielt am 26.1.2015 eine geringfügige Beteiligung an der Bf von 3% (siehe oben Pkt 2).

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

aa.) Sie kamen überein, mehrere kleinere Tochtergesellschaften der späteren (seit 25.4.2006) Holding (damals 2004: „BFK Baugesellschaft 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 sein würde– 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; StB NiS BFK MGmbH 2.6.2021, S. 5, S. 12; Gesellschafter-Geschäftsführer NiS BFK MGmbH 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 BFK MGmbH 2.6.2021, S. 11; StB NiS BFK MGmbH 2.6.2021, S. 12 ; StB NiS BFK MGmbH 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 ; StB NiS BFK MGmbH 2.6.2021, S. 5, S. 12; Gesellschafter-Geschäftsführer NiS BFK MGmbH 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 ; StB NiS BFK MGmbH 2.6.2021, S. 5, S. 12; Gesellschafter-Geschäftsführer NiS BFK MGmbH 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; StB NiS BFK MGmbH 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 BFK MGmbH 2.6., S. 11).

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

aa.) Vorbringen der Bf zum außersteuerlicher Zweck

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 Unterstützungsfunktionen sei die OG, bestehend aus den Strategen, als Stabsstelle gegründet worden. Durch diese OG seien sodann die Kontroll-, Lenkungs- und Unterstützungstätigkeiten 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 (Vorbringen der steuerlichen Vertreterin vom 22.9.2016; Vorbringen StB vom 4.12.2017, ad 4 und ad 7a; Schreiben der StB vom 15.1.2018; BVE S. 2; StB

lt NiS BFK MGmbH 2.6., S.5,12, 13; Gesellschafter-Geschäftsführer lt. NiS BFK MGmbH 2.6.2021, S. 5, 11 und 12; NiS. 7.7.2016 Gesellschafter-Geschäftsführer).

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 (siehe oben Pkt 1); in der bf GmbH wurde der erste fremde Prokurist, der später der erste Fremdgeschäftsführer wurde, am 26.9.2011 lange vor der ersten GPLA-Prüfung eingesetzt. 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 in den Jahren 2004-2006 gewordenen Töchtergesellschaften lenken, überwachen und unterstützen sollte, ist ebenso nicht zweifelhaft. Gerade große Unternehmen oder Konzerne wie der Konzern, zu dem die bf GmbH als Tochtergesellschaft gehört, gründen üblicherweise Stabsstellen, um Lenkungs- und Überwachungstätigkeiten, Beratungs- und Unterstützungsleistungen zentralisiert 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 Tätigkeiten der Stabsstellen zu unterstützen, und um den Willen der Konzernspitze in den Töchtergesellschaften durchzusetzen, werden auch einzelne Personen aus den Stabsstellen in den Töchtergesellschaften als geschäftsführende Organe eingesetzt, wie dies auch im Konzern erfolgt ist, zu dem die bf GmbH gehört. Die Bildung von Stabsstellen folgt der zweckmäßigen Überlegung, dass ein Konzern so wie jedes andere Unternehmen von der Spitze her geleitet werden muss. 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, da deren Tätigkeiten der Konzernspitze zuzuordnen sind. Die Leitung des Konzerns, bestehend aus der Holding und mehreren Töchtergesellschaften, durch die Strategen der Stabsstelle ist, so wie auch im BFK-Konzern eine einheitliche, untrennbare Tätigkeit. Es ist daher zweckmäßig und üblich, die Bezahlung der Strategen der Stabsstelle durch eine Zentralstelle im Nahbereich der Konzernspitze zu bewerkstelligen. Die Bezahlung der Mitglieder der Stabsstelle durch jede einzelne Konzerngesellschaft würde eine unnötige Vielzahl von Lohnverrechnungen und daher einen, bezogen auf den ganzen Konzern, insgesamt unnötigen Verwaltungsaufwand hervorrufen (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 zweckmäßig und nicht ungewöhnlich ist (vgl. Doralt, RdW 2015, 61). In dieses Bild

fügt sich, dass auch das FA keine substantiierten Argumente gegen die Bildung einer Stabsstelle im Konzern geäußert hat und nur zu bedenken gegeben hat, dass man auch die Holding als Stabsstelle verwenden hätte können, sodass es der Gründung der OG nicht bedurft hätte (FA lt. NiS BFK MGmbH 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 die Stabsstelle im Bereich der Holding einzurichten (so das Vorbringen des Finanzamtes lt. NiS BFK MGmbH 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 Pkte 1 und 2) mit der OG einen Managementvertrag, auf Grund dessen die OG durch ihre Gesellschafter (die Strategen) alle Konzerngesellschaften, darunter auch die bf Tochter-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

Seit 1.1. 2010 bis jedenfalls einschließlich 31. Dezember 2012

97.136,67 € (291.410,01/3 €) im Jahr und durchschnittlich 8.094,72 € pro Monat (AP-Bericht 23.1.2014 betreffend 2010-2012); Die anderen Konzerngesellschaften zahlten damals Beträge in gleicher Größenordnung (NiS. 7.7.2016, Gesellschafter – Geschäftsführer).

