

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Rechtssache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Glatzhofer & Matschek Steuerberatungsgesellschaft mbH, Bahnhofstraße 45, 9020 Klagenfurt/Wörthersee, über die Beschwerde vom 31. März 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 23. Jänner 2014 betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2012 (Steuernummer ***BF1StNr1***) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 06.07.2021 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden - ersatzlos - aufgehoben.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien ist die Frage strittig, ob Vergütungen für Managementleistungen die die Bf. an eine zwischengeschaltete Personengesellschaft bezahlte, dieser oder – als „Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art“ iSd § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 - deren unbeschränkt haftenden Gesellschaftern zuzurechnen sind.

Im Zuge einer am Sitz der Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) im **Jahr 2014** durchgeführten Außenprüfung die Lohnsteuer 2008-2012 betreffend, wurde die Feststellung getroffen, dass Zahlungen aus einer Managementvereinbarung der Bf. an die OG (StrNr. xxxxxx; in der Folge kurz: OG) direkt den wesentlich beteiligten Gesellschaftern zuzurechnen seien; die zwischengeschaltete OG könne Marktchancen nicht selbst nutzen und verfüge über keinen eigenständigen, sich von den natürlichen Personen abhebenden geschäftlichen Betrieb. Die die Leistungen aus dem Managementvertrag erbringenden Gesellschafter seien in den betrieblichen Organismus der Bf. eingegliedert und gleichzeitig auch als deren Geschäftsführer

im Firmenbuch eingetragen, weshalb eine fremdunübliche Gestaltung gegeben sei. Es liege die Vermutung nahe, dass die Art der Verrechnung der strittigen Bezüge lediglich gewählt wurde, um eine Subsumtion unter § 22 Z 2 EStG 1988 zu vermeiden. Die Managementvergütungen seien somit den Lohnnebenkosten zu unterwerfen.

Die belangte Behörde schloss sich der Rechtsansicht der Betriebsprüfung an und erließ datierend mit **23.01.2014** den verfahrensgegenständlichen Bescheid, mit dem sowohl der Dienstgeberbeitrag als auch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag festgesetzt wurde.

Dagegen richtete sich die – nach Fristverlängerung - am **31.03.2014** erhobene Beschwerde der steuerlich vertretenen Bf.; darin wurde die Beurteilung als lohnabhängige Vergütungen als unrichtig moniert, dies im Wesentlichen mit der Begründung,

- als keine Eingliederung in den wirtschaftlichen Organismus vorläge,
- die OG über eigene Betriebsmittel verfüge,
- keinerlei Personenidentität zwischen den Geschäftsführern der operativen Gesellschaften und den Mitunternehmern der OG bestünde,
- vertragsrechtliche Gestaltungen mit sechs weiteren Unternehmungen bestünden und eine jederzeitige Tätigkeit am freien Markt möglich sei.

In einem wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Im Rahmen einer Einvernahme vor der belangten Behörde am **07.07.2016** beantwortete die Bf. diverse Fragen iZm der Managementvereinbarung bzw. der Zwischenschaltung der OG; im Schriftsatz vom **22.09.2016** führte sie zu den außersteuerlichen Gründen zusammengefasst aus, dass Anfang 2006 von den drei Gesellschaftern Überlegungen zur Entwicklung der Gruppe angestellt und dabei ins Auge gefasst wurde, dass kleine operative Einheiten, die unter dem gemeinsamen „Dach“ einer Holding (als Eigentümerin) firmieren, geschaffen werden sollten. Diese Überlegungen gingen auch dahin, dass die drei Eigentümer sich aus den operativen Geschäftsführungen weitestgehend zurückziehen wollten und nur mehr für laufende Beratungs- und Coachingtätigkeiten zur Verfügung stehen sollten. Dazu wurden in den neuen operativ gegründeten Töchterfirmen Fremdgeschäftsführer engagiert, die auch eine Beteiligung an den Unternehmungen erhielten. Die Eigentümer sollten nur mehr eine Kontroll- und Coachingfunktion ausüben, weshalb die OG gegründet wurde. Die Funktion der drei besagten Personen könnte man im weitesten Sinne als „Businesscoach“ beschreiben, die überwachen und bei Bedarf lenkend eingriffen. Von der laufenden operativen Geschäftsführung entfernten sich die Personen sodann immer weiter und widmen sich zunehmend strategischen Aufgaben.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom **04.07.2018** wurde die Beschwerden als unbegründet abgewiesen. Inhaltlich kam die belangte Behörde zu dem Schluss, dass die strittigen Zahlungen als Vergütungen iSd § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 zu qualifizieren und gemäß § 41 FLAG in die

Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und in weiterer Folge für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien: Die OG sei mit den gleichen Aufgaben beauftragt, die von den Geschäftsführern für die Bf. zu erbringen wären, wobei die ausführenden Personen ausschließlich eben diese waren. Durch die persönliche Leistungserbringung der Gesellschafter-Geschäftsführer wurde daher durch die Beauftragung der OG in der Gestaltung des Geschehensablaufes keine Änderung bewirkt. Für die belangte Behörde erschließe sich nicht, warum die Gesellschafter-Geschäftsführer die der OG übertragenen Aufgaben nicht auch unmittelbar als Geschäftsführer für die Bf. erbringen hätten können. Ein nachhaltiger Marktauftritt der OG sei mangels eigener Infrastruktur, eigener Arbeitnehmer und eigenem Siche anbieten am Markt nicht gegeben; nur die Geschäftsführer der Bf. hatten faktisch die Möglichkeit, die Marktchancen zu nutzen.

Am **23.07.2018** begehrte die Bf. die Vorlage der Beschwerden an das Verwaltungsgericht, dem die belangte Behörde am **16.12.2019** nachkam.

Am **06.07.2021** fand vor dem erkennenden Gericht eine mündliche Verhandlung statt, in deren Verlauf der Bf. einerseits die Möglichkeit eingeräumt wurde, zu den behaupteten außersteuerlichen Gründen weiter vorzubringen, bzw. die belangte Behörde aufgefordert wurde, darzulegen, aufgrund welcher Sachverhaltsannahmen, Beweise und rechtlichen Überlegungen im Beschwerdefall das Vorliegen eines Scheingeschäftes bzw. eines Missbrauchs angenommen worden sei. Nach dem Schluss der mündlichen Verhandlung erfolgte ein weiterer Schriftsatzwechsel zwischen den Verfahrensparteien.

