

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** über die Beschwerde der ***Bf1***, vertreten durch die Glatzhofer & Matschek Steuerberatungs GmbH, 9020 Klagenfurt,

-vom 6.10.2016 gegen die Bescheide des ***FA***

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

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

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

zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

Ablauf des Verfahrens:

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

Im Rahmen der letzten GPLA-Prüfung seien Geschäftsführerhonorare, die einer zwischengeschalteten Personengesellschaft (S1 & S2 OG) bezahlt worden seien, den

Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag (DB) , den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) und die Kommunalsteuer unterworfen worden.

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

Die zwischengeschaltete OG stünde unter dem Einfluss der steuerpflichtigen Personen Ing. S1 VN1 (erster Strategie) und Ing. S2 VN3 (zweiter Strategie), die auch bei allen Kapitalgesellschaften als Geschäftsführer agierten.

Am 19.5.2006 sei eine Managementvereinbarung abgeschlossen worden. Als Managementbetrag sei ein Betrag von 6000 € + 20% USt vereinbart worden. Am 1.6.2015 sei diese Vereinbarung geändert worden. Es sei ein Basisbetrag in Höhe von 36.000 € pro Jahr plus 0,5% vom erzielten Umsatz lt. Bilanz vereinbart worden. Es sei eine monatliche Akontierung des Managementbetrages in Höhe von 6.000 € plus 20% USt vereinbart worden.

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

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

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

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

Lt. Konto 7901

Managementkosten	2013	2014	2015
Bf1	84.000 €	69.600 €	61.162,22 €

Dienstgeberbeitrag DB	3.780 €	3.132 €	2.752,30 €
Zuschlag DB	344,40 €	285,36 €	250,77 €

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

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

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

Die OG sei 2006 gegründet worden, um **Beratungen im Baugewerbe** anbieten zu können (S. 2). Mitunternehmer der OG seien VN1 S1, VN2 S1 und VN3 S2 (die drei Strategen; VN2 S1 war der dritte Stratege). Bei diesen Personen seien unterschiedliche fachliche Schwerpunkte gesetzt worden. Im Unternehmenskonzept der OG sei vorgesehen, dass Leistungen, die nicht durch die Personengesellschafter erbringbar seien, von Dritten zugekauft werden. Der grobe Umfang der vereinbarten Beratungen sei in den Managementverträgen dargelegt worden. Die OG selbst könne daher Marktchancen nützen. Die Tätigkeiten der OG seien für die Firmengruppe erbracht worden (S. 2).

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

Wenn das FA darauf hingewiesen habe, dass die OG-Gesellschafter in einzelnen Tochtergesellschaften der Holding auch Geschäftsführungstätigkeiten ausübten, sei darauf hinzuweisen, dass auch Nichtgesellschafter der GmbH Geschäftsführer der GmbH seien und die operativen Geschäfte leiteten. Die OG bestehe aus mehreren Mitunternehmern; die persönliche Leistungserbringung durch die OG decke sich nicht mit den Geschäftsführern der GmbH. Andere als die Gesellschafter der OG hätten als Geschäftsführer diese Managementfunktion bzw Beratungsfunktion wahrgenommen.

Eine Einbindung in den wirtschaftlichen Organismus der bf Gesellschaft sei durch die OG nicht verwirklicht worden.

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

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

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

Es gebe keine Eingliederung in den wirtschaftlichen Organismus.

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

Es gebe keine Personenidentität zwischen den Geschäftsführern der operativen Gesellschaften mbH und den Mitunternehmern der OG.

Es gebe Verträge mit sechs Unternehmen. Es sei auch eine jederzeitige Tätigkeit am freien Markt möglich, sofern freie Kapazitäten bei den Mitgesellschaftern vorlägen.

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

Es werde eine mündliche Verhandlung beantragt. Dieser Antrag wurde allerdings später zurückgenommen.

Am 16.11.2017 erließ das FA einen Ergänzungsauftrag mit folgendem Inhalt:

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

2. Das FA ersuche um Beantwortung der nachstehenden Fragen:

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

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

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

6. Welche Ausgaben habe die OG getätigt (Vorlage der entsprechenden Konten)

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

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

Die Bf replizierte mit Schreiben vom 4.12.2017:

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

Ad 3.

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

Ad 4.

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

Ad 5.

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

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

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

Ad 7. Außersteuerliche Gründe:

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

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

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

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

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

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

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

1.) Die ABC Baugruppe habe über den Zeitraum von 11 Jahren ein entsprechendes Wachstum erfahren. Im Rahmen der Strukturierung der Baugruppe sei die OG als Stabsstelle eingesetzt worden. Die OG habe Managementaufgaben übernommen. Das Endziel der Struktur sei, dass in den operativen Einheiten die operative Geschäftsführung durch Fremdgeschäftsführer und/oder minderheitsbeteiligte Baumeister durchgeführt werde. Die Geschäftsführungsfunktionen der OG-Gesellschafter bei den einzelnen operativen Gesellschaften mbH dienten der Möglichkeit des Eingreifens (erste und zweite Seite). Diese Geschäftsführungsfunktionen richteten sich nach den fachlichen Schwerpunkten der Strategen.

Die Gründung der OG sei durch die Schaffung der Struktur des Konzerns verursacht worden. Deren Tätigkeit habe sich in Richtung strategischer Managementaufgaben entwickelt (2. Seite).

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

Strategieplanung, Erarbeitung neuer Geschäftsfelder

Coaching / Supervision der operativen Geschäftsführer

Bankenverhandlungen, Cash Management

Personalsuche auf Managementebene (2. Seite).

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

Mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 25.1.2018 wurde die Beschwerde abgewiesen.

Die Gründe dafür waren:

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

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

Soweit die Managementvereinbarung.

Das FA stellte fest:

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

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

-Das Entgelt aus dem Managementvertrag werde monatlich abgerechnet. Es gebe monatliche Akontozahlungen (S. 1,3).

Das FA zitierte 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, wobei die ausführende Person eben diese gewesen sei . Dies sei explizit im Vertrag so gefordert worden, es seien keine Arbeitnehmer zur Verfügung gestanden.

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

-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 hätte 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 hätte nur der Geschäftsführer der Bf die Möglichkeit, Marktchancen zu nützen, nicht aber die OG (S. 3). Daher sei der Geschäftsführer der Bf nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt das Zurechnungssubjekt der an die OG bezahlten Managementvergütungen.

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

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

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

Vorlageantrag 20.2.2018:

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

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

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

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

Die Bf fasse zusammen (S. 4):

Es gebe

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

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

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

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

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

Die Bf beantragte, die Bemessungsgrundlagen für den DB und DZ (lt. bekämpften Bescheiden 2013-2015 pro Jahr 84.000 €, 69.600 € und 61.162,22 €) in Bezug auf die Managementvereinbarung mit Null festzusetzen (S. 5).

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

Der erste Strategie sei als Gesellschafter- Geschäftsführer (GF) für die Bf tätig gewesen. Einen schriftlichen Geschäftsführervertrag gebe es nicht. Zwischen der Bf und der OG, an der der erste Strategie wesentlich beteiligt sei, bestehe eine schriftliche Managementvereinbarung. Entsprechend dieser seien von der OG für die Bf laufende Geschäftsführungsaufgaben zu erbringen, für die die Bf der OG Honorare bezahle. Der erste Strategie erhalte durch die Bf keine Vergütungen für seine Geschäftsführungstätigkeiten, sondern nur Gewinnanteile aus der OG.

Die der OG übertragenen Aufgaben seien tatsächlich vom ersten Strategen höchstpersönlich erbracht worden. Diese Tätigkeiten seien diesem unmittelbar zuzurechnen.