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 von 2010-31.12.2011 und weiter bis 25.1.2015 die drei Strategen beteiligt:

34%erster Strategie

33 %.....dritter Strategie

33%.....zweiter Strategie

Ab 26.1.2015 – 6.9.2019 waren an der bf GmbH (siehe oben Pkt 2) beteiligt:

32,98%.....erster Strategie

32,01%.....zweiter Strategie

32,01%.....dritter Strategie

3%.....Klaus FG1

100 %.....Summe der Anteile

Alleiniger Geschäftsführer der bf GmbH war damals von 2010 bis 25.9.2011 der dritte Strategie, ab 26.9.2011 – 15.12.2016 der erste Strategie (siehe oben Pkt 2). Letzterer wurde ab 26.9.2011 – 31.7.2014 durch Klaus FG1 als Prokuristen und ab 1.8.2014 durch denselben Klaus FG1 als „Fremdgeschäftsführer“ (mit 3% untergeordnet Beteiligter ab 22.1.2015) unterstützt.

An der OG waren damals (1.1.2010-31.12.2011) beteiligt:

34%erster Strategie

33 %.....dritter Strategie

33%.....zweiter Strategie

Dies waren die Beteiligungen am Vermögen der OG. Die Gewinnbeteiligungen lauteten damals (1.1.2010-31.12.2011):

1/3.....erster Strategie

1/3.....zweiter Strategie

1/3.....dritter Strategie

Die Geschäfte der OG und die Tätigkeiten, die der OG zuzurechnen waren, wurden damals (1.1.2010-31.12.2011) durch diese drei Gesellschafter (= drei Strategen geführt.

Ab 1.1.2012 waren an der OG vermögens- und gewinnbeteiligt (Firmenbuchauszug OG):

50%....erster Strategie

50%....zweiter Strategie (Jahresabschlüsse OG 2011 und 2012).

Die Geschäfte der OG und die Tätigkeiten, die der OG zuzurechnen waren, wurden seit 1.1.2012 durch diese zwei Gesellschafter (= zwei Strategen 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 (lt. Schreiben der Steuerberaterin vom 22.9.2016), die Erschließung neuer Märkte der Bf und der anderen Konzerngesellschaften, das Treffen strategischer Entscheidungen , wie z.B der Erwerb anderer Unternehmen, die Unterstützung des organschaftlich bestellten Geschäftsführers der Bf, 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. Vorlageantrag vom 23.7.2018, S. 4 und 5 und lt. Angaben des Gesellschafter-Geschäftsführers in der mündlichen Verhandlung vom 2.6.2021 betreffend die BFK MGmbH, S. 11 und 12), all dies 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) der Tätigkeiten der OG-Gesellschafter (Strategen) 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 (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 und vom 1.6.2015).

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 Leasingnehmer unterfertigt worden sind (StB NiS BFK MGmbH 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 war damals jedenfalls vom 1.1. 2010-25.9.2011 auf Grund seiner organschaftlichen Bestellung der dritte Strategie als Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf berufen (Bestellungsebene). **Ab 26.9.2011** war der erste Strategie Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. Zur Wahrnehmung der Tätigkeiten auf Grund des Managementvertrages waren bis **31.12.2011** die drei Gesellschafter der OG (=drei Strategen) berufen. Der Managementvertrag mit der OG bewirkte somit, dass mehr Personen auf Grund des Managementvertrages tätig wurden, als auf Grund der organschaftlichen Bestellung durch die bf GmbH hätten tätig werden müssen. Dadurch wurde bewirkt, dass auch auf Grund des Managementvertrages der dritte Strategie und ab 26.9.2011 der erste Strategie die Geschäfte der Bf führte, was beide ohnedies schon auf Grund ihrer organschaftlichen Bestellung durch die Bf zu tun gehabt hätten, und dass sie dabei von den beiden anderen Strategen (zweiter und erster Strategie bis 25.9.2011; zweiter und dritter Strategie **ab 26.9.2011**) unterstützt wurden. Der Managementvertrag vergrößerte somit das Personal, das für die bf GmbH tätig werden musste. Somit bewirkte der Managementvertrag in Bezug auf die Anzahl der natürlichen Personen, die die Leistungen erbringen mussten, eine Änderung.

