

# **Kommunalsteuer – Geschäftsführung** **durch Drittgemeinschaften**

## **Einleitung:**

Die vielen Gestaltungsformen im Zusammenhang mit der Geschäftsführung von Unternehmen waren zuletzt nicht von außersteuerlichen Gründen, sondern von der Intention geprägt, möglichst steuerschonend zu agieren, wobei dies mitunter rechtlich einem Missbrauch von Gestaltungsformen nahe kam. Das Bundesministerium für Finanzen sah sich daher veranlasst, die Einkommenssteuerrichtlinien entsprechend zu adaptieren, was zu unterschiedlichen Reaktionen seitens der rechtsfreundlichen Vertretung der Steuerpflichtigen führte. Im Rahmen der kurzen, vorliegenden Rechtsabhandlung soll nun versucht werden, unter Einbeziehung der herrschenden Rechtslehre und Rechtsprechung pro und contra hinsichtlich der zivilrechtlichen Gestaltungsformen und der steuerrechtlichen Konsequenzen abzuwägen.

## 1. Einkommensteuerrichtlinien

Nach Randziffer 104 der Einkommensteuerrichtlinien sind Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Zurechnung von Einkünften muss sich nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an der Einkunftsquelle decken; die Einkunftsquelle kann sich auf das wirtschaftliche Eigentum, auf ein Mietrecht, auf ein Nutzungsrecht oder eine bloße Tätigkeit gründen.

Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder Leistungen zu verweigern; die rechtliche Gestaltung ist dabei nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt.

Die Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten sind ab 1.7.2009 demjenigen zuzurechnen, der die Leistung persönlich erbringt (zB. Schriftsteller, Vortragender, Wissenschaftler, „Drittanstellung“ von Vorständen).

Gerade die Definition des Zurechnungssubjekt und der Hinweis auf die Drittanstellung von Vorständen haben heftige Diskussionen ausgelöst. Die Rechtsproblematik einer sogenannten Drittanstellung hat Bedeutung

- bei der Übernahme der Geschäftsführung durch die Komplementär GesmbH bei einer GmbH und Co KG,
- bei der Drittanstellung von Vorständen,
- bei der Ausgliederung „der Geschäftsführung an eine Managementgesellschaft“.

## **2. Diverse Rechtstheorien**

### **2.1. Geschäftsführung durch Drittanstellung**

Der Univ. Doz. DDr. Mayr vom Bundesministerium für Finanzen hat sich erstmals mit der Frage der Drittanstellung bzw. Drittgesellschaften rechtlich auseinandergesetzt, was letztlich zu Randziffer 104 der Einkommensteuerrichtlinien führte. In seiner Abhandlung „Drittanstellung von Vorständen zulässig?“ (RdW 6/2008) setzt er sich umfassend mit zivilrechtlichen, handelsrechtlichen, aber auch steuerrechtlichen Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Drittanstellung und den Drittgesellschaften auseinander.

Von einer Drittanstellung spreche man, wenn der Manager eines Unternehmens nicht auf Grund eines Arbeitsvertrages oder freien Dienstvertrages zum Unternehmen selbst, sondern auf Grund eines Vertrages zu einem Dritten tätig werde; diese Anstellung von Managern erfolge über eine jeweils gesonderte Kapitalgesellschaft, die dann in der Regel dem Manager zu 100 % gehört, wobei ausschlaggebend hierfür vor allem steuerrechtliche Gründe seien.

Nach den einschlägigen Bestimmungen des § 15 Abs. 1 GmbH Gesetz und § 75 Abs. 2 Aktiengesetz können nur physische, nicht jedoch Personengesellschaften oder juristische Personen zu Vorstandsmitgliedern oder Geschäftsführern bestellt werden.

Bei diesen Drittanstellungen ist vor allem entscheidend, dass eine allfällige dienstrechtliche Weisungsbefugnis des Dritten nicht in die grundsätzlich eigenverantwortliche Unternehmensleitung des Vorstandes eingreifen darf; typische Beispiele von Drittanstellungen sind jene, wonach leitende Angestellte der Obergesellschaft gleichzeitig Vorstand oder Geschäftsführer bei den Untergesellschaften (Tochtergesellschaften) sind.

Die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit einer Drittanstellung ist offensichtlich in der Unterscheidung zwischen Bestellung und Anstellung begründet, wobei dies nicht unumstritten ist, weil schuldrechtliche Rechtsbeziehungen als Konsequenz des Bestellungsaktes aufgefasst werden können; im Übrigen könne durch eine gesonderte Managementgesellschaft die Haftung des Geschäftsführers oder Vorstandes nicht begrenzt werden.

