

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Glatzhofer & Matschek Steuerberatungsgesellschaft mbH, Bahnhofstraße 45, 9020 Klagenfurt/Wörthersee, über die Beschwerde vom 31. März 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 23. Jänner 2014 betreffend Dienstgeberbeitrag 2008 bis 2012, und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008-2012, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach am 12.5. 2021 und am 2.6.2021 durchgeführten mündlichen Verhandlungen zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

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

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

Entscheidungsgründe

Ablauf des Verfahrens :

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

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

1.)Die kontinuierliche Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung durch VN1 S1, VN3 S1 und VN2 S2 spreche für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Firmengruppe.

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

2.) Der vereinbarte Betrag für die Geschäftsführungstätigkeit sei an die S1 und S2 OG (**St.Nr. St.Nr.2) (FN Y1Y2Y3 y)** überwiesen worden.

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

Der AP-Bericht sieht einen DB von 5.481 € pro Jahr (2008-2012) und einen DZ von 499,38 € pro Jahr vor.

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

Mit nach verlängerter Beschwerdefrist eingebrachter Beschwerde vom 31.3.2014 wurde vorgebracht:

Die Vergütungen auf Grund der Managementvereinbarung mit der S1 & S2 OG seien durch das Finanzamt als DB- und DZ-pflichtige Vergütungen an die Geschäftsführer beurteilt worden.

Die OG sei gegründet worden, um Beratungen im Baugewerbe anbieten zu können (S. 2). Mitunternehmer der OG seien die Strategen VN1 S1, VN3 S1 und VN2 S2. Im Unternehmenskonzept der OG sei vorgesehen, dass Leistungen, die nicht durch die Personengesellschafter erbringbar seien, von Dritten zugekauft werden sollten. Der grobe Umfang der vereinbarten Beratungen sei in den Managementverträgen dargelegt worden (S. 3). Es gebe mit 6 Unternehmen Verträge. Dass innerhalb der letzten Jahre grundsätzlich die Tätigkeiten der OG für die Firmengruppe erbracht worden seien, hänge mit dem Tätigkeitsumfang zusammen. Die OG selbst könne daher Marktchancen nützen.

Auch Nichtgesellschafter der GmbH seien Geschäftsführer der GmbH (Anm BFG: ab 11.6.2012). Die OG bestehe aus mehreren Mitunternehmern; die persönliche Leistungserbringung durch die OG decke sich nicht mit den Geschäftsführern der GmbH. Die Bf bringt damit erkennbar zum Ausdruck: Der Kreis der im Namen der OG tätigen Gesellschafter der OG sei nicht ident

mit dem Kreis der Geschäftsführer der Bf. Es gebe keine Einbindung in den wirtschaftlichen Organismus der Bf (S. 3).

Die Struktur der OG , deren Betriebsmittel und deren etwaige zugekaufte Fremdleistungen seien nicht überprüft worden. Es sei nicht überprüft worden, inwieweit die zugekauften Fremdleistungen überhaupt mit der Geschäftstätigkeit zusammenhängen. Es seien Honorare der Lohnnebenkostenpflicht unterworfen worden, ohne zu prüfen, welche Leistungen dahinter stünden, durch wen diese Leistungen erbracht worden seien (S. 3).

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

Die Vertreterin der Bf fasste zusammen (S. 4)

Es gebe keine Eingliederung in den wirtschaftlichen Organismus

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

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

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

Es bestehe eine einwandfreie Vertragsgestaltung.

Es werde eine mündliche Verhandlung beantragt.

Niederschrift (NiS) vom 7.7.2016 über die Befragung des Herrn Ing. VN1 S1, Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf :

Der Gesellschafter-Geschäftsführer gab an:

Es gebe mit jeder GmbH (Holding GmbH, XCO Bau ***Bf1*** GmbH, XCG Bau GmbH ; XC Bau GmbH , CC-Bau GmbH) einen Managementvertrag mit identem Inhalt .

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

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

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

Die Funktion der OG sei die operative Unterstützung aller Gesellschaften gem. Managementvertrag.

Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 22.9.2016:

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

2005/2006 sei überlegt worden, die XC-Konzern zu gründen. Es sei das Ziel gewesen, kleine, operative Einheiten zu schaffen, die unter dem gemeinsamen Dach einer Holding firmieren sollten. Mit der Schaffung kleiner Einheiten habe man die Eigenverantwortlichkeit der Geschäftsführer dieser kleinen Einheiten erreichen wollen. Es sei das Ziel der drei Eigentümer gewesen, sich weitestgehend aus den operativen Geschäftsführungen zurückzuziehen und nur mehr für laufende Beratungen und Coachingtätigkeiten zur Verfügung zu stehen. Zu diesem Zweck seien auch in den neuen Tochterfirmen Fremdgeschäftsführer engagiert worden, die auch eine Beteiligung an den operativen Unternehmen erhalten hätten. Man habe die Verantwortlichkeit der Geschäftsführer und die Möglichkeit der Erzielung von zusätzlichem Einkommen der Geschäftsführer durch Gewinnausschüttungen als Motivationsfaktor erreichen wollen.

Um in der Anfangsphase entsprechende Kontrollfunktionen von Seiten der drei Eigentümer wahrnehmen zu können, sei jeweils eine Person aus dem Kreis der drei Eigentümer zusätzlich als Geschäftsführer im Firmenbuch einer jeden Tochtergesellschaft eingetragen worden. Es sei auch nur eine kollektive Zeichnungsberechtigung der Geschäftsführer vorgesehen gewesen, um in den Lernphasen eine entsprechende operative Kontrolle ausüben zu können.

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

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

2.) Betriebsmittel der OG:

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

Soweit die schriftliche Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 22.9.2016.

Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 4.7.2018 wurde die Beschwerde betreffend die Jahre 2008-2012 abgewiesen.

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

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

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

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

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

-Die OG sei mit denselben Aufgaben betraut worden, die von den Geschäftsführern der Bf für die Bf zu erbringen gewesen wären.

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

-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.

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

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

Die von der *Bf* mittels zwischengeschalteter OG an die Geschäftsführer ausbezahlten Entgelte seien Honorare für die Geschäftsführung der Bf und seien den Geschäftsführern VN1 S1 und VN2 S2 zuzurechnen (S. 3).

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

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

-es seien an wesentlich beteiligte Personen Vergütungen i.S. des § 22 Z 2 EStG 1988 ausbezahlt worden

-die zwischengeschaltete Gesellschaft stünde unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen

-die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung durch die Strategen spreche für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Firmengruppe.

Die OG verfüge über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb.

Soweit die BVE vom 4.7.2018

Vorlageantrag 23.7.2018 betreffend 2008-2012:

Im Jahr 2006 sei die OG gegründet worden, um Beratungen im Baugewerbe anbieten zu können. Mitunternehmer seien die Strategen VN1 S1, VN3 S1 (bis Ende 2011) und VN2 S2 (S. 2).

Im Unternehmenskonzept der OG sei vorgesehen, dass Leistungen, die nicht durch Mitgesellschafter erbracht werden könnten, von Dritten zugekauft werden sollten (S. 3).

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

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

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

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

In den Gesellschaften seien unterschiedliche Beteiligungsverhältnisse gegeben. Es fungierten auch dritte Personen als Geschäftsführer.

Eine Lohnnebenkostenpflicht bestünde nicht (S. 4):

Es gebe

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

Es sei jederzeit eine Tätigkeit am freien Markt möglich.

Die von den Gesellschaftern der S1 und S2 OG erbrachten Dienstleistungen an die Bf seien keinesfalls Aufgaben, die der Geschäftsführer für die Verwirklichung des Unternehmenszwecks regelmäßig erbringe. Für die regelmäßige Geschäftsführungstätigkeit seien von der Bf eigens Geschäftsführer bestellt worden, die ausschließlich für die Verfolgung des Unternehmenszwecks der Klientin und für die regelmäßige organschaftliche Vertretung zur Verfügung stünden. Die Bezüge dieser Geschäftsführer seien (Anm. des BFG: ab 2012) den Lohnnebenkosten unterworfen worden.

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

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

Es sei verständlich, dass die dargestellten Aufgaben auf Grund ihrer Vielfalt und auf Grund der geografischen Weite der Märkte, in denen die Bf tätig sei, nicht von einer Person alleine erbracht werden könnten (S. 5).

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

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

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

Eine vGA sei in der BVE außer Acht gelassen worden. Ein Teil der Vergütungen, die die Bf an die OG bezahlt habe (32.000 € für 2012), sei als zu hoch und daher als vGA qualifiziert worden .

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

Beschwerdevorlage des Finanzamtes F A vom 18.12.2019 betreffend *Bf1***
(***BF1StNr1***) (FN X1X2XZ x) DB 2008-2012.**

1.) Im Prüfungszeitraum seien die Herren VN1 S1 und VN2 S2 als mittelbar wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer (GF) für die Bf tätig geworden. Einen schriftlichen GF-Vertrag gebe es nicht.

2.) Zwischen der Bf und der S1 & S2 OG, an der Herr VN1 S1 und VN2 S2 wesentlich beteiligt seien, bestehe hingegen eine schriftliche Managementvereinbarung. Entsprechend dieser seien von der OG für die Bf laufende GF- Aufgaben zu erbringen, die verrechnet worden seien. VN1 S1 und VN2 S2 hätten von der Bf keine Vergütungen für ihre GF-Tätigkeit, jedoch Gewinnanteile aus der OG, erhalten.

3.) Die Tatsache, dass für die Geschäftsführer der Bf auch andere Personen tätig gewesen seien, ändere nichts daran, dass die der OG übertragenen Aufgaben tatsächlich von VN1 S1 und VN2 S2 höchstpersönlich erbracht worden seien und diesen unmittelbar zuzurechnen seien.

Die Bf legte in der mündlichen Verhandlung vom 12.5.2021 vor:

Jahresabschlüsse der OG 2008-2012 (für das Jahr 2012 legte die Bf 2 Jahresabschlüsse vor- im 2. Jahresabschluss wurde eine durch das FA festgestellte vGA der ***Bf1*** berücksichtigt):

EA-Rechnung OG 2008:

396.000.....Leistungserlöse

-98.159,23Aufwand (KFZ-Aufwand inkl. Leasingaufwand und GSVG-Beiträge)

.....

297.829,57 €...Gewinn 2008, aufgeteilt im Verh 34%/33% und 33% auf S1 A./S2/S1 W.

20.384,38 €.....Sonderbetriebseinnahmen

-18.947,23 €.....Sonderbetriebsausgaben

299.266,72 €...Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2008, aufgeteilt auf Ing. S1 VN1, Ing. S2 VN2 und Ing. S1 VN3 (Jahresabschluss 2008; F-Bescheid OG vom 3.5.2010 für 2008).