2. Sachverhalt

Die Bf. ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom xx.xx.1999 errichtete und im österreichischen Firmenbuch unter der FN xxxxxx eingetragene Kapitalgesellschaft mit dem Sitz in der politischen Gemeinde Ort in Kärnten und der Geschäftsanschrift „Adresse“; ihr Geschäftszweig ist das Baumanagement. In den Streitjahren wurde ihr Stammkapital einerseits von Herr A (geb. xx) zu 26 % und andererseits von der Firma A (FN xxxxxx) zu 74 % gehalten. Als ihre handelsrechtlichen Geschäftsführer agieren seit xx.xx.1999 Herr A einerseits bzw. seit xx.2016 XY (geb. xx) andererseits.

Die Firma A ihrerseits wurde mit Gesellschaftsvertrag vom xx.xx.1991 gegründet. An ihr sind Herr B (geb. xx) zu ca. 34 %, Herr A (geb. xx) zu ca. 33 % und Herr C (geb. xx) zu ca. 33 % beteiligt; Herr B und Herr A fungierten im Beschwerdezeitraum weiters als deren handelsrechtliche Geschäftsführer. Ihr Sitz liegt ebenfalls in der politischen Gemeinde Ort in Kärnten, sie hat - wie die Bf. - als Geschäftsanschrift jene in Adresse. Der Unternehmensgegenstand der Mehrheitsgesellschafterin umfasst gemäß dem Gesellschafterbeschluss vom xx.xx.2006 auch die Ausübung der Holdingtätigkeit hinsichtlich der den Gesellschaftern gehörigen Unternehmen und Beteiligungen, die die Gesellschaft zu

diesem Zweck erworben hat bzw. ihr zu diesem Zweck übertragen werden (Protokoll vom xx.xx.2006 Tagesordnungspunkt 2).

Die Bf. wurde im Veranlagungsjahr 2012 als weiteres Unternehmen in die bereits seit 2008 bestehende Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988 aufgenommen; weitere Gruppenmitglieder waren neben der Bf., die Firma B (FN xxxxxx), die Firma C (FN xxxxxx), die Firma D (FN xxxxxx), die Firma E (FN xxxxxx) und die Firma F (FN xxxxxx). Als deren Gruppenträgerin fungierte die Firma A. Die beiden zuletzt bekannt gegebenen Umsatzerlöse der Firma D überschritten jeweils mehr als 10 Millionen Euro.

Mit Gesellschaftsvertrag vom xx.xx.2006 wurde die OG (nunmehr OG; LG Klagenfurt zu FN 278781y) (erneut) mit dem Sitz in der politischen Gemeinde Ort und der Adresse in Adresse von Herr B (geb. xx; Beteiligung am Vermögen: 34 %), Herr C (geb. xx; Beteiligung am Vermögen: 33 %) und Herr A (geb. xx; Beteiligung am Vermögen: 33 %) je als unbeschränkt haftende Gesellschafter errichtet. Herr C schied in der Folge per xx.xx.2012 als unbeschränkt haftender Gesellschafter aus, welche Funktion er jedoch per xx.xx.2016 wieder aufnahm. Nach § 2 des Gesellschaftsvertrages besteht der Unternehmensgegenstand in

1. der Unternehmensberatungstätigkeit und Geschäftsführungstätigkeit in Unternehmungen, insbesondere in Bauunternehmungen und jenen des Baunebengewerbes,
2. der Beteiligung an Unternehmen, deren Betriebsgegenstand dem dieses Unternehmens ähnlich ist bzw. zur Förderung der Geschäftstätigkeit geeignet ist und
3. allen Maßnahmen, die zur Erreichung der oben angeführten Gesellschaftszwecke dienen.

Die OG, die in den Streitjahren keine Dienstnehmer beschäftigte, leaste einerseits drei Kraftfahrzeuge im eigenen Namen und auf eigene Rechnung und hielt andererseits Wertpapiere in ihrem Betriebsvermögen. Die für die Gesellschafter anfallenden Beiträge zur Sozialversicherungen, sowie der Aufwand für die Fahrzeuge wurden ebenfalls von der OG getragen. Sie verfügte über keine Gewerbeberechtigung.

Zu einem nicht mehr genau feststellbaren Zeitpunkt im Jahr 2012 schloss die OG mit der Bf. einen als „Managementvereinbarung“ bezeichneten Vertrag ab; demnach wurde die OG als Auftragnehmerin verpflichtet, *„sämtliche Aktivitäten in der Unterstützung der laufenden Geschäftsführung, insbesondere auch die strategische Beratung zum Aufbau von neuen Geschäftsfeldern, die Unterstützung in der Auftragsakquisition, dem laufenden Controlling sowie der laufenden Baustellenabwicklung und der Personalrekrutierung und Personalführung“* für die Bf. als Auftraggeberin zu erbringen. Die Abwicklung dieser Aktivitäten habe - so die vertragliche Vereinbarung weiter - durch die Gesellschafter der OG selbst bzw. in deren

Abwesenheit durch Personen zu erfolgen, die entsprechende Kenntnisse aufweisen, um die vertraglich zugesicherte Unterstützung der Geschäftsführer umsetzen zu können. Die Koordination mit dem operativen Geschäftsführer betreffend der Tätigkeitsaufteilung ist laufend vorzunehmen, Überschneidungen in den Tätigkeitsbereichen sind tunlichst zu vermeiden. Für die Leistungserbringung wurde ein pauschales Zeitkontingent von monatlich 60 Stunden festgesetzt und ein beiderseits angemessenes monatliches Entgelt inklusive aller Nebenkosten in Höhe von pauschal Euro xxx (zzgl. USt) vereinbart. Betriebsmittel, die für die Auftragsabwicklung erforderlich sind, insbesondere Kfz-Aufwendungen sind – vereinbarungskonform - durch die OG zu tragen. Mit Wirksamkeit zum 01.01.2014 erfuhr der Managementvertrag eine Änderung dergestalt, als nunmehr die Leistung eines jährlichen Entgelts in Höhe von Euro xxxxxx zzgl. 0,25 % vom erzielten Umsatz laut Bilanz, zahlbar in monatlichen Akonti von Euro xxx (zzgl. USt), vereinbart wurde (vgl. Managementvertrag vom 01.06.2015).