Gesellschaftsrechtlich wird die Frage der Zulässigkeit von Drittanstellungen nur vor dem Hintergrund einer Muttergesellschaft mit ihren Tochtergesellschaften einerseits und der GmbH & Co KG andererseits diskutiert und bejaht; die Drittanstellung von Managern über eine gesonderte ManagementgesmbH wird nicht erwähnt und ist deshalb bedenklich, weil es sich dabei um wirtschaftlich unverständliche und künstlich anmutende Konstruktionen handelt. Die Drittanstellung im Konzernbereich erscheint vom wirtschaftlichen Standpunkt verständlich, die angesprochene GmbH & Co KG ist ebenfalls gesondert zu sehen, weil Gesellschaf-

ter von Kommanditgesellschaften sowohl natürliche als auch juristische Personen sein können und bei der GmbH & Co KG die Drittanstellung zivilrechtlich offenkundig deshalb erfolgt um dem Geschäftsführer der Komplementär GmbH einen Entlohnungsanspruch gegenüber der Kommanditgesellschaft zu verschaffen.

Angenommen ein bestellter Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft gründet eine eigene Managementgesellschaft, die ihm zu 100 % gehört, und möchte sein Anstellungsverhältnis über eine eigene Managementgesellschaft mbH abwickeln und bezieht die Entlohnung formal (de facto) über seine Managementgesellschaft mbH, wenngleich die Entlohnung für die weisungsfreie und eigenverantwortliche Unternehmensleitung materiell (zurechenbar) durch die von ihm vertretene Kapitalgesellschaft erfolgt.

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die ihm bietenden Marktchancen auszunutzen, Leistungen zu erbringen oder Leistungen zu verweigern. Die Marktchance, bestellt zu werden, und die Kapitalgesellschaft zu leiten kann nur der Geschäftsführer ad personam und nicht eine zwischengeschaltete Managementgesellschaft mbH nützen, weshalb für die steuerrechtliche Zurechnung nicht die rechtliche Gestaltung, sondern die wirtschaftliche Betrachtungsweise maßgebend ist.

Dabei drängt sich steuerrechtlich die Rechtsfrage auf, ob höchstpersönliche Tätigkeiten in eine Managementgesellschaft mbH eingebracht und von einer solchen Managementgesellschaft mbH ausgeübt werden können. Dabei ist allerdings entscheidend, ob nicht nur Inventar, sondern auch ein Betrieb in eine Managementgesellschaft eingebracht wird, was bei höchstpersönlichen Tätigkeiten wie Künstlern, Sportlern, Geschäftsführern, nicht der Fall sein wird. Der sogenannte „Künstlerdurchgriff“ soll verhindern, dass durch Zwischenschaltung eines ausländischen Unternehmens die Abzugssteuer umgegangen wird.

Zusammenfassend erscheint nach Univ. Doz. DDr. Mayr die Drittanstellung eines Vorstandes gesellschaftsrechtlich bedenklich, weil die Anstellung nicht gesondert von der Bestellung gesehen werden kann. Nachdem die Entlohnung des Vorstandes für die weisungsfreie und eigenverantwortliche Unternehmensleitung und damit für eine höchstpersönliche Tätigkeit erfolgt, seien steuerrechtlich die Einkünfte auch bei einer etwaigen Zwischenschaltung einer Managementgesellschaft mbH dem Vorstand direkt zuzurechnen.

## 2.2. Objektive Qualifikation

Als erstes hat sich mit diesen rechtlichen Ausführungen von Univ. Doz. DDr. Mayr Herr Univ. Prof. Dr. Achatz auseinandergesetzt (taxlexs 2008). Seiner Ansicht nach hätte das attraktive Körperschaftssteuersystem in den letzten Jahren dazu geführt, dass natürliche Personen die Erbringung von Dienstleistungen auf eigens für diese Zwecke gegründete Kapitalgesellschaf-

ten ausgelagert hätten; neben dem niedrigen Körperschaftssteuersatz seien derartige Gestaltungen auch mit einer Optimierung der Lohnnebenabgaben und der Sozialversicherung verbunden.