102.052,33 €...Anteil Ing. S1 VN1, versteuert mit E-Bescheid vom 4.4.2014

100.131,31 €...Anteil Ing. S2, versteuert mit E-Bescheid vom 4.4.2014

97.083,08 €.....Anteil Ing. S1 VN3, versteuert mit E-Bescheid vom 4.4.2014

EA-Rechnung OG 2009:

429.000.....Leistungserlöse

-103.834,63Aufwand (KFZ-Aufwand inkl. Leasingaufwand und GSVG-Beiträge)

.....

325.135,17 €...Gewinn 2009, aufgeteilt im Verh 34%/33%/33% S1 A./S2/S1 W.

21.478,73 €.....Sonderbetriebseinnahmen

-18.812,22 €.....Sonderbetriebsausgaben

327.801,68 €...Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2009, aufgeteilt auf Ing. S1 VN1, Ing. S2 VN2 und Ing. S1 VN3 (F-Bescheid OG vom 6.4.2011 für 2009).

112.592,40 €....Anteil Ing. S1 VN1 versteuert lt. E-Bescheid vom 4.4.2014

107.473,27 €....Anteil Ing. S2, versteuert lt. E-Bescheid vom 4.4.2014

107.736,01 €....Anteil Ing. S1 VN3, versteuert lt. E-Bescheid vom 4.4.14

EA-Rechnung OG 2010:

536.000.....Leistungserlöse

-86.331,65.....Aufwand (KFZ-Aufwand inkl. Leasingaufwand und GSVG-Beiträge)

.....

449.630,85 €...Gewinn 2010 (aufgeteilt im Verh 34%/33%/33% S1 VN1/S2/S1 W

21.817,95 €.....Sonderbetriebseinnahmen

-16.251,91 €.....Sonderbetriebsausgaben

-58.560,94 €.....Gewinnfreibetrag

396.635,95 €...Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2010, aufgeteilt auf Ing. S1 VN1, Ing. S2 VN2 und Ing. S1 VN3 (F-Bescheid OG vom 2.12.2011 für 2010; Jahresabschluss 2010 OG).

135.739,60 €....Anteil S1 VN1, versteuert lt. ESt-Bescheid 2010 vom 4.4.2014

131.058,68 €....Anteil S2 VN2, versteuert lt. E-Bescheid 2010 vom 4.4.2014

129.837,67 €....Anteil S1 VN3, versteuert lt. E-Bescheid 2010 vom 4.4.2014

Im Jahr 2010 kaufte die OG Wertpapiere für das Anlagevermögen mit Anschaffungskosten von 54.660,93 € (Anlagenverzeichnis 2010).

EA-Rechnung OG 2011:

613.500.....Leistungserlöse

-125.783,32.....Aufwand (KFZ-Aufwand inkl. Leasingaufwand und GSVG-Beiträge)

.....

486.965,47 €...Gewinn 2011 (aufgeteilt im Verh 34%/33%/33% S1 VN1 / S2 / S1 W

21.107,18 €.....Sonderbetriebseinnahmen

-19.594,61 €.....Sonderbetriebsausgaben

-3.900 €.....Gewinnfreibetrag

484.578,04 €...Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2011, aufgeteilt auf Ing. S1 VN1, Ing. S2 VN2 und Ing. S1 VN3 (F-Bescheid OG vom 25.9.2015 für 2011; Jahresabschluss 2011 OG).

167.456,43 €....Anteil S1 VN1, versteuert lt. ESt-Bescheid 2011 vom 1.10.2015

160.985,83 €....Anteil S2, versteuert lt. E-Bescheid 2011 vom 29.9.2015

156.135,78 €....Anteil S1 VN3 , versteuert lt. E-Bescheid 2011 vom 7.10.2015

Die im Jahr 2010 erworbenen Wertpapiere des Anlagevermögens waren auch im Jahr 2011 Bestandteil des Anlagevermögens (Anlagenspiegel 2011).

EA-Rechnung OG 2012:

382.000.....Leistungserlöse

-87.330,19.....Aufwand (KFZ-Aufwand inkl. Leasingaufwand und GSVG-Beiträge)

.....

294.568,41 €...Gewinn 2012 (aufgeteilt im Verh 50%/50% S1 VN1/S2

15.508,53 €.....Sonderbetriebseinnahmen

-11.541,42 €.....Sonderbetriebsausgaben

-38.809,62 €.....Gewinnfreibetrag

259.725,90 €...Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2012, aufgeteilt auf Ing. S1 VN1 und Ing. S2 VN2 (F-Bescheid OG vom 25.9.2015 für 2012; 2.Jahresabschluss 2012 OG; zu S2 VN2 siehe auch 59 141/8561 KGX ***2*** GmbH & Co KG).

130.188,44 €.....Anteil S1 VN1, versteuert lt Einkommensteuerbescheid 2012 vom 1.10.2015

129.537,46 €.....Anteil S2 VN2, versteuert lt. E-Bescheid 2012 vom 29.9.2015 (F-Bescheid OG25.9.2015 für 2012).

Die im Jahr 2010 erworbenen Wertpapiere des Anlagevermögens waren auch im Jahr 2012 Bestandteil des Anlagevermögens. Zusätzlich wurden weitere Wertpapiere mit Anschaffungskosten von 47.885,28 € erworben. Die gesamten Anschaffungskosten der Wertpapiere betrugen 2012 102.546,21 € (Anlagenverzeichnis 2012).

Die Bf legte ferner Aufzeichnungen über Sonderbetriebsausgaben (insbesondere Diäten) und Sonderbetriebseinnahmen (Luxusanteil und Privatanteil an den KFZ-Kosten) der OG-Gesellschafter betreffend 2008-2012 vor.

In der mündlichen Verhandlung vom 12.5.2021 wurde vorgebracht:**Der steuerliche Vertreter brachte vor:**

Mittlerweile gebe es 8 Gesellschaften mbH, die jeweils den Managementvertrag abgeschlossen hätten [Niederschrift (NiS) vom 12.5.2021, S. 2]. Es gebe keine operativ tätige GmbH, in der alle 3 OG-Gesellschafter als Geschäftsführer eingesetzt worden seien.

Es gebe keine Übereinstimmung zwischen den Gesellschaftern der OG und den Geschäftsführern der Gesellschaften mbH (NiS S. 5).

Zu den Betriebsmitteln werde auf die EA-Rechnungen der OG und die Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter der OG verwiesen (NiS S. 2).

Die Leasingkosten und Sozialversicherungsbeiträge würden aus den Einnahmen beglichen, die von der bf GmbH herrührten. Diese Kosten seien die größten Brocken in Bezug auf die Kosten der Betriebsmittel . Leasingnehmerin sei die OG (S.3, S. 5).

Das Firmengebäude sei auf alle Firmen aufgeteilt worden, aber die OG habe dort kein Büro (NiS 4).

2019 habe die OG eine Beteiligung an einem Versicherungsunternehmen erworben und drei Wohnungen erworben, die sie vermiete oder noch vermieten wolle (NiS. S. 5, S. 6). Die OG kümmere sich auch um das Liegenschaftsvermögen der OG- Gesellschafter (NiS. S. 5).

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

Das Finanzamt brachte in der mündlichen Verhandlung vom 12.5.2021 vor:

Das FA fragte, wie die Kosten der Büronutzung zwischen der Holding, den Gesellschaften mbH und der OG aufgeteilt worden seien (NiS S. 4).

Diese Frage wurde zum Teil beantwortet: Das Geschäftsgebäude sei auf alle Firmen aufgeteilt worden, aber die OG habe dort kein Büro (NiS. S. 4). Die Frage des FA, ob die OG kein Bürogebäude brauche, wurde vom Gesellschafter-Geschäftsführer wie folgt beantwortet: Sie hätten zu Hause ein Büro (NiS S. 4).

Das FA stellte eine weitere Frage, die es sodann selbst beantwortete: Könne man die Tätigkeiten in der Unternehmensgruppe wie folgt trennen: „Jetzt bin ich als Geschäftsführer der Holding GmbH tätig und während der folgenden zwei Stunden bin ich als Gesellschafter der OG tätig. Werde ich dann das Büro in der Firma (dh, im Geschäftsgebäude der XC-Konzern) verlassen und mich nach Hause ins Heimbüro begeben?“ Das werde wohl nicht so sein (NiS S. 5).

Das FA brachte vor: Es nehme an, dass die OG für die Gesellschafter Sorge , dass sie Ihnen ein Auto zur Verfügung stelle, dass sie die Sozialversicherungsprämien bezahle (NiS. S. 5).

In Bezug auf die Größenordnungen der strittigen DB und des strittigen DZ in der Firmengruppe der Bf brachte das FA vor: Umso verständlicher sei, dass man eine Konstruktion wähle, bei der DB und DZ nicht anfalle (NiS. S. 6).

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

StB: Die Gründung der OG sei 2006 im Zuge des Aufbaus der Unternehmensgruppe erfolgt. Dass eine Person „mehrere Hüte aufhaben könne“, sei überall dort üblich, wo man in unterschiedlichen Funktionen tätig sei (NiS.2.6., S. 3).

Es gebe in den operativ tätigen Gesellschaften andere Beteiligungsverhältnisse als in der OG. Auch gebe es keine Identität zwischen den OG-Gesellschaftern und den für die operativ tätigen

Gesellschaften handelnden Personen. Die geschaffene Struktur sei durch außersteuerliche Gründe gekennzeichnet (NiS. 2.6., S. 4,11,13).

Es stünde dem Steuerpflichtigen frei, eine Gestaltung zu wählen. In diesem Unternehmen gebe es eine Stabsstelle (NiS 2.6., S. 13).

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

Es seien immer mehr Firmen dazugekommen. Man habe die Absicht verfolgt, Nachwuchs heranzubilden und eigenverantwortlich zu machen. Daher habe man kleine Einheiten gebildet, um eine begrenzte Spielwiese für die neuen Geschäftsführer zu schaffen, mit etwa 5-8 Mio € in Jahr in der Anfangsphase (NiS. 2.6., S. 12).

Der Geschäftsführer sei permanent unterwegs, um seine Funktionen auszuüben, er fahre 60.000 – 70.000 km im Jahr. Deshalb sei das Auto das wesentliche Betriebsmittel (NiS. 2. 6., S. 6).

Managementtätigkeiten seien das überwiegende Gros der Tätigkeiten der drei Herren (GmbH-Gesellschafter) (NiS. 2.6., S. 9).

Es gebe eine Entwicklung seit 2006. Es gebe eine unternehmerisch tätige OG. Es werde an die drei Wohnungen und die Aktienanteile an dem Versicherungsunternehmen erinnert. Die OG sei mit den GmbHs gewachsen (NiS 2.6., S. 11).

Es sei nicht der Sinn der OG gewesen, dass jeder OG-Gesellschafter gleich viel bekäme (NiS. 2.6. S. 7).