Tatsächlich brachte die Bf. an die OG vom Konto mit der Bezeichnung „Geschäftsführungskosten OG “ im Jahr 2012 € xxxxxx zur Anweisung.

Es kann nicht festgestellt werden, ob Herr A vor Abschluss der strittigen Managementvereinbarungen ein Entgelt für seine Tätigkeit erhielt. Ab dem Zeitpunkt des Abschlusses des verfahrensgegenständlichen Vertrages nahmen die Gesellschafter der OG die vereinbarten Leistungen wahr. Dafür erhielten sie kein gesondertes Entgelt, sondern partizipierten am Gewinn der OG, der ordnungsgemäß versteuert wurde.

Es kann nicht festgestellt werden, dass die Managementverträge nur zum Schein abgeschlossen wurden.

Die OG erzielte in den Streitjahren weitere Umsätze aus der Erbringung von Managementleistungen der Firma A (FN xxxxxx), der Firma B (FN xxxxxx), der Firma C (FN xxxxxx), der Firma D (FN xxxxxx), und der Firma E (FN xxxxxx) gegenüber, auf Basis – mit Ausnahme der Entlohnung - inhaltsgleicher Managementvereinbarungen.

Die tatsächlich auf Basis der Managementvereinbarungen erbrachten Leistungen, die die Gesellschafter der OG in deren Namen für die einzelnen Gesellschaften der Gruppe (in der Folge auch Konzern genannt) erbrachten, bestanden im Wesentlichen in Lenkungsaufgaben (Lenkung, Überwachung, Unterstützung und auch Beratung). Die dabei von den jeweiligen Gesellschaftern der OG in concreto erbrachten Tätigkeiten können jedoch nicht klar voneinander abgegrenzt werden: Wann sohin, welcher Gesellschafter für welche bestimmte Gesellschaft des Konzerns in welchem zeitlichen Umfang im Rahmen der strittigen Vereinbarung tätig wurde, kann nicht festgestellt werden. Fest steht hingegen, dass diese Leistungen erbracht wurden und fließend ineinander übergingen. Der Zweck der Zwischenschaltung der OG bestand ua darin,

- ☐ die Konzerngesellschaften einheitlich zu lenken, zu überwachen und zu unterstützen,
- ☐ den Gesellschaftern der OG die Möglichkeit zu geben, sich schrittweise aus dem operativen Geschäft der Konzernmitglieder zurückzuziehen um sich auf die bloße Strategientätigkeit zu fokussieren und
- ☐ den Fortbestand des Konzerns im Falle des Austritts der Strategen aus dem operativen Geschäft zu sichern.

3. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt basiert auf den einerseits ohnedies in Klammer genannten Beweismitteln sowie auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zur Errichtung, dem Sitz, dem Unternehmenszweck sowie der Beteiligungs-, und Vertretungsverhältnisse der Bf., die Firma A sowie die OG betreffend basieren auf dem offenen Firmenbuch unter Berücksichtigung der dort hinterlegten historischen Daten bzw. – zitierten – Urkunden.

Dass die Bf. Teil einer Unternehmensgruppe mit den genannten weiteren Gruppenmitgliedern bzw. der Firma A als Gruppenträgerin ist, ergibt eine Einschau des Gerichtes in den elektronischen Veranlagungsakt.

Der festgestellte Inhalt des Gesellschaftsvertrages der OG geht aus der im Akt erliegenden Vertragskopie hervor.

Das Betriebsvermögen der OG geht einerseits aus dem vorgelegten Anlagenverzeichnis hervor und wurde andererseits von der belangten Behörde nicht substantiell bestritten. Die Leistung der Sozialversicherungsbeiträge bzw. des KFZ-Aufwandes durch die OG wurde durch Vorlage der Einnahmen-Ausgabenrechnungen unter Beweis gestellt.

Dass zwischen der Bf. und der OG ein Managementvertrag mit den festgestellten Konditionen abgeschlossen wurde ist unstrittig; wie die Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung nachvollziehbar darlegte, erfolgte der Abschluss der Erstvereinbarung nicht – wie von der belangten Behörde angenommen – im Jahr 2006, sondern erst im Zuge der „Reaktivierung“ der Bf. 2012. Dass die Verträge nicht unterfertigt wurden, wie die belangte Behörde in der mündlichen Verhandlung vorbringt, deckt sich nicht mit dem Akteninhalt. Die dafür bezahlten Beträge wurden dem im Akt erliegenden Kontenauszug bzw. dem Bericht vom 23.01.2014 entnommen; selbiges gilt für die Bezeichnung der Konten als „Geschäftsführungskosten OG“.

Ob die Bf. vor Abschluss der strittigen Vereinbarungen ein Entgelt für die Geschäftsführungstätigkeiten ausbezahlte, konnte hingegen nicht festgestellt werden:

Einerseits geht aus dem von der belangten Behörde im Parallelverfahren in der mündlichen Verhandlung vom 04.08.2021 vorgelegten Auszug aus dem Veranlagungsakt des GF-Gesellschafters Herr A (Blg. III zum VH-Protokoll zu RV/4100101/2018 und RV/4100783/2019) nicht hervor, von welcher Gesellschaft Geschäftsführerbezüge geflossen sein sollten (was im Übrigen auch nicht durch eine Einsicht des Gerichtes in den elektronischen Akt verifiziert werden konnte); andererseits ist es unerheblich, ob derartige Vergütungen im Vorfeld geflossen sind: Unstrittig stand ab dem Jahr 2006 die Neustrukturierung des Konzerns im Mittelpunkt; die Eigentümer waren sohin bestrebt, das Gesamtunternehmen „auf neue Füße zu stellen“; wie sohin in der Vergangenheit iBa die Entlohnung der Geschäftsführer agiert wurde, ist irrelevant. Schließlich ergab das Beweisverfahren auch keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass in der Vergangenheit derartige Bezüge zugeflossen wären.