Die Rechtsprechung versucht die Grenzen dieser Gestaltungen festzumachen, weil etwa

- das VwGH-Erkenntnis vom 25.06.2008, ZI. 2008/15/0014 die Zwischenschaltung einer Managementgesellschaft als Umgehung der Kommunalsteuer qualifiziert,
- nach dem UFS-Senat vom 16.12.2008, RV 0257-L/04, Aufsichtsratsvergütungen der als GmbH-Geschäftsführer auftretenden natürlichen Person und nicht der GmbH als Kapitalgesellschaft persönlich zuzurechnen sind,
- nach dem Wartungserlass zu den Einkommenssteuerrichtlinien 2008, RZ 104, Vergütungen bei höchstpersönlichen Tätigkeiten demjenigen zuzurechnen sind, der die Leistung persönlich erbringt.

Zurechnungssubjekt ist grundsätzlich derjenige der die zu Einkünften führenden Leistungen erbringt; akkredierte man für das Körperschaftsteuerrecht das Trennungsprinzip und die Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Rechtsform sei seiner Ansicht nach klar, dass derartige höchstpersönliche Einkunftsquellen auch Körperschaften zugerechnet werden können.

Zur Zurechnung sei entscheidend, ob

- die höchstpersönliche Leistung der Körperschaft zuzurechnen sei, weil die Körperschaft nach der Vertragslage diejenige ist, die die Marktchance wirtschaftlich ausnützt,
- außersteuerliche Gründe für die Ausgliederung der Gesellschaft entscheidend sind,
- die ausgegliederte Gesellschaft lediglich als Zahlstelle fungiert,
- außersteuerliche Gründe vorliegen oder gar von zivilrechtlicher Unzulässigkeit der Gestaltung ausgegangen würde.

Prof. Dr. Achatz geht daher grundsätzlich davon aus, dass

- auch höchstpersönliche Leistungen unter gewissen Voraussetzungen der Körperschaft selbst zugerechnet werden können,
- jedoch in jedem Einzelfall die außersteuerlichen Gründe für die Ausgliederung und die Funktion der ausgegliederten Gesellschaft zu prüfen ist.

Prof. Dr. Achatz legt daher einen besonderen Schwerpunkt auf die Frage der Gründe und Form der Ausgliederung, wobei er sich natürlich – ohne es ausdrücklich auszusprechen – der Frage der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und des Missbrauch der Gestaltungsformen nähert. Prof. Dr. Achatz vertritt daher eine durchaus objektive Betrachtungsweise im Zusammenhang mit der Frage der Drittanstellung und den sogenannten Drittgesellschaften und es ist aus dieser Rechtsmeinung auch für die Kommunen bei der Abwicklung ihrer Verfahren sehr viel zu gewinnen.

### 2.3. Gesellschaftsrechtliches Trennungsprinzip

Im Gegensatz zu Prof. Dr. Achatz mit seiner etwas gemäßigten Kritik von den Ausführungen von Univ. Doz. DDr. Mayr setzt sich Rechtsanwalt Dr. Arnold primär mit der gesellschaftsrechtlichen Zulässigkeit von Drittgesellschaften, weniger mit der steuerrechtlichen Konsequenz derartiger zivilrechtlicher Gestaltungsformen auseinander. In seiner Rechtsabhandlung „Zur gesellschaftsrechtlichen Zulässigkeit der Drittanstellung von Geschäftsführern (Vorständen)“ (ÖStZ 2009/229, 120) nimmt Rechtsanwalt Dr. Arnold Bezug auf rechtswissenschaftliche Ausführungen, wonach eine Drittanstellung gesellschaftsrechtlich bedenklich erscheine, weil die Anstellung nicht gesondert von der Bestellung gesehen werden könne.

Das Arbeitskräfteüberlassungsgesetz behandle auch den Bereich der Überlassung von Arbeitskräften zwischen Konzernunternehmen, wobei kein grundsätzlicher Einwand dagegen bestehe, dass der Anstellungsvertrag eines Organmitgliedes als Arbeitsverhältnis einer anderen Unternehmung geregelt sei.

Im konkreten Fall wurde kritisiert, dass Univ. Doz. DDr. Mayr von einer Unterscheidung zwischen Bestellung und Anstellung von Geschäftsführern/Vorstandsmitgliedern, also von der Unterscheidung zwischen organschaftlicher Bestellung und der Regelung der schuldrechtlichen Beziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren geschäftsführenden Organen ausgehe und davon spreche, dass die schuldrechtliche Beziehung nur Ergebnis der organschaftlichen Bestellung sein könne.