Die OG sei mehr als bloß eine Zahlstelle gewesen. Eine Zahlstelle brauche keine Unternehmensberatungsberechtigung, nicht drei Autos und auch keine Betriebsmittel. Für die Tätigkeiten außerhalb des Geschäftsgebäudes seien die Betriebsmittel notwendig (NiS 2.6. S. 8).

Die OG habe nicht nur ihre Leistungen in Rechnung gestellt, sie habe auch Kosten getragen. Dennoch habe das FA den gesamten Leistungserlös ohne Abzug dieser Kosten als db-, dz-, und kommunalsteuerpflichtig angesetzt. Dies sei nicht richtig, man hätte auch die Kosten abziehen sollen (NiS. 2.6., S. 10).

Dem Erkenntnis vom 8.6.2017, RV/7103330/2016 liege ein nicht vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde.

Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf am 2.6.2021: Es sei der Sinn und Zweck gewesen, ein Unternehmen auf eigene Füße zu stellen, um den drei beherrschenden Gesellschaftern Gelegenheit zu geben, sich zurückziehen zu können, weil einmal die Zeit kommen werde, in der sie altersbedingt ausscheiden müssten (NiS. 2.6., S. 5)

Der Gesellschafter-Geschäftsführer habe für seine operative Tätigkeit für die bf GmbH keine Entlohnung erhalten. Die Reisekosten seien über die OG abgehandelt worden. Die Frage des FA, ob diese Tragung von Kosten durch die OG allenfalls im Umlageverfahren im Rahmen des Konzerns ersetzt worden sei, wurde nicht beantwortet (NiS. 2.6., S. 6).

Der Gesamtumsatz seit 2006 sei verdreifacht worden (NiS. 2.6., S. 11).

Die Geschäftsfelder der einzelnen operativ tätigen GmbHs seien unterschiedlich gewesen und hätten sich am Markt positionieren können. Sie hätten in Wien eine Immobilie erworben . Auch drei Firmen seien erworben worden. Sie hätten die Entscheidung getroffen, zusätzliche Unternehmen zu kaufen, um die Bildung eines Clusters zu erreichen. Sie gestalteten die Struktur für die Zukunft, damit die operativen Gesellschaften Geschäfte machen könnten (NiS. 2.6., S. 11 und 12).

Vorbringen des FA in der zweiten mündlichen Verhandlung vom 2.6.2021:

FA: Zum Einwand mangelnder Personsidentität: Eine solche liege nicht 1:1 vor (NiS. 2.6., S. 4).

Es gebe eine wesentliche Beteiligung an der GmbH (NiS. 2.6., S. 6).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer der bf GmbH (= OG-Gesellschafter) sei für die bf GmbH nicht nur beratend, sondern auch operativ tätig gewesen, aber er sei dafür nicht entlohnt worden. Nur aus der OG flössen die Einkünfte im Zusammenhang mit beratenden Tätigkeiten (NiS 2.6., S. 7). Die OG habe jedoch die Kosten aller Tätigkeiten der OG-Gesellschafter getragen. Das FA stellte die Frage, ob die OG dafür einen finanziellen Ausgleich erhalten habe. Die Bf beantwortete diese Frage allerdings nicht . Der Gesellschafter-Geschäftsführer brachte hiezu nur vor, dass die Reisekosten über die OG abgehandelt worden seien (NiS. 2.6., S. 6, S. 9).

Im zeitlichen Zusammenhang mit dem Vorbringen des StB, dass „der Geschäftsführer“ (damit war Herr Ing. VN1 S1 gemeint) 60.000 – 70.000 km pro mit dem PKW zurücklege, brachte das FA vor, der Mittelpunkt der Tätigkeit für die OG und die GmbH sei draußen bei den Kunden (NiS. 2.6. S. 6). Das alles sei verschränkt, man könne es nicht trennen. Man könne nicht sagen, er fahre jetzt im Namen der OG und er berate jetzt die bf GmbH, aber gleichzeitig sei er für die bf GmbH im Rahmen der operativen Tätigkeit unterwegs (NiS. 2.6., S. 7).

Die OG sei nur eine Zahlstelle, um den DB und den DZ zu vermeiden (NiS. 2.6.S. 7). Das Geld werde in die OG geleitet und dort gleichmäßig verteilt (NiS. 2.6., S. 7).

Die Betriebsmittel hätte auch die Holding zur Verfügung stellen können. Ein Laptop und Telefon im Homeoffice seien nicht nötig. Für die OG als Unternehmensberatungsgesellschaft hätte die Büroinfrastruktur des Konzerngebäudes, die sowieso vorhanden sei, und die die drei Gesellschafter der Bf nutzen könnten, ausgereicht. Keiner der Gesellschafter der Bf benötige einen Dienstwagen für seine Tätigkeit im Rahmen der OG. Für die Unternehmensberatung sei ein Wagen nicht erforderlich. Insoweit sei die ganze Infrastruktur vor Ort in der Holding (NiS.2.6., S. 8).

Die OG habe aus der Sicht des FA keine sinnvolle wirtschaftliche Funktion (NiS.2.6., S. 9). Die Betriebsmittel der OG seien auch keine wesentlichen Betriebsgrundlagen für die OG als Unternehmensberaterin (NiS. S. 8). Der Sinn des Managementvertrages sei nur, Geld aus den einzelnen GmbHs abzuziehen („Da wird einfach nur der Zufluss aus den einzelnen GmbHs abgerufen“) (NiS 2.6., S. 9). Die Zahlungen an die OG seien laufend übererfüllt worden (NiS 2.6., S. 12).

Die gesamte Unternehmensentwicklung wäre auch nur mit der Holding erreichbar gewesen. Die OG sei in der ganzen Entwicklung nur eine wirtschaftlich unnötige Gesellschaft mit der einzigen Funktion einer Zahlstelle gewesen (NiS 2.6., S. 12, S. 13).

Zum Einwand des Steuerberaters (StB), man habe beim Ansatz der Beitragsgrundlagen für den DB und DZ die Aufwendungen unberücksichtigt gelassen: Die Bruttolohnsumme sei db- und dz-pflichtig (NiS 2.6., S. 10).

Das Erkenntnis RV/7103330/2016 sei einschlägig.

Über die Beschwerde betreffend DB und DZ 2008-2012 wurde erwogen:

A.)Feststellungen und Rechtsfolgen für Jänner 2008-26. September 2011

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

Die Gesellschafter der Bf VN1 S1, VN3 S1 und VN2 S2 (in weiterer Folge auch „die 3 Strategen“ genannt) gründeten oder beherrschten ab 1991 die folgenden Gesellschaften mbH:

1991.....Holding GmbH (FN T1T2T7 t) (abgekürzt Holding)
 2004.....CC-Bau GmbH (FN T1T2T67 p)
 2005.....***Bf1*** (Bf) (FN X1X2XZ x)
 2005.....XCO Bau GmbH (M1M2M99 i)
 2005.....XC Bau GmbH N27N28 h
 2006.....XCG Bau GmbH (C1C2C i)

a.) An der Holding waren im Streitzeitraum beteiligt:

12.920.....Ing. VN1 S1 (34%)
 12.540.....Ing. VN2 S2 (33%)
 12.540.....VN3 S1 (33 %)
38.000 €...Summe

Geschäftsführer der Holding waren im Streitzeitraum **Ing. VN1 S1 und Ing. VN2 S2**. VN3 S1 war im Streitzeitraum nur bis 30.12.2011 Geschäftsführer der Holding.

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

28.000.....KGX XC Baugesellschaft mbH & Co KG (FN Z1Z2Z17 z) (jedenf. 1.1.08-27.9.11)
 25.900.....Holding GmbH ab 28.9.2011
 3.500.....Dr. Christian AX1 (1.1.2008-31.7.2011)
 3.500.....Dr. Christian AX2 (1.1.2008-31.7.2011)
 7.000.....Ing. VN2 S2 (jedenfalls ab 1.8.2011-27.9.2011)
 9.100.....Ing. VN2 S2 ab 28.9.2011
35.000 €...Summe

Geschäftsführer der CC-Bau GmbH waren **Ing. VN1 S1 und Ing. VN2 S2** .

An der KGX GmbH & Co KG waren beteiligt:

Als Kommanditisten:

170.000 ATS.....Ing. VN1 S1 (34%)
 165.000 ATS.....Ing. VN2 S2 (33%)
 165.000 ATS.....VN3 S1 (33 %)
 500.000 ATS.....Summe

Als Arbeitsgesellschafterin: Die ***Bf1***, vertreten durch ihren einzigen Gesellschafter-Geschäftsführer (jedenfalls 1.1.2008 – 10.6.2012) **Ing. VN1 S1**

c.) An der XCO Bau 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 €.....Klaus FG1 (seit 26.1.2015)

35.000 €...Summe

Geschäftsführer der XCO Bau GmbH war VN3 S1 (jedenfalls 1.1.2008-25.9.2011).

Geschäftsführer der XCO Bau GmbH war Ing. VN1 S1 (26.9.2011-15.12.2016).

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

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

d.) An der XC Bau GmbH waren beteiligt:

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

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

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

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

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

8.400 €.....Ing. Michael FG2 9.2.2015

35.000 €....Summe

Geschäftsführer der XC Bau GmbH sind **Ing. VN2 S2 und Ing. Michael** FG2 (beide jedenfalls seit 1.1.2008-heute). Seit 6.8.2014 ist auch Herr DI (FH) Christian FG3 Geschäftsführer.

e.) An der XCG Bau GmbH waren beteiligt:

26.600 €...Holding GmbH (jedenf. 1.1.2008-12.4.2010)
 25.900 €... Holding GmbH (13.4.2010-25.1.2015)
 26.600 €... Holding GmbH (26.1.2015-25.9.2019)
 8.400 €.....Ing. Eduard FG4 (jedenf. 1.1.2008-12.4.2010)
 9.100 €.....Ing. Eduard FG4 (13.4.2010-25.1.2015)
 8.400 €.....Ing. Eduard FG4 (ab 26.1.2015)
 35.000 € ...Summe

Geschäftsführer der XCG Bau GmbH waren **Ing. VN1 S1** (jedenfalls 1.1.2008 –12.2021) und **Ing. Eduard FG4** (jedenfalls seit 1.1.2008-heute). Seit 4.8.2014 ist auch Herr DI Wolfgang FG5 Geschäftsführer.

2.)Gründung der bf ***Bf1*** 2005

Die Gesellschafter VN1 S1, VN3 S1 und VN2 S2 gründeten die bf GmbH 2005. Nur VN1 S1 wurde zunächst als Geschäftsführer ins Firmenbuch eingetragen. Bis 10.6.2012 war er der einzige Geschäftsführer, der im Firmenbuch eingetragen war. Ab 11.6.2012 -23.10.2016 wurde er von Herrn Ing. VN2 S2 als Gesellschafter-Geschäftsführer unterstützt.