Unstrittig ist zwischen den Verfahrensparteien, dass die Gesellschafter der OG für die Wahrnehmung der Managementaufgaben keine Vergütungen erhielten, sondern am Gewinn der OG partizipierten; dies deckt sich einerseits mit dem Ergebnis der Betriebsprüfung und andererseits mit dem elektronischen Veranlagungsakt der OG. Die Versteuerung geht ebenso aus den diesbezüglichen Veranlagungsakten hervor, in die das erkennende Gericht Einsicht nahm.

Dass ein Scheingeschäft vorgelegen wäre – eine auf Sachverhaltsebene zu klärende Tatfrage -, hat das Beweisverfahren nicht ergeben: Von den vertraglichen Regelungen der Managementvereinbarung wurde nicht derart abgewichen, dass eine solche Annahme gerechtfertigt wäre: Lenkungs-, Überwachungs-, Beratungs- und Unterstützungsleistungen wurden ja – was nicht einmal die belangte Behörde substantiell bestritten hätte – unzweifelhaft erbracht. Dass Feststellungen dazu, wer, wann in welchem Umfang für die Bf. tätig wurde nicht getroffen werden konnten, vermag an dieser Beweiswürdigung nichts zu ändern: Nach Ansicht des Gerichtes zeichnet sich eine Strategentätigkeit im Konzern - wie die verfahrensgegenständliche – gerade dadurch aus, dass gleichzeitig auch für mehrere Unternehmen Leistungen erbracht werden müssen, um eben einen firmenübergreifenden Effekt erreichen zu können. Wie GF Herr A im Zuge der mündlichen Verhandlung dazu anmerkte, habe er bei seiner Tätigkeit iZm der Managementvereinbarung einzig den „Konzern-Hut“ getragen. Man mag nun – wie die belangten Behörde - den Gesellschaftern Nachlässigkeit im Zusammenhang mit der Leistungsaufzeichnung unterstellen; aus der Sicht eines wirtschaftlich denkenden und handelnden Unternehmers hingegen, ist diese Saumsal verständlich, wie Herr A plakativ ausdrückte (VH-Protokoll, S. 3): *„.....wir haben Managementleistungen für die gesamte Gruppe erbracht, da kann ich ja nicht mit der Stoppuhr dastehen und mitstoppen für welche GmbH ich konkret wie viel geleistet habe.“* Für welches Unternehmen in welchem Umfang Leistungen erbracht wurden kann nach Ansicht des Gerichtes wohl auch dahingestellt bleiben, da aus wirtschaftlicher Sicht jede Handlung der Strategen am Ende des Tages jedem Konzernmitglied – zumindest mittelbar –

zugutegekommen sein wird. Schließlich wird man den Strategen unterstellen können, jede Entscheidung unter Berücksichtigung aller Firmeninteressen getroffen zu haben.

Die Feststellungen zu den weiteren bestehenden Managementvereinbarungen in der Gruppe basieren auf den diesbezüglichen Angaben der Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung, die sich mit den beim BFG behängenden weiteren Verfahren der übrigen Konzernmitglieder (mit Ausnahme der Firma F) decken. Dass mit der Firma F – als Teil des Konzerns – keine Vereinbarung bestand, konnte die Bf. im Zuge der mündlichen Verhandlung plausibel darlegen: Sie war in den Streitjahren schlichtweg nicht operativ tätig.

Die festgestellte Leistungserbringung geht aus den Ausführungen des GF Herr A hervor, der auf Frage des Gerichtes in der Verhandlung glaubwürdig und nachvollziehbar den Arbeitsablauf und die Aufteilung darlegte. So erfolgte etwa einerseits eine geographische Aufteilung der Tätigkeiten in den Wiener und den Kärntner Raum; andererseits kamen die Strategen jenen Aufgaben nach, die ihrem Naturell am ehesten entsprachen. Schließlich ist an dieser Stelle festzuhalten, dass auch die belangte Behörde ganz offensichtlich von einer Leistungserbringung durch die Strategen ausgeht, unterwirft sie die strittigen Zahlungen ja den Lohnnebenkosten. Dass der Mangel im Bereich der Aufzeichnungen für das Gericht nachvollziehbar ist, wurde bereits oben dargelegt.

Ebenso nachvollziehbar waren die Angaben der Bf. in Bezug auf die außersteuerlichen Gründe: Eingangs ist festzuhalten, dass das Beweisverfahren vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung beherrscht wird (§ 167 BAO). Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Randordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (*Ritz*, BAO- Kommentar, Tz.2 zu § 166, Tz. 6 und 8 zu § 167 mwN). All diese Prämissen vorausgeschickt, bestand aufgrund des durchgeführten Beweisverfahrens keinerlei Veranlassung, an den diesbezüglichen Ausführungen der Bf. zu zweifeln: Herr A schilderte sein enormes Arbeitspensum vor der Umstrukturierungsphase in einen Konzern (vgl. dazu VH Protokoll, S. 5, wonach er wörtlich „herumgeflogen [sei], wie ein Deppeter“). Der Abschluss der Managementvereinbarung ist zweifellos im zeitlichen Kontext zur Konzernbildung zu sehen, die – wie eine Einschau in den elektronischen Veranlagungsakt zeigt – auch in der Gründung einer Gruppe nach § 9 KStG 1988 in den Jahren 2008 bis 2012 ihren Niederschlag fand. Auch hat die Bf. einen Fremdgeschäftsführer – korrespondierend mit dem Vorgehen in den anderen Töchtergesellschaften - ab 2016 angestellt; in den Streitjahren wurde die operative Geschäftsführungstätigkeit in stetig zunehmendem Ausmaß bereits von diesem ausgeübt.