Da die OG die Tätigkeiten ihrer Gesellschafter, die diese auf Grund des Managementvertrages für die Bf und die übrigen Konzerngesellschaften leisteten, 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) tätig wurden. Wäre nicht die OG, sondern die Holding GmbH beauftragt worden (s.o. A.3.c. bb), 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 (siehe oben A.4.1.a cc mit dem Hinweis auf 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 die OG, vertreten durch die Strategen und nicht nur der dritte Strategie vom 1.1.2010 – 25.9.2011 und ab 26.9.2011 nicht nur der erste Strategie tätig geworden ist. 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 GmbH) und die daraus bezogenen Einkünfte ganz im Sinne der oben erwähnten allgemeinen Grundsätze persönlicher Zurechnung (siehe Pkt a.) und auch 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 FA sieht die OG im Zusammenhang mit der Erfüllung des Managementvertrages als reine Zahlstelle (FA NiS BFK MGmbH 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 den Konzerngesellschaften, u.a. auch der Bf, vertraglich (durch den Managementvertrag) verpflichtet hat, für die Konzerngesellschaften, u.a. auch die Bf, tätig zu werden und da die Zahlungen der Konzerngesellschaften, auch der Bf, an die OG auf Grund dieses Vertrages erfolgt sind. Es existiert somit ein Vertrag zwischen den Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, und der zwischengeschalteten Gesellschaft (OG), der tatsächlich durchgeführt 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.

d.) Die Einkünfte aus dem Managementvertrag sind daher (siehe oben Pkte 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 im zeitlichen und ursächlichen Zusammenhang mit einer tiefgreifenden organisatorischen Änderung der bisherigen betrieblichen Tätigkeit (Umbau des Betriebes einer GmbH in einen Konzern, bestehend aus 6 Gesellschaften mbH im Zeitraum 2004-2006 lt. Pkt 1) eine Stabsstelle für alle Konzerngesellschaften einrichten, die alle Konzerngesellschaften lenken, überwachen und unterstützen sollte; Daher haben sie im Jahr der Beendigung der ersten Phase der Umstrukturierung (2006) 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 Gesellschafter der OG beherrschten auch die Muttergesellschaft (Holding), weil sie die Anteilmehrheit in der Muttergesellschaft hielten (siehe oben A.3.a. und A.1.). 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 oder einem großen Betrieb 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, diese Stabsstelle im Bereich der seit 1991 bereits existierenden Holding GmbH (Muttergesellschaft) anzusiedeln, wie das FA vorgebracht hat (FA NiS BfK MGmbH 2.6.2021, S. 8, 12,13), kann in diesem Verfahren betreffend die bf. GmbH, eine Tochtergesellschaft, 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 Stabsstelle des Konzerns gedacht war. Deshalb wurde die OG beauftragt und bezahlt, um die gegenständlichen Lenkungsarbeiten für den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, wahrzunehmen.

Wäre die Holding als Stabsstelle 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 Stabsstelle 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, ebenso denkmöglicher 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 Stabsstelle für alle Konzerngesellschaften (siehe oben A.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. BFK MGmbH 2.6.2021, S. 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):

Würden die Zahlungen der Tochtergesellschaften, unter diesen auch die Bf, 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 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 in Bezug auf jedes Jahr für jeden Strategen für eine und dieselbe Tätigkeit [Lenkung des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften im Einvernehmen mit den (bis 31.12.2011)/dem anderen Strategen ab 1.1.2012] sechs Lohnverrechnungen mit je 6 Berechnungen des DB und DZ erforderlich wären.

6 Lohnverrechnungen wären deshalb erforderlich, weil es im Streitzeitraum 6 Konzerngesellschaften 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.

B.) Feststellungen, Rechtsfolgen in Bezug auf den Zeitraum 1.1.2012-31.12.2012

Zum Vergleich mit jenem oben erwähnten (Punkt A.) Sachverhalt änderte sich die Beteiligung der Strategen an der OG (Firmenbuchauszug OG; siehe oben Pkt A.3.a.) :

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

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

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

2.) Gründung der bf GmbH 2005

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

3.) Gründung OG 2006

a.) Gesellschafter der OG - Managementvertrag mit OG:

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

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

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

c.) Zweck der Gründung der OG, Zweck der Managementverträge mit der OG

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

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 (2006), 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.

So erhielt die OG von der Bf im Streitzeitraum 2010-**2012** durchschnittlich 97.136,67 € (291.410,01/3 €) im Jahr und durchschnittlich 8.094,72 € pro Monat (AP-Bericht 23.1.2014). Die anderen Konzerngesellschaften zahlten damals Beträge in gleicher Größenordnung (NiS. 7.7.2016, Gesellschafter – Geschäftsführer).