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

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

34%.....VN1 S1
 33%.....VN3 S1
 33%.....VN2 S2

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

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

74%Holding GmbH (31.080 €) (An dieser beteiligt: 34% S1 VN1;
33% S2 VN2, 33 % S1 VN3)

25.3333%.....S1 VN1 (10.640 €)(+ 25,16% mittelbar- dh 34% von 74%- über die
 Holding GmbH)

0,3333%.....S1 VN3 (140 €) (+ 24,42% mittelbar, dh 33% von 74%- über die
 Holding GmbH)

0,3333%.....S2 VN2 (140 €) (+ 24,42 % mittelbar über die Holding)

100 %.....Summe

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

50,4933%.....VN1 S1

24,7533 %.....VN3 S1

24,7533 %.....VN2 S2

3.) Gründung der S1 & S2 OG 2006

a.) Gesellschafter der OG (= Gesellschafter der Bf) – Managementvertrag mit OG:

aa.) Gründung, Gesellschafter

Im Mai 2006 gründeten die Gesellschafter der Bf (= Gesellschafter der Holding= drei Strategen) auch die OG, deren alleinige Gesellschafter sie waren (OEG-Gesellschaftsvertrag vom 16.5.2006). Das Personal der OG, das im Namen der OG zu Gunsten aller Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, handelte, bestand von Anfang an nur aus den Gesellschaftern der OG (Vorlageantrag vom 23.7.2018, S. 5), die auch Gesellschafter der Bf waren. Der OG standen allerdings als Betriebsmittel auch 3 geleaste Kraftfahrzeuge mit gesamten Anschaffungskosten von 180.000 €, Mobiltelefone, PCs und Arbeitskleidung zur Verfügung (Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 22.9.2016), die von den Gesellschaftern der OG (=Strategen) genutzt wurden. Die Kraftfahrzeuge wurden durch die OG geleast. Die OG zahlte auch die Sozialversicherungsbeiträge der OG-Gesellschafter. Der weitaus überwiegende Großteil der von der OG getragenen Kosten bestand in den KFZ-Kosten (Leasingraten, Versicherungskosten) und in den übernommenen Kosten der Sozialversicherungen der OG –Gesellschafter. Für KFZ-Kosten und Sozialversicherungskosten gab die OG im Durchschnitt größenordnungsmäßig 100.000 € pro Jahr aus (NiS 2.6.2021, S. 2). Diese Kosten fielen bei den Tätigkeiten der Strategen im Namen der OG zu Gunsten aller Konzerngesellschaften (darunter auch die Bf) an.

Am Vermögen der OG waren seit der Gründung der OG 2006 die Gesellschafter (drei Strategen) im Verhältnis von 34% (VN1 S1) 33% (VN3 S1) und 33% (VN2 S2), am Gewinn und

Verlust zu je einem Drittel beteiligt (OG-Gesellschaftsvertrag vom 16.5.2006, § 5 und § 8). Das blieb so bis zum 29.12.2011 (Firmenbuchauszug OG)

Gesellschafter der OG waren seit deren Gründung (2006) die Gesellschafter der Bf Ing. VN1 S1, VN3 S1 und Ing. VN2 S2 (die drei Strategen) bis zum 29.12.2011 (Firmenbuchauszüge OG und Bf).

Ab 30.12.2011 waren nur noch die zwei Strategen VN1 S1 und VN2 S2 Gesellschafter der OG. VN3 S1 blieb auch ab 30.12.2011 allerdings Gesellschafter der Bf und der Holding (Firmenbuchauszüge OG, Bf und Holding). Die Gewinnbeteiligung in der OG lautete daher ab 30.12.2011 50:50 zwischen Ing. VN1 S1 und Ing. VN2 S2.

bb.) Managementverträge

Der Geschäftsgegenstand der OG, vertreten durch die Strategen, die auch Gesellschafter der OG waren, bestand in der **Lenkung, Überwachung und Unterstützung** (Schreiben des Steuerberaters vom 22.9.2016; Vorlageantrag S. 4 und S. 5) des Konzerns, bestehend aus den oben erwähnten 6 Konzerngesellschaften; Rechtsgrundlage dafür waren 6 im Wesentlichen gleich lautende (NiS VN1 S1 7.7.2016; Vorlageantrag, S. 3-5) Managementverträge (vgl. Managementvertrag vom 19.5.2006) zwischen der OG und jeder einzelnen der oben genannten Konzerngesellschaften (siehe oben Pkt 1):

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

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

Die tatsächlichen Tätigkeiten, die die Strategen (Gesellschafter der OG) im Namen der OG für die Konzerngesellschaften (darunter auch die Bf) im ursächlichen Zusammenhang mit dem Abschluss jedes Managementvertrages mit jeder Konzerngesellschaft durchführten, bestanden allerdings im Wesentlichen in Lenkungsaufgaben [Lenkung, Überwachung, Unterstützung, auch Beratung des Konzerns, bestehend aus den o.e. (Pkt 1) Gesellschaften, darunter auch die bf GmbH, lt. Schreiben des Steuerberaters vom 22.9.2016, Vorlageantrag S. 3-5], nicht in nur beratenden Tätigkeiten.

Die Tätigkeiten der Strategen zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den einzelnen Konzerngesellschaften dienen jedenfalls dem Konzern und den einzelnen Konzerngesellschaften, können aber nicht klar voneinander abgegrenzt werden. Es ist nicht feststellbar, wann welcher der Strategen für eine bestimmte Konzerngesellschaft welche konkreten einzelnen Tätigkeiten verrichtete. Es kann auch nicht festgestellt werden, in welchem genauen zeitlichen Ausmaß jeder einzelne der Strategen für jede einzelne Konzerngesellschaft tätig war. Die Tätigkeiten der Strategen gingen in Bezug auf die sechs einzelnen Konzerngesellschaften fließend ineinander über. Das Finanzamt drückte dies unwiderlegt sinngemäß so aus: Die Tätigkeiten der Strategen, die aus operativen Tätigkeiten für die einzelnen Konzerngesellschaften und auch aus beratenden Tätigkeiten für die einzelnen Konzerngesellschaften bestanden, waren verschränkt, dh, im Verhältnis zueinander untrennbar (FA NiS. 12.5., S. 5; FA NiS 2.6., S.6, S. 7). Der Steuerberater drückte dies unwiderlegt so aus: Es sei überall dort, wo man in unterschiedlichen Funktionen tätig sei, nicht ungewöhnlich, dass eine Person „mehrere Hüte aufhabe“ (NiS. 2.6., S. 3).

Beide Parteien brachten übereinstimmend vor, nur die beratenden Tätigkeiten der Strategen (= OG-Gesellschafter), die im jeweiligen Managementvertrag genannt worden seien, seien der OG finanziell abgegolten worden (durch Zahlungen der Konzerngesellschaften an die OG auf Grund der Managementverträge), während die operativen Tätigkeiten der Strategen als Gesellschafter-Geschäftsführer der einzelnen Konzerngesellschaften überhaupt nicht abgegolten worden seien, weil sie nicht Gegenstand des Managementvertrages gewesen seien (Gesellschafter-Geschäftsführer lt. NiS vom 2.6., S. 6; FA NiS. 2.6. S. 6, S. 7 - S. 9).

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

Die OG, vertreten durch die Strategen als Gesellschafter der OG hat in den Managementverträgen sämtliche Aktivitäten der Unterstützung der laufenden Geschäftsführung der Konzerngesellschaften, auch strategische Beratung zum Aufbau neuer Geschäftsfelder, Unterstützung bei der Akquisition, beim Controlling, der Baustellenabwicklung, der Personalrekrutierung und der Personalführung versprochen. Es wurde auch eine laufende Abstimmung der Tätigkeiten mit dem jeweiligen organschaftlich bestellten Geschäftsführer der jeweiligen Konzerngesellschaft versprochen (Managementvertrag vom 19.5.2006). Die Formulierung dieser Leistungszusagen in den jeweils inhaltsgleichen Managementverträgen ist so allgemein gehalten, dass sie operative Geschäftsführungstätigkeiten bei den einzelnen Konzerngesellschaften nicht ausschließt, zumal

jeder OG-Gesellschafter auch Gesellschafter –Geschäftsführer der Holding und mindestens einer der anderen Konzerngesellschaften war (siehe oben A.1. und 2).

Tatsächlich hat jeder der Strategen die einzelnen Konzerngesellschaften keineswegs nur beraten, sondern er hat im Einvernehmen mit den beiden anderen (bis 29.12.2011)/dem anderen Strategen (ab 30.12.2011) den Konzern, bestehend aus den oben erwähnten (Punkt A 1) Gesellschaften, darunter auch die Bf, gelenkt, überwacht und nach Kräften die Abläufe im Konzern unterstützt. In diesem Zusammenhang legte jeder der Strategen pro Jahr etwa 70.000 km in jenem PKW zurück, der für ihn von der OG geleast worden war (Schreiben des Steuerberaters vom 22.9.2016; Vorlageantrag S. 3-5; Steuerberater lt. NiS. 2.6. S 3 , S.6 ; FA lt. NiS 2.6. S. 6-9). In dieses Bild fügen sich die organschaftlichen Bestellungsverhältnisse: Jeder der Strategen war nicht nur Gesellschafter der OG (siehe OG-Vertrag, Siehe Firmenbuchauszug OG), sondern auch Gesellschafter – Geschäftsführer der Holding und auch Gesellschafter-Geschäftsführer mindestens einer der Tochtergesellschaften der Holding (siehe Pkt 1 und 2).

Die OG hat den weitaus überwiegenden Großteil der Kosten jedes Strategen bezahlt, die bei diesen Tätigkeiten (Lenkung, Überwachung, Unterstützung der Konzerngesellschaften) angefallen sind (insbesondere KFZ-Kosten, vgl. NiS 2.6.2021, S. 2). Die OG hat alle diese Kosten endgültig bezahlt, ohne für den Kostenanteil, der auf die operativen Geschäftsführungstätigkeiten der Strategen entfallen ist, einen finanziellen Ausgleich von den einzelnen Konzerngesellschaften zu begehren (FA NiS. 2.6. S. 6- S. 9; Gesellschafter-Geschäftsführer NiS. 2.6. S. 6; RI NIS 2.6. S. 9). Die OG hat offensichtlich für die Kosten, die auf die operativen Tätigkeiten der Strategen entfallen sind, keinen Kostenersatz verlangt, weil sie ohnedies die diese Kosten deutlich übersteigenden Entgelte aus dem Managementvertrag erhalten hat. Die OG bezahlte im Einvernehmen mit den Konzerngesellschaften, darunter die Bf, den weitaus überwiegenden Anteil der Kosten, die im Zusammenhang mit den Tätigkeiten der Strategen (Überwachungs-, Lenkungsaufgaben, Unterstützungstätigkeiten) für den Konzern , bestehend aus den Konzerngesellschaften angefallen sind. Daraus folgt, dass sich die OG im Einvernehmen mit den Konzerngesellschaften verpflichtet hat, alle diese Tätigkeiten (Lenkungs- Überwachungs- und Unterstützungstätigkeiten) auszuführen, die die Strategen zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften ausgeübt haben.