4. Rechtliche Beurteilung

1. Zuständigkeit

Gemäß § 323 b Abs. 1 BAO idF BGBl. I 2020/99 treten das Finanzamt Österreich und das Finanzamt für Großbetriebe für ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereich am 01.01.2021 an die Stelle des jeweils am 31.12.2020 zuständig gewesenen Finanzamtes. Gemäß Abs. 2 leg. cit. werden die am 31.12.2020 bei einem Finanzamt anhängigen Verfahren von der jeweils am 01.01.2021 zuständigen Abgabenbehörde in dem zu diesem Zeitpunkt befindlichen Verfahrensstand fortgeführt. Nach den Erläuternden Bemerkungen zum Initiativantrag treten die neu gegründeten Abgabenbehörden in die *Gesamtrechtsnachfolge* ihrer jeweiligen Vorgängerämter als Abgabenbehörden ein (985/A vom 03.07.2019, S. 80).

Dies vorausgeschickt gilt sohin zu klären, ob im nunmehrigen Beschwerdeverfahren das Finanzamt Österreich oder aber das Finanzamt für Großbetriebe belangte Behörde ist: Das Finanzamt Österreich und das Finanzamt für Großbetriebe sind nach der Lehre nunmehr für die Erledigung der zum 31.12.2020 anhängigen Verfahren (Prüfungen, offene Beschwerdeverfahren, etc.) in ihrem jeweiligen Zuständigkeitsbereich zuständig. Das gilt wohl auch für Verfahren, die am 31.12.2020 beim BFG anhängig waren (*Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren³, § 323b Anm. 2). Die verfahrensgegenständlichen Bescheide wurden vom Finanzamt St. Veit Wolfsberg erlassen; das Finanzamt St. Veit Wolfsberg war am 31.12.2020 – zu welchem Zeitpunkt die Beschwerden bereits dem BFG zur Entscheidung vorgelegt waren - zuständig. Somit ist in einem nächsten Schritt zu prüfen, in wessen Zuständigkeitsbereich die Beschwerdesache ab dem 01.01.2021 fällt. Dabei ist § 61 Abs. 1 Z. 9 BAO idF BGBl. I 2020/99 einschlägig, wonach das Finanzamt für Großbetriebe für die Erhebung der verfahrensgegenständlichen Abgaben für Abgabepflichtige, die Teil einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988 sind, zuständig ist, wenn ua die beiden zuletzt bekannt gegebenen Umsatzerlöse eines Gruppenmitgliedes jeweils mehr als € 10 Millionen überschritten haben. Festgestelltmaßen erklärte das Gruppenmitglied Firma D derartige Umsätze, weshalb die Zuständigkeit des Finanzamtes für Großbetriebe zu bejahen ist.

An dieser Rechtsauffassung vermag auch die Bestimmung des § 59 BAO nichts zu ändern: Demnach berührt die Übertragung oder der Übergang der Zuständigkeit von einem Finanzamt auf ein anderes die Zuständigkeit des bisher zuständig gewesenen Finanzamtes im Beschwerdeverfahren betreffend der von diesem erlassenen Bescheide nicht. Die Schaffung eines Finanzamtes Österreichs einerseits bzw. des Finanzamtes für Großbetriebe andererseits als Folge der Modernisierung der Finanzverwaltung stellen jedoch weder einen Fall der Übertragung der Zuständigkeit gemäß § 57 BAO, noch einen solchen des Überganges der Zuständigkeit nach § 58 BAO dar. Schließlich hörte die bescheiderlassende Behörde, das Finanzamt St. Veit Wolfsberg, am 31.12.2020, 24 Uhr, auf zu existieren, weshalb auch kein „bisher zuständig gewesenes Finanzamt“ im Sinne der leg.cit. existiert.

Insgesamt ist sohin festzuhalten, dass Partei des Verfahrens nunmehr das Finanzamt für Großbetriebe ist, deren Bezeichnung somit im Spruch entsprechend richtig zu stellen war.

2. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach Abs. 2 leg. cit. sind Dienstnehmer ua Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988. Schließlich normiert § 41 Abs. 3 FLAG 1967, dass der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 leg cit genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage); Arbeitslöhne sind ua Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet in § 122 Abs 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 idF BGBl I 153/2001 seine rechtliche Grundlage.

All diese Rechtsgrundlagen vorausgeschickt ist eingangs dem Vorbringen der Bf., wonach keine „geschäftsführungsrelevanten Tätigkeiten“ Inhalt der hier maßgeblichen Vereinbarungen gewesen sein sollten, die einschlägige zivilgerichtliche Judikatur entgegen zu halten: Demnach stellt die Überwachung und Beeinflussung von nachgeordneten Unternehmen – wie die hier verfahrensgegenständlichen Managementaufgaben - eine Geschäftsführungstätigkeit dar (so etwa OGH 25.11.2020, 6 Ob 209/20h; *Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG² § 95 Rz 35), welcher Umstand den nachfolgenden Ausführungen zugrunde zu legen ist.

Zur hier entscheidungswesentlichen Rechtsfrage der steuerlichen Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Gesellschaften ist vorerst auf die ratio decidendi des Erkenntnisses des VwGH vom 25.6.2008, 2008/15/0014, zu verweisen, wonach die Drittanstellung eines Geschäftsführers grundsätzlich steuerwirksam sein kann, da nach herrschender Lehre und Rechtsprechung die gesellschaftsrechtliche Bestellung einer natürlichen Person zum Geschäftsführer von deren dienstrechtlichen Anstellung zu unterscheiden ist.

In den Folgeentscheidungen des Höchstgerichtes ging es vorwiegend um die Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften; in vereinzelten Fällen bildeten jedoch auch Personengesellschaften den Verfahrensgegenstand (vgl. insbesondere VwGH 28.5.2009, 2006/15/0360; 28.3.2012, 2009/08/0010; 24.9.2014, 2011/13/0092).