Zivilrechtlich besteht kein Einwand dagegen, dass der entgeltlich tätige Geschäftsführer von einer Drittgesellschaft entlohnt würde bzw. dass seine Entlohnung durch eine Drittgesellschaft für eine andere Tätigkeit mit Funktionszuschlag oder ohne Funktionszuschlag als tätiger Geschäftsführer von Tochtergesellschaften (Drittgesellschaften) des Kreditinstitutes erfolge; dies vor allem deshalb, weil die gesellschaftsrechtlichen Regelungen insbesondere gesetzlichen Haftungsregelungen durch eine Drittanstellung nicht beeinträchtigt werden.

Zusammenfassend gelangt daher Arnold zum Ergebnis, dass die Drittanstellung einer GmbH-Geschäftsführung gesellschaftsrechtlich grundsätzlich unbedenklich ist, ein Angestellter könne zulässigerweise auch eine Organfunktion bei einer dritten Kapitalgesellschaft ausüben und für diese Tätigkeit honoriert werden. Gleiches wäre möglich, dass das Organ einer zB. Wirtschaftstreuhandgesellschaft gesellschaftsvertraglich verpflichtet sei, seine ganze Arbeitskraft dieser Gesellschaft zur Verfügung zu stellen und im Rahmen gestatteter Nebentätigkeiten erzielte Erträge dieser Gesellschaft abzuführen.

Wenn auch diese Rechtsausführungen unter dem Gesichtspunkt des Gesellschaftsrechts durchaus rechtens sind, muss doch bedacht werden, dass Rechtsanwalt Dr. Arnold zwar aus diesem Grunde zu Recht Kritik an den Ausführungen von Univ. Doz. Dr. Mayr übt, jedoch die Frage der steuerrechtlichen Zurechenbarkeit völlig außer Acht lässt.

#### 2.4. Steuerrechtliches Trennungsprinzip

Mit der Frage von Drittgesellschaften befasst sich auch Bergmann in seinen Aufsatz „Drittanstellungen von Managern in Gesellschafts- und Steuerrecht“ (taxlex 2009, 131), wobei seiner Rechtsauffassung nach Drittanstellung in Konzerngesellschaften gesellschaftsrechtlich durchaus rechtmäßig und unproblematisch sei, wobei jedoch das steuerschonende „Zwischenschalten“ einer Managergesellschaft durchaus Zurechnungsprobleme mit sich bringen kann.

Von einer Drittanstellung spricht man, wenn ein Manager eines Unternehmens nicht auf Grund seines Anstellungsvertrages zu diesem Unternehmen, sondern auf Grund etwa eines Anstellungsvertrages zu einem Dritten tätig wird. Juristische Personen wie GmbH und AG benötigen Organe, die für sie handeln dh. diese Kapitalgesellschaften müssen einen oder mehrere „Geschäftsführer“ haben, wobei zu Geschäftsführern nur physisch handlungsfähige Personen bestellt werden können. Bei der Bestellung eines Leistungsorgans (Geschäftsführer) handelt es sich um einen körperschaftsrechtlich zweiseitigen Organisationsakt; der Bestellungsbeschluss sei bis zur Annahmeerklärung schwebend unwirksam. Neben dieser Bestellung bedarf es noch eines Anstellungsvertrages, der die schuld- und arbeitsrechtlichen Beziehungen zwischen dem Manager und der Gesellschaft, insbesondere die Vergütung, regelt, wobei dieser Anstellungsvertrag als Arbeitsvertrag, freier Dienstvertrag oder Werkvertrag qualifiziert werden kann.

Nach der Trennungstheorie sind die gesellschaftsrechtliche Organfunktion durch Bestellungsbeschluss und die dienstrechtliche Anstellungsfunktion durch Anstellungsvertrag streng zu unterscheidende Rechtsverhältnisse; die gesellschaftsrechtliche Bestellung bedeutet nicht automatisch die dienstrechtliche Anstellung. Die körperschaftsrechtliche Funktionsbestellung und der schuldrechtliche Anstellungsvertrag sind zu unterscheiden, wobei die Bestellung im Außenverhältnis von der Anstellung im Innenverhältnis klar unterschieden werden müssen; eine gewisse Abhängigkeit sei nur darin zu sehen, dass der Inhalt des Anstellungsvertrages durch den organschaftlichem Bestellungsakt gesetzlich weitgehend vorgezeichnet ist.