In dieses Bild fügt sich, dass die OG im engen zeitlichen Zusammenhang mit allen diesen Tätigkeiten (Lenkungs- Überwachungs- und Unterstützungstätigkeiten der Strategen im Namen der OG zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften) beträchtliche Zahlungen von den Konzerngesellschaften erhalten hat . Z.B. erhielt die OG von der Bf im Streitzeitraum 2008-2012 durchschnittlich 121.800 € im Jahr und durchschnittlich 10.150 € pro Monat; Die anderen Konzerngesellschaften zahlten damals Beträge in gleicher Größenordnung.

In dieses Bild fügt sich, dass diese Beträge von allen Konzerngesellschaften, darunter die Bf, aus deren Saldenkonten mit den Bezeichnungen „Geschäftsführerkosten“ an die OG überwiesen

wurden (Bericht über die Außenprüfung, S. 2). Die Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, sahen daher diese Zahlungen als Abgeltung von Geschäftsführungstätigkeiten an. In dieses Bild fügt sich das Vorbringen des Finanzamtes im Vorlagebericht, „entsprechend dieser (gemeint war die Managementvereinbarung) sind von der OG für Bf. laufende GF-Aufgaben zu erbringen, welche mittels Honorar verrechnet werden“. Auch das FA sieht daher in Wirklichkeit die Zahlungen an die OG als Abgeltung von Geschäftsführungstätigkeiten.

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

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.

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

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

- weil man die Tätigkeiten der Strategen, die dem Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, gedient haben (Lenkungs- Überwachungstätigkeiten, sonstige unterstützende Tätigkeiten wie z.B. Beratungen lt. Vorlageantrag S. 3-5, lt. Schreiben des Steuerberaters vom 22.9.2016, lt FA NiS 2.6.2021, S. 7 und lt. Gesellschafter-Geschäftsführer NiS 2.6. S. 11 und 12) nicht trennen kann. Alle diese Tätigkeiten waren untrennbar miteinander verbunden (FA NiS. 2.6.2021, S. 7 „verschränkte Tätigkeiten“; Steuerberater NiS 2.6.2021, S. 3

„mehrere Hüte“), erfolgten im Einvernehmen zwischen den drei Strategen und dienten dem Ziel, die Abläufe im Konzern möglichst effizient zu gestalten;

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

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

-Auch der Umstand, dass diese Zahlungen aus den Saldenkonten der Konzerngesellschaften mit der jeweiligen Bezeichnung „Geschäftsführerkosten“ an die OG überwiesen worden sind, deutet darauf hin, dass mit diesen Zahlungen Lenkungs- und Überwachungstätigkeiten abgegolten werden sollten.

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

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

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 S. 5). Daraus

folgt, dass diese vertragliche Norm betreffend das Recht der OG, die Tätigkeiten durch Vertreter auszuüben, die durch die OG hätten beauftragt werden können, von den Parteien des Managementvertrages von Anfang an nicht ernst genommen worden ist.

dd.) Zahlungen

Die OG versprach der Bf und auch jeder anderen Konzerngesellschaft, im Durchschnitt 60 Stunden pro Monat und pro Konzerngesellschaft für diese zugesagten Aktivitäten aufzuwenden. Die Bf versprach der OG im Jahr 2006 im Gegenzug hierfür ein Entgelt von 6.000€ + 20% UST pro Monat (72.000 € + USt pro Jahr) (Managementvertrag vom 19.5.2006).

Tatsächlich zahlte die Bf der OG im Streitzeitraum **2008- bis Ende 2012** durchschnittlich 121.800 € im Jahr (durchschnittlich 10.150 € pro Monat) (bekämpfte Bescheide vom 23.1.2014 betreffend **2008-2012**; BVE vom 4.7.2017, S. 3). Zahlungen in ähnlicher Höhe leisteten auch alle anderen Konzerngesellschaften (siehe oben die 6 Gesellschaften mbH lt Pkt 1) an die OG.

Durch diese Zahlungen der Konzerngesellschaften, u.a. auch der Bf, finanzierte die OG die Tragung der oben erwähnten Kosten (insbesondere KFZ-Kosten und Sozialversicherungsbeiträge im Gesamtausmaß von größenordnungsmäßig 100.000 € im Jahr).

ee.) Geschäftsführungstätigkeiten

Die Gesellschafter der OG haben im ursächlichen Zusammenhang mit jedem Managementvertrag im Namen der OG Lenkungs- und Führungstätigkeiten (Schreiben vom 22.9.2016) für die Bf und für alle anderen Konzerngesellschaften (siehe Pkt 1) im Zeitraum 2008 bis Ende 2012 durchgeführt. Dies geschah ausschließlich durch das Handeln der Strategen (Gesellschafter der OG, die auch die beherrschenden Gesellschafter der Bf und der anderen Konzerngesellschaften waren). Es kam nie dazu, dass im Namen der OG andere Personen bei der Erfüllung des Managementvertrages tätig wurden (Managementvertrag mit OG, 1. Seite, Vorlageantrag vom 23.7.2018, S. 5).

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

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

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

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

Dass es sich bei all diesen Tätigkeiten um Geschäftsführungstätigkeiten handelte, ergibt sich aus der Art der Tätigkeiten: Lenkungsaufgaben, Überwachungstätigkeiten betreffend den Konzern, bestehend aus allen Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf; Strategieplanung, Erarbeitung neuer Geschäftsfelder, Verhandlungen mit Banken, Cash Management betreffend alle Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf (siehe oben Vorlageantrag S. 4, 5: Schreiben StB 22.9.2016, 2. Seite). Diese Arten von Tätigkeiten zählen typischerweise zur Führung der Geschäfte eines Unternehmens (vgl. OGH 25.11.2020 6Ob209/20h).

Diese Tätigkeiten wurden von 2008 bis 29.12.2011 durch die Gesellschafter der OG VN1 S1, VN3 S1 und VN2 S2 (drei Strategen) durchgeführt (Vorlageantrag, S. 5). Am 29.12.2011 schied VN3 S1 für einige Jahre (bis 24.10.2016) aus der OG aus, blieb aber Gesellschafter der Bf. und der übrigen Konzerngesellschaften, auch der Holding (Firmenbuchauszüge betreffend alle Konzerngesellschaften).

Ab 30.12.2011 wurden diese Tätigkeiten nur noch durch VN1 S1 und VN2 S2 (die zwei Strategen) durchgeführt, 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 2012 für die Bf und die anderen Konzerngesellschaften regelmäßig ausgeführt wurden, erkennt man daran, dass die OG seit 2006 bis jedenfalls einschließlich Dezember 2012 monatlich von der Bf (S. 3 BVE, unwiderlegt; siehe auch Managementvertrag) und von den übrigen Konzerngesellschaften für diese Tätigkeiten regelmäßig bezahlt worden ist: So erhielt die OG von der BF seit 2006 jährlich 72.000 € (monatlich 6.000 €), und seit 2008 bis jedenfalls einschließlich 31. Dezember 2012 jährlich im Durchschnitt 121.800 € (monatlich 10.150 €) zur Abgeltung dieser Tätigkeiten. 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; bekämpfte Bescheide für 2008-2012, welchen die Zahlungen entnommen

werden können). Auch die anderen Konzerngesellschaften leisteten der OG Zahlungen in gleicher Größenordnung.

Die Tätigkeiten der Strategen (= Gesellschafter der OG und beherrschende Gesellschafter der Bf und der übrigen Konzerngesellschaften) dienten der Lenkung und Überwachung (Schreiben des Steuerberaters vom 22.9.2016) des gesamten Konzerns, bestehend aus den oben erwähnten sechs Konzerngesellschaften (siehe oben Punkt 1). Wann immer es notwendig war, griff zumindest einer der drei Strategen lenkend oder überwachend auch in die einzelnen Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, ein (unwidersprochenes Vorbringen des FA, NiS. 12.5., S. 5; FA NiS. 2.6. S. 6 und 7; Vorbringen des StB NiS 2.6., S. 3; Vorlageantrag, S. 3; Schreiben des Steuerberaters vom 22.9.2016).

Das Schwergewicht der Überwachungs- und Lenkungstätigkeiten für die bf GmbH wurde im Großteil des Streitzeitraumes (2008-10.6.2012) durch Herrn Ing. VN1 S1 durchgeführt, der bei seinen Tätigkeiten von den beiden anderen Strategen (bis 29.12.2011) und vom anderen Strategen (30.12.2011-10.6.2012) unterstützt wurde. Dies folgt daraus, dass Ing. VN1 S1 in dieser Zeit (2008-10.6.2012) der einzige organschaftlich bestellte Geschäftsführer der Bf war (Firmenbuchauszug Bf), und dass die Lenkungstätigkeiten der OG in Bezug auf alle Konzerngesellschaften (darunter auch die Bf) immer durch alle OG-Gesellschafter (Vorlageantrag, S. 5) durchgeführt worden sind. Das Ausmaß der Arbeitsbelastung der Strategen in Bezug auf alle Konzerngesellschaften war im Großen und Ganzen gleich, dh alle Strategen trugen mit gleichartigem Arbeitsaufwand zur Erhaltung der Funktionsfähigkeit des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, bei. Dies folgt daraus, dass jeder der Strategen bei der Verteilung der Gewinne der OG einen gleichen Anteil erhielt (OG-Vertrag von 2006).

Ab 11.6.2012 bis jedenfalls Ende 2012 bis jedenfalls Ende 2015 wurde die bf GmbH durch die beiden Gesellschafter – Geschäftsführer Ing. VN1 S1 und Ing. VN2 S2 überwacht und gelenkt. Es gab in diesem Teil des Streitzeitraums (11.6.2012 – jedenfalls Ende 2012 bis jedenfalls Ende 2015 noch zwei Fremdgeschäftsführer, die durch beide Gesellschafter-Geschäftsführer überwacht und gelenkt wurden.

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

Im Jahr 2004 beschlossen die 3 Strategen ihren Plan, den sie für geeignet hielten, die Umsätze zu erhöhen und die von ihnen begonnenen betrieblichen Tätigkeiten generationsübergreifend zu erhalten: Sie kamen überein, mehrere kleinere Tochtergesellschaften der Holding (damals: „XC Baugesellschaft mbH“) zu gründen, diese zu lenken, und zu überwachen und möglichst rasch durch Fremdgeschäftsführer führen zu lassen, um möglichst rasch deren Selbstständigkeit zu erreichen. Die Fremdgeschäftsführer sollten zu Motivationszwecken

mittelfristig auch eine Beteiligung an der jeweiligen Tochtergesellschaft der Holding, für die sie tätig waren, erlangen können. Die drei Strategen planten damals, sich allmählich aus den operativen Geschäftsführungen der Tochtergesellschaften der Holding zurückzuziehen, und den einzelnen Tochtergesellschaften idR nur noch für Beratungstätigkeiten („Coaching“) und für strategische Entscheidungen (z.B. Erwerb von Beteiligungen und Erwerbe von Betrieben) zur Verfügung zu stehen. Die drei Strategen planten im Jahr 2004, sich langfristig nur noch um strategische Aufgaben (z.B. Erwerb neuer Unternehmen/Beteiligungen) zu kümmern, um den Konzern langfristig abzusichern.