Im Erkenntnis vom 4.9.2014, 2011/15/0149, hat das Höchstgericht zum Fall der Zwischenschaltung einer GmbH ausgesprochen, dass die Drittanstellung eines Geschäftsführers steuerlich wirksam sein könne, wenn sie ernsthaft gewollt sei und dementsprechend

durchgeführt werde. Da die steuerliche Betrachtung – so das Gericht darin weiter - die Trennung zwischen der Gesellschafts-, und Geschäftsführersphäre erfordere, gelte dies auch, wenn der Geschäftsführer alleiniger Gesellschafter der gestellenden Kapitalgesellschaft sei, außer die Zwischenschaltung erfolge nur zur Umgehung der sonst anfallenden lohnabhängigen Abgaben. Dass in den damals strittigen Consulting- und Managementverträgen festgelegt war, welche Personen als Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen sind, wertete der VwGH ebenso als Indiz für das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung iSd § 22 BAO bzw eines Scheingeschäfts gemäß § 23 leg. cit., wie den Umstand, dass wegen der Personalstruktur der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften andere Personen für den Einsatz als Geschäftsführer gar nicht zur Verfügung gestanden wären. Klar stellte der VwGH darin aber auch, dass eine Verpflichtung der belangten Behörde bestehe, das Berufungsvorbringen, insbesondere hinsichtlich der ins Treffen geführten außersteuerlichen Gründe, in seiner Gesamtheit zu würdigen, welcher Umstand letztlich zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften führte.

Nach dem Erkenntnis vom 24.9.2014, 2011/13/0092 kann es auch bei der Zwischenschaltung einer Personengesellschaft zur Zurechnung der Vergütungen an die dahinterstehende(n) natürliche(n) Personen kommen; die Besonderheit dieses Falles lag im Fehlen konkreter Behauptungen über die Vereinbarungen, auf deren Grundlage das Entgelt für die Tätigkeit des Geschäftsführers nicht nur von der KG verrechnet, sondern auch ihr und nicht dem Geschäftsführer selbst geschuldet wurde. Über das Zustandekommen und den Inhalt der Vertragsbeziehungen im behaupteten Dreiecksverhältnis wurden keine Urkunden vorgelegt, und das Vorbringen darüber erschöpfte sich im Verwaltungsverfahren in der Behauptung, das Entgelt werde "von der" KG, in der der Geschäftsführer seine sonst nicht weiter umschriebenen Aktivitäten bündle, "verrechnet". Es fehle - so der VwGH darin resumierend -an einem Vorbringen, dem entnehmbar wäre, dass und inwiefern sich die Einbindung der KG in die Verhältnisse zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Geschäftsführer nicht in der Ausstellung von Rechnungen erschöpfte, sodass die KG nicht nur als „Zahlstelle“ diene.

Der soeben dargestellten Rechtsprechung des Höchstgerichtes ist somit für den hier zu entscheidenden Fall zu entnehmen, dass zunächst zu hinterfragen ist, ob zwischen der zwischengeschalteten Gesellschaft und jener Gesellschaft, für die die natürlichen Personen die vertraglichen Tätigkeiten ausüben sollen, eine klare, nach außen in Erscheinung tretende Vereinbarung über die zu erbringenden Leistungen besteht. Fehlt es an einer solchen Vereinbarung und kommt der zwischengeschalteten Gesellschaft lediglich eine Verrechnungs- und Zahlstellenfunktion zu, erfolgt die Zurechnung der Entgelte schon aus diesem Grund an die natürliche Person, ohne dass es einer Prüfung im Lichte der Bestimmungen der §§ 22 und 23 BAO (Missbrauch, Scheingeschäft) bedarf (vgl etwa auch *Marschner/Renner*, SWK 2014, 1527 [1529]; dies, GES 2015, 38 [39]; *Gruber/Vondrak*, ecolex 2015, 237 [238]). Liegt aber eine entsprechende Vereinbarung vor, so ist eine Zurechnung an den Geschäftsführer de facto nur mehr im Fall des Vorliegens von Missbrauch oder eines Scheingeschäftes möglich (BFG

7.10.2015 RV/7102649/2013), wobei sowohl Missbrauchshandlung als auch Missbrauchsabsicht von der Behörde nachzuweisen sind (VwGH 29.11.1988, 88/14/0184).

Wendet man nunmehr all diese gesetzlichen und judikativen Vorgaben auf den gegenständlichen Fall an, so ist in einem ersten Schritt unstrittig festzuhalten, dass schriftliche Vereinbarungen über den Leistungsgegenstand bestanden. Der OG kam auch keinesfalls lediglich die Funktion einer Verrechnungs- und Zahlstelle zu: So trat sie nach außen hin in Erscheinung, da etwa die Leasingverträge der auf ihren Namen zugelassenen Kraftfahrzeuge – die den Strategen bei der Vertragserfüllung zur Verfügung standen – durch die OG als Leasingnehmerin unterfertigt worden waren. Auch die anfallenden Sozialversicherungsbeiträge trug die OG. Diese Umstände indizieren vorerst die Zurechnung der Einkünfte an die OG (VwGH 04.03.1986, 85/14/0133; 01.03.1977, 42/75, 06.11.1964, 2151/63). Somit ist der Sachverhalt in einem zweiten Schritt einer Prüfung im Lichte der Bestimmungen der §§ 22 und 23 BAO zu unterziehen. Dabei kommt der Frage, ob ein Scheingeschäft iSd § 23 Abs. 1 BAO vorliegt (als auf der Sachverhaltsebene zu klärende Tatfrage; vgl. zB VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0044), gegenüber einer (rechtlichen) Beurteilung nach Maßgabe des § 22 BAO ein logischer Vorrang zu (vgl. dazu insb *Leitner*, ÖStZ 2014, 591 [595]; ders, SWK 2012, 75 [80], mit zahlreichen Hinweisen auf die Rsp des VwGH).