Wenn ein Manager einer Kapitalgesellschaft einen Anstellungsvertrag mit dieser Kapitalgesellschaft hat, jedoch auf Grund eines weiteren Anstellungsvertrages zu einer Drittgesellschaft tätig wird spricht man von einer sogenannten Drittanstellung; die grundsätzliche Zu-

lässigkeit von Drittanstellungen basiert auf der Trennung von Bestellung und Anstellung. Bei Drittanstellungen gibt es grundsätzlich zwei Varianten und zwar

- ❖ bei Drittanstellungen im Konzernbereich befindet sich der bei den abhängigen Untergesellschaften bestellte Manager in einem Anstellungsverhältnis zur Obergesellschaft,
- ❖ bei GmbH & Co KG ist die Komplementär-GmbH regelmäßig mit der Geschäftsführung der Kommanditgesellschaft betraut.

Neben diesen typischen Drittanstellungen in Konzernunternehmungen und der Komplementär-Geschäftsführung kommt es in der Praxis häufig vor, dass Manager von Kapitalgesellschaften nicht direkt bei der von ihnen vertretenen Kapitalgesellschaft angestellt sind, sondern die Vergütungen an eine gesonderte, zu 100% in ihrem Eigentum befindliche Drittgesellschaft (Managergesellschaft) leisten lassen.

Die Zwischenschaltung einer solchen Managergesellschaft beruht auf steuer- und beitragsrechtlichen Motiven, weil

- der günstige Körperschaftssteuersatz von 25 % zur Anwendung käme bei allfälligen Ausschüttungen,
- der Manager ein geringeres Bezugsentgelt als die an die Managergesellschaft geleisteten Vergütungen bezieht,
- der Manager aus dem Drittanstellungsverhältnis zur Managergesellschaft Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit bezieht,
- damit Kommunalsteuer und Dienstgeberbeitrag entfallen.

Nach der Markteinkommenstheorie (Ruppe) ist die Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquellen entscheidend, wobei als Zurechnungssubjekt der Einkunftsquelle derjenige angesehen wird, der über diese Teilnahme am Marktgeschehen und über die Leistungserstellung disponieren kann dh. die Möglichkeit hat, Marktchancen zu nutzen, zu variieren und auch zu verweigern, indem er seine Tätigkeit einstellt.

Im Gegensatz zu Mayr, wonach für die Zurechnung die erforderlichen Eigenschaften nur auf den Manager ad personam zutreffen, weil dieser die Marktchancen zum Manager hatte und eine Gesellschaft eigenverantwortlich leiten kann, vertritt Bergmann die Meinung, dass die ManagergesmbH die Möglichkeit hat, eine zur Wahrnehmung der Geschäftsführungssachen geeignete natürliche Person zur Verfügung zu bestellen.

Es ist daher nach dem Leistungserbringer zu erfragen:

- ❖ bei Drittanstellungen in Konzerngesellschaften obliegt die Auswahl typischerweise der Muttergesellschaft weshalb die Zahlungen der Muttergesellschaft und nicht dem Manager zuzurechnen sind,



- ❖ wenn der Manager selbst materiell gewollter Leistungserbringer ist, so ist die Einkunftsquelle originär dem Manager ad personam zuzurechnen, wenn beispielsweise hinter einer zwischengeschalteten Managergesellschaft nur der bestellte Manager steht.

Im letztgenannten Fall stellt sich allerdings die Frage, ob diese Einkünfte ertragssteuerwirksam auf die Managergesellschaft übertragen werden können. Dies wird insofern verneint, weil Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit klassisch nicht übertragbare Tätigkeitseinkünfte sind und auch bei Einkünften aus selbständiger Arbeit eine Übertragung nicht in Betracht kommt, deshalb scheidet eine Möglichkeit der Übertragung geht § 99 Abs. 1 Zif. 1 EStG aus. Lediglich bei Tätigkeiten als Schriftsteller, Künstler, Vortragenden, Sportler, Artisten wird die Einkommenssteuer von den Personen erhoben, wobei es gleichgültig ist, an wen die Vergütung für die genannten Tätigkeiten geleistet werde (sogenannter Künstlerdurchgriff).

Es ist daher zu untersuchen, zu welcher Art von Einkünften die Tätigkeit des Managers bei direkter Anstellung führen würde, obwohl Managerverträge bei GmbH-Geschäftsführung grundsätzlich Dienstverträge sind, persönliche Abhängigkeit vorliegt, wobei diese persönliche Abhängigkeit dann nicht gegeben sein wird, wenn der Geschäftsführer gleichzeitig Gesellschafter ist und auf Grund seiner Beteiligungshöhe Weisungen verhindern kann.