Diesem Plan lag im Jahr 2004 die Einsicht der drei Strategen zu Grunde, dass die Zeit kommen werde, in der sie alle drei nicht mehr arbeitsfähig sein würden. Spätestens dann sollten die von ihnen eingesetzten ursprünglichen Fremdgeschäftsführer so weit sein, um den Konzern, bestehend aus den oben erwähnten Konzerngesellschaften selbstständig und ohne die drei Strategen führen zu können.

Ein weiterer Zweck der Tochtergesellschaften war auch die Haftungsbegrenzung der jeweiligen Tochtergesellschaft auf ihren jeweiligen Aufgabenbereich (NiS Gesellschafter-Geschäftsführer 7.7.2016; Schreiben der Steuerberaterin vom 22.9.2016; NiS 2.6.2021, S. 5, 6, 11 und 12).

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

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

aa.)Außersteuerlicher Zweck?

Um in der Anfangsphase die einzelnen Fremdgeschäftsführer kontrollieren und lenken zu können, sei einerseits idR je eine Person aus der Gruppe der Strategen als Gesellschafter-Geschäftsführer einer Tochtergesellschaft , auch der Bf, im Firmenbuch eingetragen worden. Man habe während der Lernphasen der Fremdgeschäftsführer eine gewisse Kontrolle ausüben wollen.

Zur Wahrnehmung der Kontroll- Lenkungs-, und Beratungsfunktionen sei die OG, bestehend aus den Strategen, als Stabsstelle gegründet worden. Durch diese OG seien sodann die Kontroll-, Lenkungs- und Beratungstätigkeiten an die Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf fakturiert worden. Der Holding sei die Eigentümerfunktion zugekommen (Vorbringen der steuerlichen Vertreterin vom 22.9.2016; Steuerberater lt NiS 2.6., S. 13; NiS. 7.7.2016 Ing. VN1 S1; BVE S. 2).

bb.) Hiezu wird durch das BFG festgestellt:

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

Der außersteuerliche Zweck der Gründung einer Stabsstelle, die alle Konzernunternehmen lenken, überwachen und unterstützen sollte, ist ebenso nicht zweifelhaft. Gerade große Unternehmen oder Konzerne gründen Stabsstellen, um Lenkungs- und Überwachungstätigkeiten, Beratungs- und Unterstützungsleistungen 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 XC-Konzern erfolgt ist. Dass die Bezahlung der Mitglieder der Stabsstellen durch die Konzernspitze (idR Muttergesellschaft) oder durch eine Zentralstelle im unmittelbaren Nahbereich der Konzernspitze erfolgt, ist nicht ungewöhnlich (vgl. Doralt, RdW 2015, 61).

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

Die den Konzern, bestehend aus den Konzerngesellschaften, beherrschenden Strategen haben diese Stabstelle, bestehend aus den Strategen, im Bereich der im Jahr 2006 neu gegründeten OG angesiedelt. Die Frage, ob es bei wirtschaftlicher Betrachtung zweckmäßiger gewesen wäre, die Stabstelle im Bereich der Holding einzurichten (so das Vorbringen des Finanzamtes lt. NiS 2.6.2021, S. 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 ***Bf1*** schloss ebenso wie alle anderen Konzerngesellschaften (siehe oben Pkt 1) mit der OG einen Managementvertrag, auf Grund dessen die OG durch ihre Gesellschafter alle Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, lenkte, überwachte und unterstützte. Das einzige Personal der OG bestand aus ihren Gesellschaftern. Die OG bezahlte den weitaus überwiegenden Teil der Kosten der Tätigkeiten ihrer Gesellschafter, die diese im Namen der OG für alle Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, leisteten (KFZ-Kosten und GSVG- Sozialversicherungsbeiträge) in der Größenordnung von 100.000 € im Jahr

Deshalb leisteten alle Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, Zahlungen an die OG. Die bf GmbH zahlte der OG in diesem Teil des Streitzeitraums jährlich im Durchschnitt 121.800 € (monatlich im Durchschnitt 10.150 €). Beträge in gleicher Größenordnung zahlten auch alle anderen Konzerngesellschaften an die OG.

Das Finanzamt begehrt entgegen dem Vorbringen der Bf, diese Zahlungen der bf GmbH an die OG nicht der OG, sondern direkt den Gesellschaftern der OG zuzurechnen, weshalb diese Zahlungen DB- und DZ – pflichtig seien.

An der bf ***Bf1*** waren damals die drei Strategen beteiligt:

34%Ing. VN1 S1

33 %.....VN3 S1

33%.....Ing. VN2 S2

Alleiniger Geschäftsführer der bf GmbH war damals Ing. VN1 S1 (siehe oben Pkt 2).

An der OG waren damals beteiligt:

34%Ing. VN1 S1

33 %.....VN3 S1

33%.....Ing. VN2 S2

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

1/3.....Ing. VN1 S1

1/3.....VN3 S1

1/3.....Ing. VN2 S2

Die Geschäfte der OG und die Tätigkeiten, die der OG zuzurechnen waren, wurden damals durch diese drei Gesellschafter geführt.

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

aa.) wirtschaftliche Dispositionen:

Die Lenkung und Überwachung der Bf und der anderen Konzerngesellschaften (lt. Schreiben der Steuerberaterin vom 22.9.2016), die Erschließung neuer Märkte der Bf und der anderen Konzerngesellschaften, das Treffen strategischer Entscheidungen , wie z.B der Erwerb anderer Unternehmen, die Unterstützung des organschaftlich bestellten Geschäftsführers der Bf, die Verhandlungen mit Banken, um die Liquidität der Bf und der übrigen Konzerngesellschaften zu sichern, das Einstellen von Mitarbeitern der Bf und der anderen Konzerngesellschaften (lt. Vorlageantrag vom 23.7.2018, S. 4 und 5 und lt. Angaben des Gesellschafter-Geschäftsführers in der mündlichen Verhandlung vom 2.6.2021, S. 11 und 12) waren wirtschaftliche Dispositionen, die durch die Gesellschafter der OG im Namen der OG auf Grund des Managementvertrages zu Gunsten der Bf und der anderen Konzerngesellschaften durchgeführt worden sind.

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

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

cc.) Die OG hat auch die Kosten (KFZ-Kosten, Sozialversicherungsbeiträge) der 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 (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 Leasingnehmer unterfertigt worden sind (NiS 12.5.2021, S. 3 und 5).

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

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

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

Zur Wahrnehmung der Geschäftsführungstätigkeiten in der Bf war damals auf Grund seiner organschaftlichen Bestellung der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf Ing. VN1 S1 berufen (Bestellungsebene). Zur Wahrnehmung der Tätigkeiten auf Grund des Managementvertrages waren die drei Gesellschafter der OG Ing. VN1 S1, Ing. VN2 S2 und VN3 S1 berufen. Der Managementvertrag mit der OG bewirkte somit, dass mehr Personen auf Grund des Managementvertrages tätig wurden, als auf Grund der organschaftlichen Bestellung durch die bf GmbH hätten tätig werden müssen. Dadurch wurde erreicht, dass auch auf Grund des Managementvertrages Ing. VN1 S1 die Geschäfte der Bf führte, was er ohnedies schon auf Grund seiner organschaftlichen Bestellung durch die Bf zu tun gehabt hätte, und dass er dabei von Ing. VN2 S2 und VN3 S1 unterstützt wurde. Der Managementvertrag vergrößerte somit das Personal, das für die bf GmbH tätig werden musste. Somit bewirkte der Managementvertrag in Bezug auf die Anzahl der natürlichen Personen, die Leistungen erbringen mussten, eine Änderung.

Da die OG die Tätigkeiten ihrer Gesellschafter, die diese auf Grund des Managementvertrages für die Bf und die übrigen Konzerngesellschaften leisteten, finanziell unterstützte, indem sie sämtliche KFZ-Kosten und Sozialversicherungsbeiträge der OG-Gesellschafter trug, bewirkte sie durch diese finanzielle Unterstützung eine Änderung in den tatsächlichen Umständen, unter welchen die OG-Gesellschafter (=Strategen) tätig wurden. Wäre nicht die OG, sondern die Holding GmbH beauftragt worden, die Lenkungs-, Überwachungs- und sonstigen Unterstützungstätigkeiten durch ihre Gesellschafter-Geschäftsführer zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, durchzuführen, wären diese Kosten am ehesten durch die Holding getragen worden (siehe oben A.3.c.bb mit dem Hinweis auf VwGH vom 28.11.2007, 2003/14/0065). Hätte jede Konzerngesellschaft, darunter auch die Bf, weder die Holding, noch die OG, sondern die Strategen direkt in Anstellungsverträgen beauftragt, diese

Tätigkeiten auszuführen, hätte jede Konzerngesellschaft diese Kosten am ehesten selbst getragen. Indem also die OG diese Kosten trug, führte sie eine Änderung der tatsächlichen Umstände herbei, unter denen die Strategen tätig wurden

Im Ergebnis machte es somit auch bei wirtschaftlicher und nicht nur bei rechtlicher Betrachtung einen Unterschied, dass im Zusammenhang mit der Lenkung und Überwachung der bf GmbH die OG, vertreten durch die Strategen und nicht nur Herr Ing. VN1 S1 (= einer der Strategen) tätig geworden ist. Der gegenständliche Fall unterscheidet sich somit wesentlich von jenem Fall, den der VwGH im Präjudiz vom 30.5.1990, 86/13/0046 zu entscheiden hatte. Dies spricht dafür, die Tätigkeiten (Überwachung, Lenkung und Unterstützung der Bf) und die daraus bezogenen Einkünfte ganz im Sinne der rechtlichen Gestaltung auf Grund des Managementvertrags der OG und nicht direkt deren Gesellschaftern zuzurechnen.

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

Das Finanzamt sieht die OG im Zusammenhang mit der Erfüllung des Managementvertrages als reine Zahlstelle (FA NiS 2.6. 2021, S. 7, S. 12, S. 13) (vgl. VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092; VwGH 28.5.2009, 2006/15/0360;) und vertritt deshalb die Ansicht, man müsse die Zahlungen der Bf an die OG direkt den OG-Gesellschaftern zurechnen.

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

Die OG ist daher nicht als bloße Zahlstelle i S der Zahlstellen-Erkenntnisse des VwGH anzusehen.