a. Scheingeschäft iSd § 23 BAO

Gemäß § 23 Abs. 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Ein Scheingeschäft (§ 916 ABGB) liegt vor, wenn sich die Parteien dahingehend geeinigt haben, dass das offen geschlossene Geschäft nicht oder nicht so gelten soll, wie die Erklärungen lauten, wenn also die Parteien einverständlich nur den äußeren Schein des Abschlusses eines Rechtsgeschäftes mit bestimmtem Inhalt hervorriefen, dagegen die mit dem betreffenden Rechtsgeschäft verbundenen Rechtsfolgen nicht oder nicht so wie vertraglich vereinbart eintreten lassen wollen (vgl etwa VwGH 23.3.2000, 97/15/0009; VwGH 21.9.2006, 2004/15/0080; VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0044). Ob ein Scheingeschäft vorliegt, ist eine Tatsachen-, nicht Rechtsfrage (vgl zB VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0044).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 4.9.2014, 2011/15/0149, zum Ausdruck gebracht hat, ist der Umstand, dass in der Vereinbarung festgelegt ist, welche Personen als Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen sind, ebenso als Indiz für das Vorliegen eines Scheingeschäftes zu werten wie der Umstand, dass wegen der Personalstruktur der zwischengeschalteten Gesellschaft andere Personen für den Einsatz als Geschäftsführer gar nicht zur Verfügung gestanden wären. Beides trifft im vorliegenden Fall zu: In der Managementvereinbarung werden jene Personen unzweifelhaft definiert, die der Bf. für

Zwecke der Geschäftsführung zur Verfügung zu stellen sind, nämlich die Gesellschafter der OG. Zwar wird eine entsprechende Vertretungsregelung für den Fall der Abwesenheit dieser Personen vorgesehen, aufgrund der Personalstruktur der OG wären andere Personen für die Leistungserbringung jedoch gar nicht in Betracht gekommen. Dass hingegen der wahre Wille der Parteien auf eine Tätigkeit der Gesellschafter der OG bei der Bf. gerichtet gewesen wäre, hat die Abgabenbehörde weder dargelegt, noch gab es dafür Anhaltspunkte. Auch das vor dem erkennenden Gericht durchgeführte Beweisverfahren hat keinerlei Indizien, die in diese Richtung deuten würden, hervorgebracht. Im Hinblick auf die für die Annahme eines Scheingeschäfts entscheidende Divergenz zwischen Erklärtem und Rechtsfolgenwillen kann bei dieser Beweislage den Ausführungen der Bf. zur ernsthaft gewollten und auch durchgeführten Tätigkeit nicht entgegengetreten werden. Sind die vertraglichen Abmachungen von den Vertragsparteien – wie hier – gewollt, dann liegt kein Scheingeschäft vor (VwGH 05.04.1989, 85/13/0086; BFG 12.02.2015 RV/5101451/2014; so auch *Leitner*, ÖStZ 2014, 591 [594]).

b. Missbrauch iSd § 22 BAO

Vor diesem Hintergrund scheint auch der VwGH der Missbrauchsprüfung besonderes Gewicht beizumessen. Demnach ist unter einem Missbrauch iSd § 22 BAO im Allgemeinen eine rechtliche Gestaltung zu verstehen, *"die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet"*. Dabei ist zu prüfen, *"ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre"* (VwGH 22.9.2005, 2001/14/0188; 18.10.2006, 2003/13/0031; 20.5.2010, 2006/15/0005; 31.3.2011, 2008/15/0115; 5.4.2011, 2010/16/0168; 26.4.2012, 2009/15/0220).

Für eine missbräuchliche, ausschließlich auf die Vermeidung lohnabhängiger Abgaben abzielende Gestaltung sprechen im vorliegenden Fall insbesondere folgende Umstände: In der Managementvereinbarung werden – wie bereits oben dargestellt – jene Personen unzweifelhaft definiert, die der Bf. zur Vertragserfüllung zur Verfügung zu stellen sind, nämlich die Gesellschafter der OG (dies als Indiz für eine missbräuchliche Gestaltung wertend VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149). Letztere wurde nur wenige Tage vor Unterfertigung der (Erst-) Managementvereinbarung gegründet. Es bestand somit Personenidentität zwischen jenen Personen, die für die OG entscheidungsbefugt waren, und jenen, die der Bf. gegenüber de facto die vereinbarten Leistungen zu erbringen hatten. Herr A war überdies bereits vor Abschluss der verfahrensgegenständlichen Regelung mit der Geschäftsführung der Bf. befasst.

Ein Missbrauch ist jedoch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auszuschließen, wenn für eine – wenn auch ungewöhnliche – Gestaltung beachtliche außersteuerliche Gründe angeführt werden können (vgl. zB VwGH 25.9.2002, 97/13/0175; VwGH 30.4.2003, 97/13/0130; VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074; VwGH 22.9.2005,

2001/14/0188; VwGH 20.5.2010, 2006/15/0005). Dabei ist es Sache des Abgabepflichtigen, die außersteuerlichen Gründe darzutun (*Ritz*, BAO⁵, § 22 Tz 1 ff).

In diesem Zusammenhang ist auf die Verantwortung der Bf. zu verweisen, wonach die Zwischenschaltung im Zusammenhang mit der Neustrukturierung der Firmengruppe zu sehen ist: Im Jahr 2006 wurde von den drei „Eigentümern“ die Entscheidung getroffen, innerhalb der Gruppe kleine operative Einheiten zu schaffen, die unter dem gemeinsamen Dach einer Holding als Eigentümerin firmieren sollten. Die Schaffung dieser kleinen Einheiten sei im Bereich des Baugewerbes zu präferieren, da dadurch unter anderem die Eigenverantwortlichkeit der dort tätigen Geschäftsführung und somit auch die Ergebnisverantwortlichkeit geschaffen werden könne. Die OG sollte dabei als strategische Stabsstelle fungieren, mit dem langfristigen Ziel, sich aus der operativen Geschäftsführung weitestgehend zurückzuziehen und nur mehr für laufende Beratungs-, Kontroll- und Coachingtätigkeiten zur Verfügung zu stehen. In der Anfangsphase wurden demnach die operativen Geschäftsführer der einzelnen Gruppenmitglieder noch von der OG unterstützt; in der Folge wurden jedoch sodann Fremdgeschäftsführer bestellt, die (mit Ausnahme der Bf.) auch an den einzelnen Töchtern beteiligt wurden. Diesen Argumenten kann das Bundesfinanzgericht durchaus etwas abgewinnen: Nicht nur dass - wie aus dem Firmenbuch ersichtlich - am xx.xx.2006 sowohl der Unternehmensgegenstand wie auch der Firmenwortlaut der vormaligen Firma A alt in Firma A mit dem neuen Unternehmensgegenstand der „Ausübung der Holdingtätigkeit“ geändert wurde, erfolgte ab dem Jahr 2008 der Zusammenschluss zu einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988, als deren Gruppenträgerin seitdem die Firma A fungiert. Auch wurde - vergleichbar mit anderen Gruppenmitgliedern - im Jahr 2016 - neben dem seit 1999 agierenden Herr A - XY zum Fremdgeschäftsführer bestellt. Die Tätigkeit der OG erschöpfte sich darüber hinaus nicht nur in der Erbringung der vereinbarten Leistungen der Bf. gegenüber: Die Gesellschafter der OG erbrachten vergleichbare Leistungen auf ebenfalls vertraglicher Grundlage auch für weitere Gesellschaften, an denen die Holding, folglich die OG-Gesellschafter mittelbar beteiligt waren. Die für all diese Gesellschaften verrichteten Tätigkeiten wurden durch die Gründung der OG in dieser gebündelt, von dieser in Rechnung gestellt und führten jedenfalls zu einer Verwaltungsvereinfachung: Wären die Gesellschafter der OG hingegen auf der Ebene der einzelnen Gruppenmitglieder angesiedelt worden, wäre für jeden einzelnen von ihnen für ein und dieselbe Tätigkeit (Lenkung des Konzerns, bestehend ua aus den weiteren Gruppenmitgliedern im Einvernehmen mit den/dem anderen Gesellschafter) sechs Lohnverrechnungen mit je 6 Berechnungen des DB und DZ erforderlich gewesen. Bei der gegenständlichen Zwischenschaltung war nur eine monatliche Rechnungslegung zwischen der OG und der jeweiligen Tochter nötig.