Die Bf nahm den Antrag auf mündliche Verhandlung mit Schreiben vom 26.7.2021 zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

A.) Feststellungen und Rechtsfolgen in Bezug auf den Zeitraum 1.1.2013-31.07.2014

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

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

1991.....ABC Holding **GmbH** (abgekürzt Holding)

2004.....X1 GmbH

2005.....ABC XU GmbH

2005..... *****Bf1***** (Bf)

2005.....ABC AXBau **GmbH**

2006.....ABC OBau **GmbH**

a.) An der Holding waren im Streitzeitraum beteiligt (Firmenbuchauszug Holding mit historischen Daten):

12.920.....Ing. VN1 S1 (34%), erster Stratege

12.540.....Ing. VN3 S2 (33%), zweiter Stratege

12.540.....VN2 S1 (33 %), dritter Stratege

38.000 €...Summe

Geschäftsführer der Holding waren im Streitzeitraum der erste und zweite Stratege.

b.) An der X1 GmbH waren im Streitzeitraum beteiligt:

25.900.....Holding ab 28.9.2011

9.100.....Ing. VN3 S2 ab 28.9.2011

35.000 €...Summe

Geschäftsführer der X1 GmbH war der zweite Strategie.

c.) ABC XU GmbH

Die drei Strategen gründeten diese GmbH 2005. Von diesen wurde nur der erste Strategie 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 dieser GmbH auch zwei organschaftlich bestellte Fremdgeschäftsführer (Geschäftsführer, die nicht Gesellschafter sind).

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 %.....zweiter Strategie

24,7533 %.....dritter Strategie

d.) An der ABC AXBau GmbH waren beteiligt:

25.900 €... Holding GmbH (13.4.2010-8.2.2015)

26.600 €....Holding GmbH (9.2.2015-10.9.2019)

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

8.400 €.....Ing. FG2 ab 9.2.2015

35.000 €....Summe

Geschäftsführer dieser GmbH sind Ing. VN3 S2 und Ing. FG2 (beide jedenfalls seit 1.1.2008- heute). Seit 6.8.2014 ist auch Herr DI (FH) FG3 Geschäftsführer.

e.) An der ABC OBau GmbH waren beteiligt:

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

Geschäftsführer dieser GmbH waren der erste Strategie (jedenfalls 1.1.2008 –12.2021) und Ing. FG4 (jedenfalls seit 1.1.2008-heute). Seit 1.8.2014 ist auch Herr DI FG5 Geschäftsführer.

2.) Gründung der bf ***Bf1*** 2005

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

35.000 €...Holding GmbH (jedenf. 1.1.2008-25.1.2015)
33.950 €...Holding GmbH (26.1.2015-6.9.2019)
1.050 €..... 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

32,98%.....erster Strategie (11.543/35.000 vom 26.1.2015-6.9.2019)
32,01%.....zweiter Strategie (11.203,5/35.000) vom 26.1.2015-6.9.2019
32,01 %...dritter Strategie (11.203,5/35.000) vom 26.1.2015-6.9.2019
3%..... FG1 (1.050/35.000) ab 26.1.2015

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

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

Geschäftsführer der bf GmbH ist derselbe FG1 seit 1.8.2014.

3.) Gründung der OG 2006

a.) Gesellschafter der OG – Managementvertrag mit OG:

aa.) Gründung, Gesellschafter

Im Mai 2006 gründeten die (über die Beteiligung an der Holding) 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 und vom 20.2.2018, S. 5), die auch Gesellschafter der Bf waren.

Der OG standen allerdings als Betriebsmittel auch 3 geleaste Kraftfahrzeuge mit gesamten Anschaffungskosten von 180.000 €, Mobiltelefone, PCs und Arbeitskleidung zur Verfügung (Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 22.9.2016 ; Beschwerde vom 6.10.2016, S. 4; Jahresabschlüsse OG 2008-2015), 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 zumindest 85.000-90.000 € pro Jahr aus (Jahresabschlüsse OG 2013-2015). 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% (dritter Strategie) und 33% (zweiter 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 (Jahresabschlüsse OG 2008-2015; Firmenbuchauszug OG).

Ab 1.1.2012 waren nur noch der erste und der zweite Strategie Gesellschafter der OG. VN2 S1 blieb auch ab 1.1.2012 allerdings Gesellschafter der Bf und der Holding (Firmenbuchauszüge OG, Bf und Holding). Die Gewinnbeteiligung in der OG lautete daher ab 1.1.2012 50:50 zwischen Ing. VN1 S1 und Ing. VN3 S2 (Jahresabschlüsse OG 2011-2015).

bb.) Managementverträge

Der Geschäftsgegenstand der OG, vertreten durch die Strategen, die auch Gesellschafter der OG waren, bestand in der Lenkung, Überwachung und Unterstützung, sowie im Treffen strategischer Entscheidungen (Schreiben des StB vom 22.9.2016; Schreiben des StBs vom 4.12.2017 ad Pkte 3 ,4, 7; Schreiben des Steuerberaters (StB) vom 15. 1. 2018; Managementvertrag vom Mai 2006 und vom 1.6.2015; Vorlageantrag 23.7.2018, S. 3-5; Vorlageantrag 20.2.2018, S. 3, S. 4) des Konzerns und für den Konzern, bestehend aus den oben erwähnten 6 Konzerngesellschaften; Rechtsgrundlage dafür waren 6 im Wesentlichen gleich lautende (NiS VN1 S1 7.7.2016) Managementverträge (vgl. Managementvertrag vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015) zwischen der OG und jeder einzelnen der oben genannten Konzerngesellschaften (siehe oben Pkt 1).

Die OG diente dem Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, als Stabsstelle (Schreiben des StB vom 15. 1. 2018). Die OG, bestehend aus den Strategen, griff in die operativen Tätigkeiten der Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, lenkend und überwachend ein, wenn es notwendig war (Schreiben des StB vom 15.1.2018; Vorlageantrag 20.2.2018, S. 3; Schreiben des StB vom 22.9.2016; Vorlageantrag vom 23.7.2018, S. 3-5).

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

Die OG versprach den Konzerngesellschaften (darunter auch die Bf) im Text jedes Managementvertrages (Verträge vom 19.5.2006 und vom 1.6.2015) 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 zwei Strategen (Gesellschafter der OG) im Namen der OG für die Konzerngesellschaften (darunter auch die Bf) im ursächlichen Zusammenhang mit dem Abschluss jedes Managementvertrages mit jeder Konzerngesellschaft durchführten, bestanden allerdings im Wesentlichen in Lenkungsaufgaben [Lenkung, Überwachung, Unterstützung, auch Beratung des Konzerns, treffen strategischer Entscheidungen für den Konzern, bestehend aus den o.e. (Pkt 1) Gesellschaften, darunter auch die bf GmbH, lt. Schreiben des StB vom 22.9.2016, lt. Schreiben des StB vom 4.12.2017 und vom 15.1.2018, Vorlageantrag 23.7.2018, S. 3-5; Vorlageantrag vom 20.2.2018, S. 3-4], nicht in nur beratenden Tätigkeiten.

Die Tätigkeiten der zwei 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. ABC XU GmbH 12.5., S. 5; FA **NiS** ABC XU GmbH 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. ABC XU GmbH 2.6., S. 3).