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 wie folgt mittelbar über die Holding beteiligt (siehe oben Pkt A.2.):

34%.....erster Strategie (1.1.2008-**25.1.2015**)

33%.....zweiter Strategie (1.1.2008-25.1.2015)

33%.....dritter Strategie (1.1.2008-25.1.2015)

Alleiniger Geschäftsführer der bf GmbH war damals der erste Strategie (siehe oben Pkt A. 2).

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

50%erster Strategie

50%.....zweiter Strategie

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

1/2.....erster Strategie

1/2.....zweiter Strategie

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

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

Auf die Ausführungen zu oben A.4.1.a.) wird verwiesen.

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

Zur Wahrnehmung der Geschäftsführungstätigkeiten in der Bf war damals auf Grund seiner organschaftlichen Bestellung der erste Strategie als Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf berufen (Bestellungsebene). Zur Wahrnehmung der Tätigkeiten auf Grund des Managementvertrages waren die zwei Gesellschafter der OG (die zwei Strategen) berufen. Der Managementvertrag mit der OG bewirkte somit, dass eine zusätzliche Person auf Grund des Managementvertrages tätig wurde, somit eine Person mehr, als auf Grund der organschaftlichen Bestellung als Geschäftsführer durch die bf GmbH hätte tätig werden müssen. Dadurch wurde erreicht, dass auch auf Grund des Managementvertrages der erste Strategie die Geschäfte der Bf führte, was er ohnedies schon auf Grund seiner organschaftlichen Bestellung durch die Bf zu tun gehabt hätte, und dass er dabei durch den zweiten Strategen unterstützt wurde. Der Managementvertrag vergrößerte somit das Personal, das für die bf GmbH als Geschäftsführer oder zur Unterstützung des organschaftlich bestellten Geschäftsführers tätig werden musste. Somit bewirkte der Managementvertrag in Bezug auf die Anzahl und Identität der natürlichen Personen, die Leistungen erbringen mussten, eine Änderung.

Da die OG die Tätigkeiten ihrer Gesellschafter, die diese auf Grund des Managementvertrages für die Bf und die übrigen Konzerngesellschaften leisteten, 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) 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 die OG, vertreten durch die beiden Strategen und nicht nur der erste Strategie als Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf, tätig geworden ist. 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 die daraus bezogenen Einkünfte ganz im Sinne der obigen Ausführungen über die allgemeinen Grundsätze persönlicher Zurechnung (Pkt a) und 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:

Auf die obigen Ausführungen zu A.4.1.c. wird verwiesen.

d.) Die Einkünfte aus dem Managementvertrag sind daher jedenfalls der OG und nicht den OG-Gesellschaftern zuzurechnen.

4.2. Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts?

Auf die obigen Feststellungen zu A.4.2. wird verwiesen.

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.

C.) Zulässigkeit der Revision

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

Im gegenständlichen Fall wurde in einem Konzern eine OG zwischen eine GmbH und deren Gesellschafter, die zum Teil 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 GmbH war ebenso wie andere Tochtergesellschaften die Tochter einer Holding-GmbH. Alle Konzerngesellschaften (Holding und Töchter) wurden durch dieselben zwei oder drei (je nach Streitzeitraum) Strategen (natürliche Personen) in Folge von Anteilsmehrheiten beherrscht. Diese Strategen waren die einzigen Geschäftsführer und einzigen Gesellschafter der Holding. In jeder Tochter war zumindest einer der Strategen auch Geschäftsführer. In der späteren Zeit des Streitzeitraums hatten die Töchter auch Fremdgeschäftsführer. Keiner der Strategen bezog ein Geschäftsführergehalt.

Diese Strategen gründeten eine OG, bestehend aus drei Strategen, von denen später einer aus der OG ausschied. 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 für die Beauftragung der OG durch alle Tochtergesellschaften konnte festgestellt werden (siehe für Details oben A.3.c.bb, A.2.): Dass ein Konzern im Nahbereich der Konzernspitze eine Stabsstelle einrichtet, die den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, lenkt, ist aus der Sicht des BFG bei wirtschaftlicher Betrachtung zweckmäßig und nicht ungewöhnlich. Dass die Mitglieder dieser Stabsstelle ihr Geld von einer zentralen Stelle erhalten, ist ebenso zweckmäßig und ebenso nicht ungewöhnlich. 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 OG anfällt, steuerlich anerkannt werden können, erscheint als durch die RSp des VwGH noch nicht hinreichend geklärt. Der VwGH hat in Fällen mit Zwischenschaltungen anderer Gesellschaften 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 von lohnabhängigen 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. Vergleichbare Gestaltungen in einem Konzern wurden bisher in der RSp noch nicht erörtert (vgl. VwGH 30.5.1990 , 86/13/0046; vgl. VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149; Doralt, RdW 2015, 61, Art. Nr. 67).

Klagenfurt am Wörthersee, am 20. Juli 2021