Hätten die Töchtergesellschaften – und somit auch die Bf. – die Firma A als Stabsstelle mit der Erbringung der Managementleistungen beauftragt, so wäre keine DB und DZ-Pflicht der Tochtergesellschaften (darunter auch die Bf.) entstanden. Egal, ob die Bf. somit 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 der anderen Gestaltung gegeben. Im Übrigen ist der Vollständigkeit halber an dieser Stelle anzumerken, dass bei der - hier fingierten - Leistungserbringung durch die Firma A die Möglichkeit bestanden hätte, allfällige Gewinne zu thesaurieren. Diese Option bietet sich im Falle der Zwischenschaltung der OG hingegen nicht.

Die von der belangten Behörde ins Treffen geführte Entscheidung des OGH vom 13.09.2016, 10 ObS 79/16i vermag an der hier vertretenen Rechtsansicht nichts zu ändern: Dem dort entschiedenen Fall lag nämlich eine Klage wegen vorzeitiger Alterspension bei langer Versicherungsdauer und Überbezug zugrunde, und nicht die Zwischenschaltung einer Personengesellschaft, sodass schon mangels vergleichbarem Sachverhaltes eine Anwendung der dort geäußerten Rechtsauffassung scheitert. Selbiges gilt für die von der belangten Behörde zitierten Entscheidungen des BFG (BFG 05.11.2018, RV/3100204/2015; 22.09.2020, RV/2100677/2017), denen keine Zwischenschaltung aus strategischen Überlegungen im Rahmen eines Konzerns zugrunde lag.

Auch der Hinweis auf § 354 UGB überzeugt nicht: Einerseits hegt das Gericht – unter Hinweis auf die Entscheidung des OGH vom 20.12.2018, 6 Ob 126/18z – erhebliche Zweifel an dessen grundsätzlicher Anwendbarkeit, setzt diese Norm ja ein beiderseitiges Unternehmergegeschäft voraus. Ob ein solches aus Sicht der Gesellschafter-Geschäftsführer tatsächlich vorliegt, und diese als „Unternehmer“ gelten, kann jedoch ohnedies dahingestellt bleiben: Es entspricht nämlich der ständigen Judikatur und Lehre, wonach die Unentgeltlichkeit – entgegen der Rechtsansicht der belangten Behörde – auch schlüssig vereinbart werden kann [*Feltl*, UGB § 354 (Stand 7.6.2017, rdb.at); so bereits OGH 12.11.1992, 6 Ob 562/92], wovon im gegenständlichen Fall aufgrund der jahrelangen Übung wohl unstrittig auszugehen ist.

Zusammenfassend kann also weder Missbrauch noch ein Scheingeschäft erblickt werden; die abgeschlossenen Vereinbarungen bewegen sich durchaus im Rahmen der freien Rechtsformwahl und unternehmerischen Dispositionsfreiheit, weshalb der Beschwerde Berechtigung zukommt und der angefochtene Bescheid (ersatzlos) aufzuheben waren.

3. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine derartige Rechtsfrage liegt gegenständlich nach Ansicht des BFG vor: Ob eine Konstruktion steuerlich anzuerkennen ist, bei der in einem Konzern, bestehend aus einer (Mutter-)Holding und mehreren Töchtern eine Personengesellschaft zwischengeschaltet werden darf, deren Gesellschafter, die zum Teil auch

als Geschäftsführer der Töchter fungierten, Lenkungsaktivitäten für die Töchter aufgrund eines zwischen dieser und der Personengesellschaft geschlossenen „Managementvertrags“ verrichteten, hat der VwGH – soweit überblickbar – noch nicht beantwortet. Das Höchstgericht hat in vergleichbaren Fällen eine vertragliche Zwischenschaltung für zulässig erachtet, wenn dafür beachtliche außersteuerliche Gründe bestehen. Ob der vom BFG als solcher anerkannte Grund, nämlich die Errichtung einer Stabsstelle im Nahebereich der Gruppenspitze, hingegen ausreichend ist, - oder aber man sich dafür (zwingend) der (Mutter-)Holding zu bedienen hat, war vor dem VwGH bis dato noch nicht verfahrensgegenständlich. Schließlich wurde noch nicht höchstgerichtlich entschieden, ob § 59 BAO idgF auch auf Fälle der Modernisierung der Finanzverwaltung im Zuge des Finanz-Organisationsreformgesetz (BGBl. I 104/2019) anwendbar ist. Diese Rechtsfragen gehen jedenfalls über den konkreten Einzelfall hinaus, weshalb die ordentliche Revision zuzulassen war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 17. August 2021