Zur Frage, ob nur die beratenden Tätigkeiten der Strategen (= OG-Gesellschafter), die im jeweiligen Managementvertrag genannt worden seien, der OG finanziell abgegolten worden sein könnten (durch Zahlungen der Konzerngesellschaften - darunter die Bf - an die OG auf Grund der Managementverträge), während die lenkenden und überwachenden, dh geschäftsführenden Tätigkeiten der Strategen als Gesellschafter-Geschäftsführer der einzelnen Konzerngesellschaften (einschließlich der Bf) überhaupt nicht abgegolten worden seien, weil sie nicht Gegenstand des Managementvertrages gewesen seien (Gesellschafter-Geschäftsführer lt. NiS ABC XU GmbH vom 2.6., S. 6; FA NiS. ABC XU GmbH 2.6. S. 6, S. 7 - S. 9):

Hiezu wird durch das BFG festgestellt: Die Ansicht, dass ein Teil der Tätigkeiten der Strategen (ab 1.1.2012 zwei Strategen), insbesondere die Geschäftsführungstätigkeiten (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 und vom 1.6.2015). Die Formulierung dieser Leistungszusagen in den jeweils inhaltsgleichen Managementverträgen ist so allgemein gehalten, dass sie operative Geschäftsführungstätigkeiten bei den einzelnen Konzerngesellschaften nicht ausschließt, zumal jeder OG-Gesellschafter auch Gesellschafter – Geschäftsführer der Holding und mindestens einer der anderen Konzerngesellschaften war

(siehe oben Pkt. A. 1. und A.2). So war der erste Strategie auch Geschäftsführer der bf GmbH (siehe oben A.2.).

Tatsächlich hat jeder der Strategen die einzelnen Konzerngesellschaften keineswegs nur beraten, sondern er hat im Einvernehmen mit dem anderen Strategen (ab 1.1.2012) den Konzern, bestehend aus den oben erwähnten (siehe oben Punkt 1) Gesellschaften, darunter auch die Bf, gelenkt, überwacht und nach Kräften die Abläufe im Konzern unterstützt. In diesem Zusammenhang legte jeder der Strategen pro Jahr etwa 70.000 km in jenem PKW zurück, der für ihn von der OG geleast worden war (Gesellschafter-Geschäftsführer lt. NiS 7.7.2016, Pkt 6; Schreiben der StB (StB) vom 22.9.2016; Schreiben des StB vom 4.12. 2017 und vom 15. 1. 2018; Vorlageantrag vom 23.7.2018, S. 3-5 Vorlageantrag vom 20.2.2018 S. 3-4; StB lt. NiS ABC XU GmbH vom 2.6.2021 S 3 , S.6 ; FA lt. NiS ABC XU GmbH vom 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). Der erste Strategie war auch Gesellschafter-Geschäftsführer der bf GmbH (siehe oben A.2).

Die Tätigkeiten der beiden Strategen für den Konzern, die aus lenkenden, überwachenden und sonstigen unterstützenden Tätigkeiten bestanden haben, waren untrennbar (siehe oben am Beginn von bb, 5. und 6. 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 ABC XU GmbH 2.6.2021, S. 2; Jahresabschlüsse OG 2008-2015). Die OG hat alle diese Kosten endgültig bezahlt, ohne für den Kostenanteil, der auf die lenkenden und überwachenden Tätigkeiten, dh Geschäftsführungstätigkeiten der Strategen entfallen ist, einen finanziellen Ausgleich von den einzelnen Konzerngesellschaften zu begehren (FA NiS ABC XU GmbH 2.6. S. 6- S. 9; Gesellschafter-Geschäftsführer NiS ABC XU GmbH 2.6. S. 6; RI NIS ABC XU GmbH 2.6. S. 9). Die OG hat offensichtlich für die Kosten, die auf die lenkenden und überwachenden Tätigkeiten der Strategen entfallen sind, keinen Kostenersatz verlangt, weil sie ohnedies die diese Kosten deutlich übersteigenden Entgelte aus dem Managementvertrag erhalten hat. Die OG bezahlte im Einvernehmen mit den Konzerngesellschaften, darunter die Bf, den weitaus überwiegenden Anteil der Kosten, die im Zusammenhang mit den Tätigkeiten der Strategen (Überwachungs-, Lenkungsaufgaben, Unterstützungstätigkeiten) für den Konzern , bestehend aus den Konzerngesellschaften angefallen sind. Dies indiziert, dass sich die OG im Einvernehmen mit den Konzerngesellschaften verpflichtet gesehen hat, alle diese Tätigkeiten (Lenkungs- Überwachungs- und Unterstützungstätigkeiten) auszuführen, die die Strategen zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften ausgeübt haben.

In dieses Bild fügt sich, dass die OG im engen zeitlichen Zusammenhang mit allen diesen Tätigkeiten (Lenkungs- Überwachungs- und Unterstützungstätigkeiten der Strategen im Namen der OG zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften) beträchtliche Zahlungen von den Konzerngesellschaften erhalten hat . Z.B. erhielt die OG von der Bf im Zeitraum 2010-2012 durchschnittlich 97.136,67 € 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 erster Strategie).

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

	Im Jahr	Im Monat
2013	84.000 €	7.000 €
2014	69.600 €	5.800 €
2015	61.162,22 €	5.096,85 €

(AP-Bericht 13.9.2016, mit NiS Schlussbesprechung vom 7.9.2016 mit Beilage „Prüfungsfeststellungen“).

Die anderen Konzerngesellschaften zahlten damals Beträge in gleicher Größenordnung (NiS 7.7.2016 erster Strategie).

In dieses Bild fügt sich das Vorbringen des Finanzamtes im Vorlagebericht vom 21.3.2018, „....besteht eine schriftliche Managementvereinbarung. Entsprechend dieser (gemeint war die Managementvereinbarung) sind von der OG für die Bf laufende GF-Aufgaben zu erbringen, welche mittels Honorar verrechnet werden“.

Ebenso bringt das FA in der BVE vor, die OG sei mit den gleichen Aufgaben beauftragt worden, die vom Geschäftsführer für die Bf zu erbringen wären...., für die Finanzbehörde erschließe sich nicht, warum der Gesellschafter-Geschäftsführer die der OG übertragenen Aufgaben nicht auch unmittelbar als GF für die Bf erbringen hätte können...(BVE, S. 2). Zudem sieht das FA die Abrechnung zwischen der Bf und der OG als monatliche Abrechnung von Geschäftsführerbezügen (BVE, S. 3).

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

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

Auch der StB hat die Lenkungs- und Überwachungstätigkeiten der Strategen im Zusammenhang mit den Managementverträgen erwähnt (Schreiben des StB vom 22.9.2016). Ferner sieht der StB die Aufgaben der OG als „Managementaufgaben“ (Schreiben des StB vom 15.1.2018 und vom 4.12.2017). Zwischen Management und Geschäftsführung, dh Lenkung und Überwachung, besteht kein substantieller Unterschied. Auch die als Aufgaben der OG durch den StB erwähnten folgenden Tätigkeiten (Schreiben vom 15.1.2018)- Strategieplanung, Erarbeitung neuer Geschäftsfelder, die Supervision der Fremdgeschäftsführer/untergeordnet beteiligten Geschäftsführer, die Verhandlungen mit Banken und die Personalbeschaffung auf Managementebene - sind typische Geschäftsführungstätigkeiten.

Der StB bezeichnet ferner die Fremdgeschäftsführer als weisungsgebunden und als durch die OG überwacht (Schreiben der StB vom 4.12.2017, Pkt 4, Pkt 7a). Einen Fremdgeschäftsführer, der wenig später geringfügig beteiligt wurde, gab es in der bf GmbH ab 1.8.2014 (siehe Pkt A.2). Die einzigen, der als Weisungsgeber und Überwacher in Frage kamen, waren

- der erste Strategie als Gesellschafter –Geschäftsführer der Bf und der alle Tochtergesellschaften beherrschenden Holding sowie als OG-Gesellschafter ,
- sowie der zweite Strategie als Gesellschafter-Geschäftsführer der Holding und als OG-Gesellschafter. Die Lenkung und Überwachung eines Fremdgeschäftsführers – später war dieser untergeordnet (3%) beteiligt- im Rahmen der Lenkung eines Konzerns ist eine typische Geschäftsführungstätigkeit (vgl OGH 6OB209/20h).