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

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

Die Strategen, die alle oben erwähnten (siehe Pkt 1) Konzerngesellschaften (darunter auch die Bf) durch ihre Anteile beherrschten, wollten eine Stabsstelle für alle Konzerngesellschaften einrichten, die alle Konzerngesellschaften lenken, überwachen und unterstützen sollte; Daher

haben sie die OG gegründet und die Stabsstelle, bestehend aus den Strategen, die auch die Gesellschafter der OG waren, dieser OG zugeordnet. Sie haben die OG gegründet, damit die Konzerngesellschaften, darunter die Bf, die OG als Stabsstelle durch die Managementverträge beauftragten, alle Konzerngesellschaften zu lenken, zu überwachen und zu unterstützen. Daher haben die Konzerngesellschaften, unter ihnen auch die Bf, die OG für die Tätigkeiten der Stabsstelle bezahlt.

Die beherrschenden Gesellschafter der OG beherrschten auch die Muttergesellschaft (Holding), weil sie die Anteilmehrheit in der Muttergesellschaft hielten (siehe oben A.3.a. und A.2.). Die OG war daher eine Gesellschaft in einem ausreichenden Nahbereich zur Konzernspitze (Holding) und damit jedenfalls als Standort der Stabsstelle geeignet. Es gibt keine Rechtsvorschrift, die die Einrichtung einer Stabsstelle verbietet. Es gibt keine Rechtsvorschrift, die es verbietet, eine OG, die in einem Nahverhältnis zur Konzernspitze (Holding) steht, als Stabsstelle des Konzerns einzurichten (vgl. § 115 GmbHG, vgl. Doralt, RdW 2015, 61).

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

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

Wäre die Holding als Stabsstelle eingerichtet worden, hätte dies aus der Sicht der Tochtergesellschaften, darunter die Bf, dieselben steuerlichen Rechtsfolgen gehabt.

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

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

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

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

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

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

B.) Feststellungen, Rechtsfolgen in Bezug auf den Zeitraum 27. September 2011- 29.12.2011

Zum Unterschied von jenem oben erwähnten (Punkt A.) Sachverhalt änderte sich die Beteiligung der drei Strategen an der bf GmbH. Ab 27. September 2011 waren an der bf GmbH beteiligt:

50,4933%....Ing. VN1 S1

24,7533 %...VN3 S1

24,7533 %...Ing. VN2 S2.

Die Beteiligung der drei Strategen an der OG blieb in diesem kurzen Zeitfenster noch dieselbe wie oben (Punkt A.) erwähnt.

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

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

2.) Gründung der bf ***Bf1*** 2005:

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

3.) Gründung der S1 & S2 OG 2006

a.) Gesellschafter der OG (= Gesellschafter der Bf) – Managementvertrag mit OG:

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

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

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

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

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

4.) Rechtliche Beurteilung:

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

Die bf ***Bf1*** schloss ebenso wie alle anderen Konzerngesellschaften (siehe oben Pkt 1) mit der OG einen Managementvertrag (2006), auf Grund dessen die OG durch ihre Gesellschafter alle Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, lenkte, überwachte und unterstützte. Das einzige Personal der OG bestand aus ihren Gesellschaftern. Die OG bezahlte den weitaus überwiegenden Teil der Kosten der Tätigkeiten ihrer Gesellschafter, die diese im Namen der OG für alle Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, leisteten (KFZ-Kosten und GSVG- Sozialversicherungsbeiträge) in der Größenordnung von 100.000 € im Jahr.

Deshalb leisteten alle Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, Zahlungen an die OG. Die bf GmbH zahlte der OG in diesem Teil des Streitzeitraums jährlich im Durchschnitt 121.800 € (monatlich im Durchschnitt 10.150 €). Beträge in gleicher Größenordnung zahlten auch alle anderen Konzerngesellschaften an die OG.

Das Finanzamt begehrt entgegen dem Vorbringen der Bf, diese Zahlungen der bf GmbH an die OG nicht der OG, sondern direkt den Gesellschaftern der OG zuzurechnen, weshalb diese Zahlungen DB- und DZ – pflichtig seien.

An der bf ***Bf1*** waren damals die drei Strategen beteiligt (siehe oben Pkt A.2.):

50,4933%Ing. VN1 S1

24,7533 %.....VN3 S1

24,7533 %.....Ing. VN2 S2

Alleiniger Geschäftsführer der bf GmbH war damals Ing. VN1 S1 (siehe oben Pkt A. 2).

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

34%Ing. VN1 S1

33 %.....VN3 S1

33%.....Ing. VN2 S2

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

1/3.....Ing. VN1 S1

1/3.....VN3 S1

1/3.....Ing. VN2 S2

Die Geschäfte der OG und die Tätigkeiten, die der OG zuzurechnen waren, wurden damals durch diese drei Gesellschafter geführt.

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

Auf die Feststellungen zu oben A.4.1.a.aa-dd) wird verwiesen.

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

Auf die obigen Feststellungen zu A.4.1.b. wird verwiesen.

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

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

d.) Die Einkünfte aus dem Managementvertrag sind daher (Auf die obigen Feststellungen bei A.4.1.a-c wird verwiesen) jedenfalls der OG und nicht den OG-Gesellschaftern zuzurechnen.

4.2. Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts?

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

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

C.) Feststellungen, Rechtsfolgen in Bezug auf den Zeitraum 30.12.2011-10.6.2012

Zum Vergleich mit jenem oben erwähnten (Punkt B.) Sachverhalt änderte sich zwar die Beteiligung der Strategen an der bf GmbH nicht mehr. Ab 30.12. 2011 waren an der bf GmbH nach wie vor die folgenden Personen beteiligt (Firmenbuchauszug Bf):

50,4933%....Ing. VN1 S1

24,7533 %...VN3 S1

24,7533 %...Ing. VN2 S2.

Der beherrschende Gesellschafter der Bf Ing. VN1 S1 war auch in diesem Zeitraum der einzige Geschäftsführer der Bf.

Die Beteiligung der Strategen an der OG war in diesem Zeitfenster jedoch eine andere (verglichen mit Punkt A.) und Punkt B.) (Firmenbuchauszug OG) :

Ab 30.12.2011 waren nur noch die zwei Strategen VN1 S1 und VN2 S2 Gesellschafter der OG. Die Gewinnbeteiligung in der OG lautete daher ab 30.12.2011 50:50 zwischen den beiden in der OG verbliebenen Strategen.

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

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

2.) Gründung der bf ***Bf1*** 2005

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

3.) Gründung der S1 & S2 OG 2006

a.) Gesellschafter der OG (= Gesellschafter der Bf) - Managementvertrag mit OG:

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

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

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

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

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

4.) rechtliche Beurteilung

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

Die bf ***Bf1*** schloss ebenso wie alle anderen Konzerngesellschaften (siehe oben Pkt 1) mit der OG einen Managementvertrag (2006), auf Grund dessen die OG durch ihre Gesellschafter alle Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, lenkte, überwachte und unterstützte. Das einzige Personal der OG bestand aus ihren Gesellschaftern. Die OG bezahlte den weitaus überwiegenden Teil der Kosten der Tätigkeiten ihrer Gesellschafter, die diese im Namen der OG für alle Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, leisteten (KFZ-Kosten und GSVG- Sozialversicherungsbeiträge) in der Größenordnung von 100.000 € im Jahr.

Deshalb leisteten alle Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, Zahlungen an die OG. Die bf GmbH zahlte der OG in diesem Teil des Streitzeitraums jährlich im Durchschnitt 121.800 € (monatlich im Durchschnitt 10.150 €). Beträge in gleicher Größenordnung zahlten auch alle anderen Konzerngesellschaften an die OG.

Das Finanzamt begehrt entgegen dem Vorbringen der Bf, diese Zahlungen der bf GmbH an die OG nicht der OG, sondern direkt den Gesellschaftern der OG zuzurechnen, weshalb diese Zahlungen DB- und DZ – pflichtig seien.

An der bf ***Bf1*** waren damals die drei Strategen beteiligt (siehe oben Pkt A.2.):

50,4933%Ing. VN1 S1

24,7533 %.....VN3 S1

24,7533 %.....Ing. VN2 S2

Alleiniger Geschäftsführer der bf GmbH war damals Ing. VN1 S1 (siehe oben Pkt A. 2).

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

50%Ing. VN1 S1

50%.....Ing. VN2 S2

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

1/2.....Ing. VN1 S1

1/2.....Ing. VN2 S2

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

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

Auf die Feststellungen zu oben A.4.1.a.aa-dd) wird verwiesen.

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

Zur Wahrnehmung der Geschäftsführungstätigkeiten in der Bf war damals auf Grund seiner organschaftlichen Bestellung der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf Ing. VN1 S1 berufen (Bestellungsebene). Zur Wahrnehmung der Tätigkeiten auf Grund des Managementvertrages waren die zwei Gesellschafter der OG Ing. VN1 S1 und Ing. VN2 S2 berufen. Der Managementvertrag mit der OG bewirkte somit, dass mehr Personen auf Grund des Managementvertrages tätig wurden, als auf Grund der organschaftlichen Bestellung durch die Bf GmbH hätten tätig werden müssen. Dadurch wurde erreicht, dass auch auf Grund des Managementvertrages Ing. VN1 S1 die Geschäfte der Bf führte, was er ohnedies schon auf Grund seiner organschaftlichen Bestellung durch die Bf zu tun gehabt hätte, und dass er dabei von Ing. VN2 S2 unterstützt wurde. Der Managementvertrag vergrößerte somit das Personal, das für die Bf GmbH tätig werden musste. Somit bewirkte der Managementvertrag in Bezug auf die Anzahl der natürlichen Personen, die Leistungen erbringen mussten, eine Änderung.

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

Im Ergebnis machte es somit auch bei wirtschaftlicher und nicht nur bei rechtlicher Betrachtung einen Unterschied, dass im Zusammenhang mit der Lenkung und Überwachung der Bf GmbH die OG, vertreten durch die beiden Strategen und nicht nur der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf, Herr Ing. VN1 S1 (= einer der Strategen) tätig geworden ist. Der gegenständliche Fall unterscheidet sich somit wesentlich von jenem Fall, den der VwGH im Präjudiz vom 30.5.1990, 86/13/0046 zu entscheiden hatte. Dies spricht dafür, die Tätigkeiten (Überwachung, Lenkung und Unterstützung der Bf) und die daraus bezogenen Einkünfte ganz

im Sinne der rechtlichen Gestaltung auf Grund des Managementvertrags der OG und nicht direkt deren Gesellschaftern zuzurechnen.

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

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

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

4.2. Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts?

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

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

D.) Feststellungen und Rechtsfolgen in Bezug auf den Zeitraum 11. Juni – 31. Dezember 2012:

I.) Tätigkeiten vom 11. Juni bis Ende Juli 2012

Im Unterschied zum bisher bekannten Sachverhalt (siehe oben Pkte A-C) gab es ab 11.6.2012 insbesondere auch zwei organschaftlich bestellte Fremdgeschäftsführer und einen weiteren organschaftlich bestellten Gesellschafter-Geschäftsführer (Ing. S2) zusätzlich zum bisher einzigen Gesellschafter-Geschäftsführer (Ing. VN1 S1. Die OG hat durch ihre beiden Gesellschafter (= Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf) das Handeln der Fremdgeschäftsführer gelenkt und überwacht (Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 22.9.2016).