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

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

Fazit: Die Ansicht (NiS. ABC XU GmbH 2.6., 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 abgegolten worden, ist nicht überzeugend, weil

-der StB selbst die Lenkungs- und Überwachungstätigkeiten der OG-Gesellschafter im Zusammenhang mit den Managementtätigkeiten mit hinreichender Deutlichkeit erwähnt (Schreiben der StB vom 22.9.2016, 2. Seite; Schreiben des StB vom 4.12.2017, ad 4 betreffend die „weisungsgebundene Arbeit der operativen Fremdgeschäftsführer“ und betreffend „Überwachungsfunktion“, ad 7),

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

- Zudem deutet auch der Umstand, dass die OG ganz im Sinn des Managementvertrags -der Managementvertrag sah die Kostentragung explizit vor- den weit überwiegenden Teil der Kosten, die im Zusammenhang mit den Tätigkeiten der Strategen (Lenkung, Überwachung, sonstige Unterstützungen, wie z.B. Beratungen zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften) angefallen sind, getragen hat (insbesondere KFZ-Kosten), ohne für irgendeinen Teil dieser Kosten jemals einen Ersatz von den Konzerngesellschaften zu verlangen, darauf hin, dass alle Tätigkeiten, auch die Lenkungs- und Überwachungstätigkeiten, die die Strategen für den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften geleistet haben, Tätigkeiten waren, deren Grundlage der Managementvertrag war; indem die OG die weit überwiegenden Kosten aller Tätigkeiten der Strategen für die Konzerngesellschaften getragen hat , gibt sie zu erkennen, dass sie sich als verpflichtet erachtet hat, alle diese Tätigkeiten der Strategen in ihr Leistungsversprechen auf Grund des Managementvertrages aufzunehmen.

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

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

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

-In dieses Bild fügt sich, das auch das FA zu diesem Beweisthema in diesem Sinn vorgebracht hat, (BVE, S. 2 und 3) , dh vorgebracht hat, dass die strittigen Entgelte Honorare für Geschäftsleitung seien

cc.) die handelnden Personen

Die OG sagte bereits im Managementvertrag vom 19.5.2006 zu, die zugesagten Aktivitäten durch ihre Gesellschafter , die auch Gesellschafter der Bf und Gesellschafter der Holding waren, oder durch andere geeignete Personen auszuführen (Managementvertrag 19.5.2006, 1. Seite). Es kam aber bis heute (2021) nie dazu, dass andere Personen dazu eingesetzt worden wären. Die OG handelte immer nur durch ihre Gesellschafter (Vorlageantrag vom 20.2.2018, S. 5). Daraus folgt, dass diese vertragliche Norm betreffend das Recht der OG, die Tätigkeiten durch Vertreter auszuüben, die durch die OG hätten beauftragt werden können, von den Parteien des Managementvertrages von Anfang an nicht ernst genommen worden ist.

dd.) Zahlungen

Die OG versprach der Bf und auch jeder anderen Konzerngesellschaft, im Durchschnitt 60 Stunden pro Monat und pro Konzerngesellschaft für diese zugesagten Aktivitäten aufzuwenden.

Die Bf versprach der OG im Jahr 2006 im Gegenzug hierfür ein Entgelt von 6.000€ + 20% USt pro Monat (72.000 € + USt pro Jahr) (Managementvertrag vom 19.5.2006).

Tatsächlich zahlte die Bf der OG im Zeitraum 2010- bis Ende 2012 durchschnittlich 97.136,67 € im Jahr (durchschnittlich 8.094,72 € pro Monat) (AP-Bericht 23.1.2014 betreffend 2010-2012).

Zahlungen in ähnlicher Höhe leisteten auch alle anderen Konzerngesellschaften (siehe oben die 6 Gesellschaften mbH lt Pkt 1) an die OG (NiS. 7.7.2016 erster Strategie).

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

	Im Jahr	Im Monat
2013	84.000 €	7.000 €
2014	69.600 €	5.800 €
2015	61.162,22€	5.096,85 €

(AP-Bericht 13.9.2016 betreffend 2013-2015, S. 2 und 3 und siehe Beilage „Prüfungsfeststellungen“).

Die anderen Konzerngesellschaften zahlten damals Beträge in gleicher Größenordnung (NiS 7.7.2016 mit den Angaben des ersten Strategen).

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 85.000 – 90.000 € im Jahr) (StB NiS ABC XU GmbH 12.5. und 2.6.2021, jeweils S. 3.).

ee.) Geschäftsführungstätigkeiten

Die Gesellschafter der OG haben im ursächlichen Zusammenhang mit jedem Managementvertrag im Namen der OG Lenkungsaktivitäten (Schreiben der StB vom 22.9.2016; Schreiben der StB vom 4.12.2017 ad 4) für die Bf und für alle anderen Konzerngesellschaften (siehe Pkt 1) im Zeitraum 2006 bis Ende 2015 durchgeführt. Dies geschah ausschließlich durch das Handeln der Strategen (Gesellschafter der OG, die auch die beherrschenden Gesellschafter der Bf und der anderen Konzerngesellschaften waren). Es kam nie dazu, dass im Namen der OG andere Personen bei der Erfüllung des Managementvertrages tätig wurden (Managementvertrag mit OG, 1. Seite; Vorlageantrag vom 23.7.2018, S. 5; Vorlageantrag vom 20.2.2018, S. 5).

Seit 2006 bis jedenfalls Ende 2015 sind regelmäßig folgende leitenden Tätigkeiten durch die OG-Gesellschafter (Strategen), die auch die beherrschenden Gesellschafter der Bf und der übrigen Konzerngesellschaften (Pkt A.1 und A.2) waren, im Namen der OG auf Grund des Managementvertrags (Schreiben des StB vom 4.12.2017, ad 4) für die Bf und die übrigen Konzerngesellschaften erbracht worden (Vorlageantrag, S. 5):

-Wahrnehmung von Lenkungsaufgaben betreffend alle Konzerngesellschaften, darunter die Bf,

Überwachungstätigkeiten betreffend Führung der Geschäfte der Konzerngesellschaften ,
darunter die Bf (Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 22.9.2016 und vom 4.12.2017 ad
Pkt 4 und ad Pkt 7; Beschwerde, S. 3);

-Strategieplanung, z.B. im Zusammenhang mit dem Erwerb zusätzlicher Betriebe oder
Beteiligungen, Erarbeitung neuer Geschäftsfelder betreffend die Konzerngesellschaften,
darunter die Bf (Schreiben der StB vom 15.1.2018; NiS. ABC XU GmbH 2.6.2021, S. 11 und 12;
Vorlageantrag vom 23.7.2018 und vom 20.2.2018, jeweils S. 4);

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

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

Dass es sich bei all diesen Tätigkeiten der Lenkung des Konzerns, bestehend aus den oben
erwähnten Konzerngesellschaften (Pkt 1) um Geschäftsführungstätigkeiten handelte, ergibt
sich aus der Art der Tätigkeiten: Lenkungsaufgaben, Überwachungstätigkeiten betreffend den
Konzern, bestehend aus allen Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf; Strategieplanung,
Erarbeitung neuer Geschäftsfelder, Verhandlungen mit Banken, Cash Management, Einstellen
von Personal betreffend alle Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf (siehe Vorlageantrag
20.2.2018 S. 3- 5; Schreiben StB 22.9.2016, 2. Seite; Schreiben StB 4.12.2017, Ad 4 und ad 7a;
Schreiben StB 15.1.2018). Diese Arten der Lenkung des Konzerns zählen typischerweise zur
Führung der Geschäfte (vgl. OGH 25.11.2020 6Ob209/20h).

Diese Tätigkeiten wurden von 2006 bis 31.12.2011 durch die drei Strategen durchgeführt
(Vorlageantrag 23.7.2018 betreffend die Vorjahre 2008-2012, S. 5). Ab 1.1.2012 bis jedenfalls
Ende 2015 wurden diese Tätigkeiten nur noch durch den ersten und den zweiten Strategen
durchgeführt (Vorlageantrag 20.2.2018, S. 5; Firmenbuchauszug OG, Managementvertrag vom
19.6.2006 und vom 1.6.2015), die sowohl Gesellschafter der OG als auch die beherrschenden
Gesellschafter der bf GmbH und der übrigen Konzerngesellschaften waren.

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

So erhielt die OG von der BF seit 2006 jährlich 72.000 € (monatlich 6.000 €), und jedenfalls seit
2010 bis jedenfalls einschließlich 31. Dezember 2012 jährlich im Durchschnitt 97.136,67 €
(monatlich 8.094,72 €) zur Abgeltung dieser Tätigkeiten. 2013-2015 erhielt die OG von der Bf:

	Im Jahr	Im Monat
2013	84.000 €	7.000 €
2014	69.600 €	5.800 €
2015	61.162,22 €	5.096,85 €

(AP-Bericht 13.9.2016 betreffend 2013-2015, S. 2 und 3 und siehe Beilage „Prüfungsfeststellungen“).

Die anderen Konzerngesellschaften zahlten damals Beträge in gleicher Größenordnung (NiS 7.7.2016 mit den Angaben des ersten Strategen der Bf).

Die Zahlungen erfolgten monatlich durchschnittlich in der genannten Höhe unter Zugrundelegung einer durchschnittlichen monatlichen Arbeitsbelastung der OG Gesellschafter von 60 h pro Konzerngesellschaft, darunter die Bf (Managementvertrag vom Mai 2006 und vom 1.6.2015; AP-Berichte vom 23.1.2014 für 2010-2012 und vom 13.9.2016 für 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 StB vom 4.12.2017, ad 4 und ad 7 ; Schreiben des StB 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 ABC XU GmbH 12.5., S. 5; FA NiS ABC GU 2.6. S. 6 und 7; Vorbringen des StB NiS ABC GU 2.6., S. 3 betreffend „mehrere Hüte“; Vorlageantrag vom 20.2.2018, S. 3; Schreiben des StB vom 15.1.2018 betreffend „Möglichkeit des Eingreifens“).

Das Schwergewicht der Überwachungs- und Lenkungsaktivitäten für die bf GmbH wurde in der Zeit 2010-25.9.2011 durch den dritten Strategen durchgeführt, der bei seinen Tätigkeiten von den beiden anderen Strategen (bis 25.9.2011) unterstützt wurde. Dies folgt daraus, dass der dritte Strategie in dieser Zeit (2010-25.9.2011) der einzige organschaftlich bestellte Geschäftsführer der Bf war (Firmenbuchauszug Bf; siehe oben A.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; Vorlageantrag 20.2.2018, S. 5) durchgeführt worden sind. Das Ausmaß der Arbeitsbelastung der Strategen in Bezug auf alle Konzerngesellschaften war im Großen und Ganzen gleich, dh alle Strategen trugen mit gleichartigem Arbeitsaufwand zur Erhaltung der Funktionsfähigkeit des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, bei. Dies folgt daraus, dass jeder der Strategen bei der

Verteilung der Gewinne der OG einen gleichen Anteil erhielt (OG-Vertrag von 2006; Jahresabschlüsse OG 2008-2015).

Ab 26.9.2011 bis jedenfalls Ende 2015 wurde die bf GmbH durch den ersten Strategen (Gesellschafter – Geschäftsführer der Bf), überwacht und gelenkt und dabei durch den zweiten Strategen (Gesellschafter der OG) unterstützt .

Es gab in diesem Teil des Streitzeitraums (26.9.2011– 31.7.2014) noch einen Prokuristen, der nicht an der Bf beteiligt war und der den ersten Strategen ebenso unterstützte. Zudem gab es ab 1.8.2014 noch einen Fremdgeschäftsführer (= ehemaliger Prokurist), der durch den Gesellschafter-Geschäftsführer und durch den zweiten Strategen überwacht und gelenkt (Schreiben der StB vom 4.12.2017, ad 4 und ad 7) wurde. Dieser ursprüngliche 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 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: „ABC 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 erster Strategie 7.7.2016; Schreiben der StB vom 22. 9. 2016; Schreiben der StB vom 4.12.2017, ad 7a ; Schreiben der StB vom 15.1.2018; StB NiS ABC XU GmbH 2.6.2021, S. 5, S. 12; erster Strategie NiS ABC XU GmbH 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 (erster Strategie NiS ABC XU GmbH 2.6.2021, S. 11; StB NiS ABC XU GmbH 2.6.2021, S. 12 ; StB NiS ABC XU GmbH 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 erster Strategie 7.7.2016; Schreiben der StB vom 22. 9. 2016; Schreiben der StB vom 4.12.2017, ad 7 ; StB NiS ABC XU GmbH 2.6.2021, S. 5, S. 12; erster Strategie NiS ABC XU GmbH 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 erster Strategie 7.7.2016; Schreiben der StB vom 4.12.2017, ad 7 ; StB NiS ABC XU GmbH 2.6.2021, S. 5, S. 12; erster Strategie NiS. 2.6.2021, S. 5, 11 und 12).

ee.) Die Überwachung und Lenkung der Konzerngesellschaften und die strategischen Entscheidungen sollten durch eine Stabsstelle, die OG erfolgen (Schreiben der StB vom 22. 9. 2016; Schreiben der StB vom 4.12.2017, ad 4 und ad 7a; Schreiben der StB vom 15.1.2018; StB NiS ABC XU GmbH 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 (A.1 und A.2) Konzerngesellschaften, hat sich in den letzten 15 Jahren vervielfacht (erster Strategie NiS ABC XU GmbH 2.6., S. 11).

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

aa.)Vorbringen der Bf betreffend außersteuerlicher Zweck

Um in der Anfangsphase die einzelnen Fremdgeschäftsführer überwachen und lenken zu können, sei einerseits idR je eine Person aus der Gruppe der Strategen als Gesellschafter-Geschäftsführer einer Tochtergesellschaft , auch der Bf, im Firmenbuch eingetragen worden. Man habe während der Lernphasen der Fremdgeschäftsführer eine gewisse Kontrolle ausüben wollen (Schreiben der StB vom 22.9.2016; Vorbringen der steuerlichen Vertreterin vom 4.12.2017, Ad 4 und ad 7a; Schreiben der StB vom 15. 1.2018; BVE S. 2; NiS Gesellschafter-

Geschäftsführer 7.7.2016; StB NiS ABC XU GmbH 2.6.2021, S. 5, S. 12, S. 13; erster Strategie NiS ABC XU GmbH 2.6.2021, S. 5, 11 und 12).