1.) Gründung mehrerer GmbH ab 1991 mit einem gesellschaftsrechtlichen Nahverhältnis zu einander Auf die obigen Ausführungen (A.1.) wird verwiesen.

2.) Gründung der Bf 2005

Auf die obigen Ausführungen (A.2.) wird verwiesen.

3.) Gründung der S1 & S2 OG 2006

a.) Gesellschafter der OG (= Gesellschafter der Bf) – Managementvertrag mit OG:

Auf die obigen Ausführungen (A.3.a) wird verwiesen.

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

Auf die obigen Ausführungen (A.3.b.) wird verwiesen.

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

Auf die obigen Ausführungen (A.3.c.) wird verwiesen

4.) Rechtliche Beurteilung:

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

Die bf ***Bf1*** schloss ebenso wie alle anderen Konzerngesellschaften (siehe oben Pkt 1) mit der OG einen Managementvertrag (2006), auf Grund dessen die OG durch ihre Gesellschafter alle Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, lenkte, überwachte und unterstützte. Das einzige Personal der OG bestand aus ihren Gesellschaftern. Die OG bezahlte den weitaus überwiegenden Teil der Kosten der Tätigkeiten ihrer Gesellschafter, die diese im Namen der OG für alle Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf, leisteten (KFZ-Kosten und GSVG- Sozialversicherungsbeiträge) in der Größenordnung von 100.000 € im Jahr.

Deshalb leisteten alle Konzerngesellschaften, darunter auch die bf GmbH, Zahlungen an die OG. Die bf GmbH zahlte der OG in diesem Teil des Streitzeitraums jährlich im Durchschnitt 121.800 € (monatlich im Durchschnitt 10.150 €). Beträge in gleicher Größenordnung zahlten auch alle anderen Konzerngesellschaften an die OG.

Das Finanzamt begehrt entgegen dem Vorbringen der Bf, diese Zahlungen der bf GmbH an die OG nicht der OG, sondern direkt den Gesellschaftern der OG zuzurechnen, weshalb diese Zahlungen DB- und DZ – pflichtig seien.

An der bf ***Bf1*** waren damals die drei Strategen beteiligt (siehe oben Pkt A.2.):

50,4933%Ing. VN1 S1

24,7533 %.....VN3 S1

24,7533 %.....Ing. VN2 S2

Geschäftsführer der bf GmbH waren damals die Gesellschafter Ing. VN1 S1 und Ing. S2, ferner zwei Fremdgeschäftsführer (siehe oben Pkt A. 2).

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

50%Ing. VN1 S1

50%.....Ing. VN2 S2

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

1/2.....Ing. VN1 S1

1/2.....Ing. VN2 S2

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

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

Auf die obigen Ausführungen (A.4.1.a.) wird verwiesen.

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

Zur Wahrnehmung der Geschäftsführungstätigkeiten in der Bf waren damals auf Grund ihrer organschaftlichen Bestellung die Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf Ing. VN1 S1 und Ing. S2 berufen (Bestellungsebene). Zudem waren zwei Fremdgeschäftsführer für die Bf organschaftlich bestellt worden.

Da die OG die Tätigkeiten ihrer Gesellschafter, die diese auf Grund des Managementvertrages für die Bf und die übrigen Konzerngesellschaften leisteten, finanziell unterstützte, indem sie sämtliche KFZ-Kosten und Sozialversicherungsbeiträge der OG-Gesellschafter trug, bewirkte sie durch diese finanzielle Unterstützung eine Änderung in den tatsächlichen Umständen, unter welchen die OG-Gesellschafter (=Strategen) im Namen der OG tätig wurden. Wäre nicht die OG, sondern die Holding GmbH beauftragt worden, die Lenkungs-, Überwachungs- und sonstigen Unterstützungstätigkeiten durch ihre Gesellschafter-Geschäftsführer zu Gunsten des Konzerns, bestehend aus den Konzerngesellschaften, durchzuführen, wären diese Kosten am

ehesten durch die Holding getragen worden (vgl. VwGH vom 28.11.2007, 2003/14/0065). Hätte jede Konzerngesellschaft, darunter auch die Bf, weder die Holding, noch die OG, sondern die Strategen direkt in Anstellungsverträgen beauftragt, diese Tätigkeiten auszuführen, hätte jede Konzerngesellschaft diese Kosten am ehesten selbst getragen. Indem also die OG diese Kosten trug, führte sie eine Änderung der tatsächlichen Umstände herbei, unter denen die Strategen tätig wurden.

Im Ergebnis machte es somit auch bei wirtschaftlicher und nicht nur bei rechtlicher Betrachtung einen Unterschied, dass im Zusammenhang mit der Lenkung und Überwachung der bf GmbH auf Grund des Managementvertrages die OG, vertreten durch die Strategen Ing. VN1 S1 und Ing. S2, tätig geworden ist, und nicht nur die Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf, die Herren Ing. VN1 S1 und Ing. S2 (die Strategen) als Einzelpersonen. Durch das Tätigwerden der OG wurden durch die OG Kosten in wesentlicher Höhe getragen (KFZ-Kosten und Sozialversicherungskosten in Höhe von ca 100.000 € pro Jahr im Zusammenhang mit den Tätigkeiten der Strategen für alle Konzerngesellschaften, darunter auch die Bf).

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

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

Auf die obigen Ausführungen (A.4.1.c.) wird verwiesen.

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

4.2. Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts?

Auf die obigen Ausführungen (A.4.2.) wird verwiesen.

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

II.) Tätigkeiten der Gesellschafter der Bf vom 1. August – Ende Dezember 2012

1.) Der streitentscheidende Sachverhalt und die sich daraus ergebenden Rechtsfolgen sind dieselben wie bereits bei Pkt D.I.) dargestellt. Auf diese Ausführungen wird daher verwiesen.

Ergänzende Feststellungen:

In Bezug auf diesen Zeitraum hat die Bf wegen der Beschäftigung von Fremdgeschäftsführern einen DB und DZ erklärt und bezahlt (AIS-Daten für diesen Zeitraum, Vorbringen im Vorlageantrag, S. 4), jedoch wie bisher in Bezug auf ihre Zahlungen an die OG keinen DB und keinen DZ erklärt.

2.) Unrichtigkeit der Selbstberechnung? Wiederaufnahme?

In Bezug auf diesen Zeitraum des Jahres 2012 hat die Bf bereits vor dem Tätigwerden der BP (dh vor Erlassung des bekämpften Bescheides betreffend 2012 vom 23.1.2014) eine DB- und DZ-pflicht erklärt, weil es ab 11.6.2012 Fremdgeschäftsführer in der Bf gegeben hat, die Geschäftsführergehälter erhalten haben, die für die Zeit ab August 2012 gem. § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG der DB- und DZ-Pflicht unterworfen worden sind (siehe AIS-Daten des Finanzamtes betreffend 2012, siehe Vorlageantrag S. 4). Eine Erhöhung der DB- und DZ – Pflicht durch den bekämpften Bescheid wäre in Bezug auf den Zeitraum 1. August – Ende Dezember 2012 daher nur zulässig, wenn sich die in Bezug auf den Zeitraum August –Dezember 2012 bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweisen sollte und wenn die Voraussetzungen einer Wiederaufnahme des Verfahrens vorlägen (§ 201 Abs 2 Z 3 BAO; ebenso BVE vom 4.7.2018).

3.) Die Selbstberechnung der Bf, die darin bestanden hat, nur für die Zahlungen an die Fremdgeschäftsführer einen DB und einen DZ zu erklären und zu bezahlen (Vorlageantrag, S.4), und in Bezug auf die Zahlungen der Bf an die OG keinen DB und keinen DZ zu erklären, und zu bezahlen, war richtig (siehe oben Pkt D.I). Die Voraussetzungen für Abgabenbescheide gem. § 201 Abs 1 BAO lagen mangels Unrichtigkeit der durchgeführten Selbstberechnung nicht vor. Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme (§ 201 Abs 2 Z 3 BAO müssen daher nicht mehr erörtert werden.

E.) Zeitraum 2008-2012:

Die Bf hat somit (siehe oben A-D) zu Recht keinen DB und keinen DZ in Bezug auf ihre Zahlungen an die OG erklärt. Die Voraussetzungen für Abgabenbescheide gem. § 201 Abs 1 BAO lagen daher im gesamten Zeitraum nicht vor.

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

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

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

Die GmbH war neben anderen Tochtergesellschaften die Tochter einer Holding-GmbH. Alle Konzerngesellschaften (Holding und Töchter) wurden durch dieselben zwei oder drei Strategen (natürliche Personen) in Folge von Anteilsmehrheiten beherrscht. Diese Strategen waren die einzigen Geschäftsführer und einzigen Gesellschafter der Holding. In jeder Tochter war zumindest einer der Strategen auch Geschäftsführer. In der späteren Zeit des Streitzeitraums hatten die Töchter auch Fremdgeschäftsführer. Keiner der Strategen bezog ein Geschäftsführergehalt.

Diese Strategen gründeten eine OG, bestehend aus drei Strategen, von denen später einer aus der OG ausschied. Die Konzerngesellschaften, darunter die Bf, beauftragten diese OG, den Konzern, bestehend aus allen Konzerngesellschaften, zu lenken, zu überwachen und bestmöglich zu unterstützen. Dafür bezahlten die Konzerngesellschaften die OG. Nur aus den Gewinnverteilungen der OG erhielten die Strategen Geld.

Ein aus der Sicht des BFG nachvollziehbarer außersteuerlicher Grund konnte festgestellt werden: Dass ein Konzern im Nahbereich der Konzernspitze eine 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 OG anfällt, steuerlich anerkannt werden können, erscheint als durch die RSp des VwGH noch nicht hinreichend geklärt. Der VwGH hat in vergleichbaren Fällen keinen Zweifel daran gelassen, dass derartige vertragliche Zwischenschaltungen dann steuerlich anerkannt werden können, wenn es dafür nachvollziehbare wirtschaftliche Gründe gibt, und nicht anerkannt werden, wenn die Zwischenschaltung nur zum Zwecke der Einsparung von lohnabhängigen Abgaben erfolgt. Ob der aus der Sicht des BFG bestehende außersteuerliche Grund ausreichend ist, ist eine erhebliche Rechtsfrage, weil keiner der bisher durch den VwGH im Zusammenhang mit Zwischenschaltungen entschiedenen Fälle auf einem hinreichend vergleichbaren Sachverhalt

beruhte (VwGH 30.5.1990 , 86/13/0046; VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149; Doralt, RdW 2015, 61, Art. Nr. 67).

Klagenfurt am Wörthersee, am 30. Juni 2021