Zur Wahrnehmung der Überwachungs-, Lenkungs-, und Unterstützungsfunktionen, sowie der strategischen Funktionen sei die OG, bestehend aus den Strategen, als Stabsstelle gegründet worden. Durch diese OG seien sodann die Kontroll-, Lenkungs-, und Unterstützungstätigkeiten der OG an die Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf fakturiert worden. Der Holding sei die Eigentümerfunktion zugekommen, der OG sei die Aufgabe der operativen Unterstützung der Konzerngesellschaften gemäß dem Managementvertrag zugefallen (Schreiben der StB vom 22.9.2016; Vorbringen der steuerlichen Vertreterin vom 4.12.2017, Ad 4 und ad 7a; Schreiben der StB vom 15. 1.2018; BVE S. 2; NiS Gesellschafter-Geschäftsführer 7.7.2016; StB NiS ABC XU GmbH 2.6.2021, S. 5, S. 12, S. 13; erster Strategie NiS ABC XU GmbH 2.6.2021, S. 5, 11 und 12).

bb.) Hiezu wird durch das BFG festgestellt:

Der außersteuerliche Zweck der Gründung mehrerer Tochtergesellschaften und der allmählichen Einsetzung von Fremdgeschäftsführern (die ersten Fremdgeschäftsführer wurden 2008 in zwei Tochtergesellschaften eingesetzt; in der bf GmbH 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 Tochtergesellschaften 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 zentrale Stabsstellen, um Lenkungs- und Überwachungstätigkeiten, Beratungs- und Unterstützungsleistungen in Bezug auf die Tochtergesellschaften durchzuführen. Üblicherweise werden solche Stabsstellen in der Konzernspitze oder möglichst in deren unmittelbarer Nähe angesiedelt, um die Aufgaben des Konzerns möglichst effizient koordinieren zu können. Um die Aufgaben der Stabsstellen zu unterstützen, und um den Willen der Konzernspitze in den Tochtergesellschaften durchzusetzen, werden auch einzelne Personen aus den Stabsstellen in den Töchtergesellschaften als geschäftsführende Organe eingesetzt, wie dies auch im ABC-Konzern erfolgt ist. 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 ist. Die Leitung des

Konzerns, bestehend aus der Holding und mehreren Tochtergesellschaften, durch die Strategen der Stabsstelle ist, so wie auch im ABC-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 für die Lenkung des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, 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 zentralen Stabsstelle im Konzern geäußert hat und nur zu bedenken gegeben hat, dass man anstelle der OG einfach die Holding als Stabsstelle hätte einsetzen können, sodass es der Gründung der OG nicht bedurft hätte (FA lt. NiS ABC XU GmbH 2.6.2021, S. 7,8,12,13).

Die den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, beherrschenden Strategen haben diese Stabsstelle, bestehend aus den Strategen, im Bereich der im Jahr 2006 neu gegründeten OG angesiedelt. Die Frage, ob es bei wirtschaftlicher Betrachtung zweckmäßiger gewesen wäre, auf die Gründung der OG zu verzichten und statt der OG die Holding als Stabsstelle einzusetzen (so das Vorbringen des Finanzamtes lt. NiS ABC XU GmbH 2.6.2021, S. 7,8,12,13), kann unerörtert bleiben, da die Rechtsfolgen im Bereich der Tochtergesellschaften, darunter auch die Bf, dieselben wären (siehe unten bei den Rechtsfolgen).

4.) Rechtliche Beurteilung:

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

Die bf GmbH schloss ebenso wie alle anderen Konzerngesellschaften (siehe oben Pkt 1) mit der OG einen Managementvertrag, auf Grund dessen die OG durch ihre Gesellschafter alle Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, lenkte, überwachte und unterstützte. Das einzige Personal der OG bestand aus ihren Gesellschaftern. Die OG bezahlte den weitaus überwiegenden Teil der Kosten der Tätigkeiten ihrer Gesellschafter, die diese im Namen der OG für alle Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, leisteten (KFZ-Kosten und GSVG-Sozialversicherungsbeiträge) in der Größenordnung von 85.000-90.000 € im Jahr.

Deshalb leisteten alle Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, Zahlungen an die OG. Die bf GmbH zahlte der OG

	Im Jahr	Im Monat
2013	84.000 €	7.000 €
2014	69.600 €	5.800 €
2015	61.162,22 €	5.096,85 €

(AP-Bericht 13.9.2016 für den Zeitraum 2013-2015, S. 2 und 3 und siehe Beilage „Prüfungsfeststellungen“;) Die anderen Konzerngesellschaften zahlten damals Beträge in gleicher Größenordnung (NiS 7.7.2016 mit den Angaben des ersten Gesellschafter-GF der Bf).

Das 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 vom 1.1.2013-25.1.2015 die drei Strategen beteiligt (siehe oben A.2.):

34 %erster Stratege

33 %.....zweiter Stratege

33 %.....dritter Stratege

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

32,98%.....erster Stratege

32,01%.....zweiter Stratege

32,01 %....dritter Stratege

3%..... FG1

100%.....Summe der Anteile

Gesellschafter-Geschäftsführer der bf GmbH war damals vom 26.9.2011-15.12.2016 der erste Stratege (siehe oben Pkt 2). Dieser wurde ab 26.9.2011 -31.7.2014 durch FG1 als Prokuristen und ab 1.8.2014 durch denselben FG1 als Fremdgeschäftsführer (mit 3% untergeordnet Beteiligter ab 22.1.2015) unterstützt (siehe oben Pkt 2).

An der OG waren damals vermögens-und gewinnbeteiligt (Jahresabschlüsse OG 2011-2015):

50%erster Stratege

50%.....zweiter Stratege

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

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

aa.) wirtschaftliche Dispositionen:

Die Lenkung und Überwachung der Bf und der anderen Konzerngesellschaften, die Erschließung neuer Märkte der Bf und der anderen Konzerngesellschaften, das Treffen strategischer Entscheidungen , wie z.B der Erwerb anderer Unternehmen, (siehe oben Pkt 2), 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. Schreiben des StB vom 22.9.2016; Schreiben der StB vom 4.12.2017, ad 4. Und ad 7.a; Schreiben der StB vom 15.1.2018; lt. Vorlageantrag S. 3-5 ;lt. Angaben des Gesellschafter-Geschäftsführers in der mündlichen Verhandlung betreffend die ABC XU GmbH vom 2.6.2021, 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 „Wem die Ernte zufällt, dem ist sie auch zuzurechnen“ (DKMZ , EStG, 19. Auflage, § 32 TZ 133), ist dies ein Indiz für die Zurechnung der Einkünfte aus dem Managementvertrag an die OG.

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

die damit im Zusammenhang stehenden Kosten getragen hat (VwGH vom 28.11.2007, 2003/14/0065).

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

Auch im Zusammenhang mit der Tragung der Kosten aus dem Managementvertrag trat die OG nach außen hin in Erscheinung, weil die Leasingverträge betreffend die Kraftfahrzeuge, mit welchen die OG – Gesellschafter bei der Lenkung der Konzerngesellschaften, darunter der Bf, unterwegs waren, durch die OG als Leasingnehmerin unterfertigt worden sind (StB NiS ABC XU GmbH 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 auf Grund seiner organschaftlichen Bestellung in der bf GmbH der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf (erster Strategie) berufen (siehe oben Pkt 2). Für die OG auf Grund des Managementvertrages konnten damals nur der erste und der zweite Strategie handeln, weil diese beiden die einzigen Gesellschafter der OG waren. Es war somit in der bf GmbH 1 Geschäftsführer organschaftlich bestellt, der auch einer von zwei OG-Gesellschaftern war (siehe oben Pkte 2 und 3a). Durch den Managementvertrag mit der OG wurde durch die OG ein OG – Gesellschafter (erster Strategie) als Geschäftsführer zur Verfügung gestellt, der hiezu bereits durch seine organschaftliche Stellung berufen war. Allerdings stellte die OG noch einen weiteren OG-Gesellschafter der Bf zur Unterstützung der Geschäftsführungstätigkeit des ersten Strategen zur Verfügung. Durch den Managementvertrag mit der OG wurde somit die Anzahl der Personen vergrößert, die entweder die Geschäfte der Bf führten oder den Geschäftsführer der Bf unterstützten. Somit bewirkte der Managementvertrag der Bf mit der OG 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 durchführten, finanziell unterstützte, indem

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

Im Ergebnis machte es somit auch bei wirtschaftlicher und nicht nur bei rechtlicher Betrachtung einen Unterschied, dass im Zusammenhang mit der Lenkung und Überwachung der Bf GmbH auf Grund des Managementvertrages die OG, vertreten durch die beiden Strategen, tätig geworden ist, und nicht nur der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf (erster Strategie) alleine. Durch das Tätigwerden der OG wurden durch die OG Kosten in wesentlicher Höhe getragen (KFZ-Kosten und Sozialversicherungskosten in Höhe von ca 85.000 – 90.000 € pro Jahr im Zusammenhang mit den Tätigkeiten der Strategen für alle Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf).

Der gegenständliche Fall unterscheidet sich somit wesentlich von jenem Fall, den der VwGH im Präjudiz vom 30.5.1990, 86/13/0046 zu entscheiden hatte. Dies spricht dafür, die Tätigkeiten (Überwachung, Lenkung und Unterstützung des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, u.a. auch der Bf) und die daraus bezogenen Einkünfte ganz im Sinne der obigen Ausführungen über die allgemeinen Grundsätze persönlicher Zurechnung und 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 ABC XU GmbH 2.6. 2021, S. 7, S. 12, S. 13) (vgl. VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092; VwGH 28.5.2009, 2006/15/0360) und vertritt deshalb die Ansicht, man müsse die Zahlungen der Bf an die OG direkt den OG-Gesellschaftern zurechnen.

Diese Ansicht wird durch das BFG nicht geteilt, da die OG sich gegenüber der Bf vertraglich (durch den Managementvertrag) verpflichtet hat, für die Bf tätig zu werden und da die Zahlungen der Bf an die OG auf Grund dieses Vertrages erfolgt sind. Es existiert somit ein Vertrag zwischen der Bf und der zwischengeschalteten Gesellschaft (OG), der tatsächlich

durchgeführt und daher von den Vertragspartnern ernst genommen worden ist. Allen Sachverhalten, denen die Zahlstellen-Erkenntnisse des VwGH zu Grunde lagen, war jedoch gemein, dass die zwischengeschaltete Gesellschaft gegenüber der die Tätigkeiten in Auftrag gebenden Gesellschaft keine vertragliche Verpflichtung übernommen hatte, und einfach nur das Geld in Empfang genommen hatte.

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

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

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

Die Strategen, die alle oben erwähnten (siehe Pkt 1) Konzerngesellschaften (darunter auch die Bf) durch ihre Anteile beherrschten, wollten 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 Konzerngesellschaften im Zeitraum 2004-2006 lt. Pkt 1) eine zentrale 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 Anteilsmehrheit 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 die Einrichtung einer Stabsstelle verbietet. Es gibt keine Rechtsvorschrift, die es verbietet, eine OG, die in einem Nahverhältnis zur Konzernspitze (Holding) steht, als Stabsstelle des Konzerns einzurichten (vgl. § 115 GmbHG, vgl. Doralt, RdW 2015, 61).

Die Frage, ob es bei wirtschaftlicher Betrachtung zweckmäßiger gewesen wäre, auf die Gründung der OG zu verzichten und diese Stabsstelle im Bereich der seit 1991 bereits

existierenden Holding GmbH (Muttergesellschaft) anzusiedeln, wie das FA vorgebracht hat (FA NiS ABC XU GmbH 2.6.2021, S. 7,8, 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 zentrale Stabsstelle des Konzerns gedacht war. Deshalb wurde die OG beauftragt und bezahlt, um durch die OG – Gesellschafter die gegenständlichen Lenkungsarbeiten für den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, wahrzunehmen.

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

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

Das außersteuerliche Ziel der Gründung einer zentralen Stabsstelle für alle Konzerngesellschaften (siehe oben 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 näherliegender angesehenen Gestaltung (Beauftragung und Bezahlung der Holding, vgl. NiS ABC XU GmbH 2.6.2021, S.7, 8,12,13) die Bf nicht mit einer DB – und DZ- Pflicht belastet worden wäre, ergingen die bekämpften Bescheide nicht zu Recht .

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

Wenn die Zahlungen der Tochtergesellschaften, darunter 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 zentrale Stabsstelle im Konzern mit zentralisierter Bezahlung an die Strategen einzurichten, aus der Sicht des BFG nicht ausreichend beachtet wird, würde diese Fiktion einen unnötigen Verwaltungsaufwand hervorrufen, weil diesfalls in Bezug auf jedes Jahr für jeden Strategen für eine und dieselbe Tätigkeit (Lenkung des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften im Einvernehmen mit dem anderen Strategen) sechs Lohnverrechnungen mit je 6 Berechnungen des DB und DZ erforderlich wären. 6 Lohnverrechnungen wären deshalb erforderlich, weil es im Streitzeitraum 6 Konzerngesellschaften (Vorlageantrag vom 20.2.2018, S. 2) gab, in welchen das FA dieselbe Fiktion anwenden will.

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

B.) Feststellungen und Rechtsfolgen in Bezug auf den Zeitraum 01.08.2014-25.1.2015

Zum Unterschied vom Sachverhalt lt. Pkt A gab es in diesem Zeitraum zusätzlich zum Gesellschafter – Geschäftsführer noch einen Fremdgeschäftsführer der bf. GmbH (siehe Pkt A.2). Die Rechtsfolgen waren allerdings dieselben.

Auf die Pkte A.1.-A.3. wird verwiesen.

Auf Pkt A.4.1.a wird verwiesen.

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 in der bf GmbH der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf (erster Strategie) berufen. Ebenso war auf Grund seiner organschaftlichen Stellung ein Fremdgeschäftsführer zur Führung der Geschäfte berufen (siehe oben Pkt A.2).

Für die OG auf Grund des Managementvertrages konnten damals nur der erste und der zweite Strategie handeln, weil diese beiden die einzigen Gesellschafter der OG waren. Es waren somit

in der bf GmbH 2 Geschäftsführer organschaftlich bestellt. Einer davon war auch einer von zwei OG-Gesellschaftern (siehe oben Pkte A.2 und A. 3a). Durch den Managementvertrag mit der OG wurde durch die OG ein OG – Gesellschafter (erster Stratege) als Geschäftsführer zur Verfügung gestellt, der hiezu bereits durch seine organschaftliche Stellung berufen war. Allerdings stellte die OG noch einen weiteren OG-Gesellschafter der Bf zur Unterstützung der Geschäftsführungstätigkeit des ersten Strategen und des Fremdgeschäftsführers zur Verfügung. Durch den Managementvertrag mit der OG wurde somit die Anzahl der Personen vergrößert, die entweder die Geschäfte der Bf führten oder die Geschäftsführer der Bf unterstützten. Somit bewirkte der Managementvertrag der Bf mit der OG 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 durchführten, finanziell unterstützte, indem sie sämtliche KFZ-Kosten und Sozialversicherungsbeiträge der OG-Gesellschafter trug, bewirkte sie durch diese finanzielle Unterstützung eine Änderung in den tatsächlichen Umständen, unter welchen die OG-Gesellschafter (=Strategen) im Namen der OG tätig wurden. Wäre nicht die OG, sondern die Holding GmbH beauftragt worden, die Lenkungs-, Überwachungs- und sonstigen Unterstützungstätigkeiten durch ihre Gesellschafter-Geschäftsführer zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, durchzuführen, wären diese Kosten am ehesten durch die Holding getragen worden (vgl. VwGH vom 28.11.2007, 2003/14/0065). Hätte jede Konzerngesellschaft, darunter auch die Bf, weder die Holding, noch die OG, sondern die Strategen direkt in Anstellungsverträgen beauftragt, diese Tätigkeiten auszuführen, hätte jede Konzerngesellschaft diese Kosten am ehesten selbst getragen. Indem also die OG diese Kosten trug, führte sie eine Änderung der tatsächlichen Umstände herbei, unter denen die Strategen tätig wurden.

Im Ergebnis machte es somit auch bei wirtschaftlicher und nicht nur bei rechtlicher Betrachtung einen Unterschied, dass im Zusammenhang mit der Lenkung und Überwachung der bf GmbH auf Grund des Managementvertrages die OG, vertreten durch die beiden Strategen, tätig geworden ist, und nicht nur der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf (erster Stratege) zusammen mit dem Fremdgeschäftsführer, der kein OG-Gesellschafter war. Durch das Tätigwerden der OG wurden durch die OG Kosten in wesentlicher Höhe getragen (KFZ-Kosten und Sozialversicherungskosten in Höhe von ca 85.000 – 90.000 € pro Jahr im Zusammenhang mit den Tätigkeiten der Strategen für alle Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf).

Der gegenständliche Fall unterscheidet sich somit wesentlich von jenem Fall, den der VwGH im Präjudiz vom 30.5.1990, 86/13/0046 zu entscheiden hatte. Dies spricht dafür, die Tätigkeiten (Überwachung, Lenkung und Unterstützung des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, u.a. auch der Bf) und die daraus bezogenen Einkünfte ganz im Sinne

der obigen Ausführungen über die allgemeinen Grundsätze persönlicher Zurechnung und ganz im Sinne der rechtlichen Gestaltung auf Grund des Managementvertrags der OG und nicht direkt deren Gesellschaftern zuzurechnen.

Auf Pkt A.4.1.c wird verwiesen.

Auf Pkt A.4.2. wird verwiesen.

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.) Feststellungen und Rechtsfolgen in Bezug auf den Zeitraum 26.1.2015-31.12.2015

Zum Unterschied vom Sachverhalt lt. Pkt B wurde am 26.1.2015 aus dem bisherigen Fremdgeschäftsführer ein zweiter Gesellschafter-Geschäftsführer, allerdings mit einer nur geringfügigen (3%) Beteiligung (Siehe oben Pkt A.2).

Die Rechtsfolgen waren allerdings dieselben.

Auf die Pkte A.1-A.3 wird verwiesen.

Auf Pkt A.4.1.a wird verwiesen.

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 in der bf GmbH der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf (erster Strategie) berufen. Ebenso war auf Grund seiner organschaftlichen Stellung ein Geschäftsführer mit einer geringfügigen Beteiligung (3%) zur Führung der Geschäfte berufen (siehe oben Pkt A.2).

Für die OG auf Grund des Managementvertrages konnten damals nur der erste und der zweite Strategie handeln, weil diese beiden die einzigen Gesellschafter der OG waren. Es waren somit in der bf GmbH 2 Geschäftsführer organschaftlich bestellt. Einer davon war auch einer von zwei OG-Gesellschaftern (siehe oben Pkte A.2 und A. 3a). Durch den Managementvertrag mit der OG wurde durch die OG ein OG – Gesellschafter (erster Strategie) als Geschäftsführer zur Verfügung gestellt, der hiez zu bereits durch seine organschaftliche Stellung berufen war. Allerdings stellte die OG noch einen weiteren OG-Gesellschafter der Bf zur Unterstützung der Geschäftsführungstätigkeit des ersten Strategen und des geringfügig beteiligten Geschäftsführers zur Verfügung. Durch den Managementvertrag mit der OG wurde somit die

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

Im Ergebnis machte es somit auch bei wirtschaftlicher und nicht nur bei rechtlicher Betrachtung einen Unterschied, dass im Zusammenhang mit der Lenkung und Überwachung der Bf GmbH auf Grund des Managementvertrages die OG, vertreten durch die beiden Strategen, tätig geworden ist, und nicht nur der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf (erster Strategie) zusammen mit dem geringfügig beteiligten Geschäftsführer, der kein OG-Gesellschafter war. Durch das Tätigwerden der OG wurden durch die OG Kosten in wesentlicher Höhe getragen (KFZ-Kosten und Sozialversicherungskosten in Höhe von ca 85.000 – 90.000 € pro Jahr im Zusammenhang mit den Tätigkeiten der Strategen für alle Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf).

Der gegenständliche Fall unterscheidet sich somit wesentlich von jenem Fall, den der VwGH im Präjudiz vom 30.5.1990, 86/13/0046 zu entscheiden hatte. Dies spricht dafür, die Tätigkeiten (Überwachung, Lenkung und Unterstützung des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, u.a. auch der Bf) und die daraus bezogenen Einkünfte ganz im Sinne der obigen Ausführungen über die allgemeinen Grundsätze persönlicher Zurechnung und ganz im Sinne der rechtlichen Gestaltung auf Grund des Managementvertrags der OG und nicht direkt deren Gesellschaftern zuzurechnen.

Auf Pkt A.4.1.c wird verwiesen.

Auf Pkt A.4.2. wird verwiesen.

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.

D.) Begründung der Zulässigkeit der Revision gemäß § 25 a Abs 1 VwGG:

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

Im gegenständlichen Fall wurde in einem Konzern eine OG zwischen eine GmbH und deren Gesellschafter, der auch Geschäftsführer der GmbH war, und der Lenkungsaktivitäten für die GmbH verrichtete, durch einen „Managementvertrag“ zwischengeschaltet. Dabei wurden steuerliche Lohnnebenkosten (DB, DZ) eingespart. Dieselbe vertragliche Konstruktion gab es zwischen der OG und jeder anderen Konzerngesellschaft.

Die bf GmbH war neben anderen Tochtergesellschaften die Tochter einer Holding-GmbH. Alle Konzerngesellschaften (Holding und Töchter) wurden durch dieselben zwei Strategen (natürliche Personen) in Folge von Anteilmehrheiten beherrscht. Diese Strategen waren auch Geschäftsführer und Gesellschafter der Holding. In jeder Tochter war zumindest einer der Strategen auch Geschäftsführer. In der bf GmbH war jedenfalls einer der beiden Strategen auch Geschäftsführer. Die Töchter, so auch die Bf, hatten auch idR zumindest einen Fremdgeschäftsführer. Die Bf hatte einen Fremdgeschäftsführer. Keiner der Strategen bezog ein Geschäftsführergehalt.

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

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

Ob derartige Konstruktionen im Konzern (§ 115 GmbHG), bei welchen, wenn sie anerkannt werden sollten, kein DB und DZ im Zusammenhang mit den Zahlungen an die zentrale Stabsstelle (OG) anfällt, steuerlich anerkannt werden können, erscheint als durch die RSp des VwGH noch nicht hinreichend geklärt. Der VwGH hat bei Fällen mit Zwischenschaltungen

keinen Zweifel daran gelassen, dass vertragliche Zwischenschaltungen dann steuerlich anerkannt werden können, wenn es dafür nachvollziehbare wirtschaftliche Gründe gibt , und nicht anerkannt werden, wenn die Zwischenschaltung nur zum Zwecke der Einsparung lohnabhängiger Abgaben erfolgt. Ob der aus der Sicht des BFG bestehende außersteuerliche Grund ausreichend ist, ist eine erhebliche Rechtsfrage, weil keiner der bisher durch den VwGH im Zusammenhang mit Zwischenschaltungen entschiedenen Fälle auf einem hinreichend vergleichbaren Sachverhalt beruhte. Ob die Einrichtung einer Stabsstelle in einem Konzern steuerlich anzuerkennen ist, wurde bisher durch den VwGH nicht erörtert (vgl. VwGH 30.5.1990 , 86/13/0046; vgl. VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149; vgl. Doralt, RdW 2015, 61, Art. Nr. 67).

Klagenfurt am Wörthersee, am 27. Juli 2021