Der Begriff des Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 EStG ist ein eigenständiger steuerrechtlicher Begriff und es liegt ein solches vor, wenn die Arbeitnehmer dem Arbeitgeber ihre Arbeitskräfte schulden. Dies ist der Fall wenn die tätigen Personen in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehen oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sind; ein Dienstverhältnis ist weiters anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Zif. 2 EStG beteiligt ist, das Weisungsrecht gesellschaftsvertraglich ausgeschlossen ist.

Im Falle einer direkten Anstellung bezöge daher ein Manager

- Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 22 Zif. 2 EStG),
- in allen anderen Fällen Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit (§ 25 Abs. 1 lit. a und lit. b EStG).

Insofern die Managertätigkeit bei Direktanstellung zu Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit führen würde, ist eine Übertragung der dem Manager originär zuzurechnenden Einkunftsquelle jedenfalls ausgeschlossen.

Da eine Haftungseinschränkung nicht möglich ist, wird es typischerweise an einem außersteuerlichen Grund für das bloße Zwischenschalten einer Managergesellschaft mangeln und es sich deshalb um eine missbräuchliche Gestaltungsweise handeln mit der Folge, dass die Einkünfte dem Manager persönlich zuzurechnen sind.

Dabei wird auf die VwGH-Entscheidung vom 25.06.2008, ZI. 2008/15/0014 und des UfS-Linz vom 16.12.2008, RV/0237-L/04 verwiesen.

Der ESt-Wartungserlass 2008, RZ 104 spricht von Drittanstellung und meint dabei Vergütungen aus dem Rechtsverhältnis zwischen der Kapitalgesellschaft und einer zwischengeschalteten Managergesellschaft; Vergütungen aus dem Anstellungsverhältnis zur Managergesellschaft können ohnedies nur dem Manager zugerechnet werden. Diese Regelung wird bei Konzerndrittanstellungen kritisiert, weil dort die Einkunftsquelle originär der Muttergesellschaft zuzurechnen ist.

Grundsätzlich ist die gesellschaftsrechtliche Bestellung von der dienstrechtlichen Anstellung entsprechend dem Trennungsprinzip zu unterscheiden; daher wird auch eine Drittanstellung für gesellschaftsrechtlich zulässig erachtet.

Während Drittanstellungen in Konzerngesellschaften hinsichtlich der Zurechnung an die Muttergesellschaft unproblematisch sind, gelingt das steuerschonende bloße Zwischenschalten einer Managergesellschaft regelmäßig nicht; bei Drittanstellungen zwischen Komplementär GesmbH und KG besteht mangels der Vergütungen kein vergleichbares Zurechnungsproblem.

#### 2.5. Verwertungsmacht - Einkünftezurechnung

Nach ESt-Richtlinien RZ104 sind Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten ertragssteuerlich demjenigen zuzurechnen der die Leistung persönlich erbringt.

Mayr vertrete die Auffassung, dass

- ❖ Vorstände und Geschäftsführer gesellschaftsrechtlich persönlich zu bestellen seien und es erfolgte auch die Entlohnung für höchstpersönliche Tätigkeiten,
- ❖ auch faktisch höchstpersönliche Tätigkeiten von beispielsweise Schriftstellern und Künstlern ausschließlich mit einer konkreten Person verbunden seien.

Nach der Bezugnahme auf die Rechtsausführungen von Univ. Doz. DDr. Mayr nahm Huber in „Einkünftezurechnung an Arbeitgeber und Einmanngesellschaften“ (taxlegs 2009) auf die einschlägige Rechtsprechung der Höchstgerichte zu dieser Rechtsthematik Bezug, wonach Entgelte für persönliche Leistungen der tatsächlich die Leistungen erbringenden Person zugerechnet wurden.

Huber stellte daher zu der offensichtlich einschlägigen Rechtsprechung über die Zurechnung diverse Rechtsmeinung zum körperschaftssteuerrechtlichen Trennungsprinzip dar, wonach diese Zurechnung an natürliche Personen nicht vorbehaltlos erfolgen könne, sondern von gewissen Kriterien abhängig wäre.

Der UFS-Linz entschied am 16.02.2008, dass Einkünfte eines Aufsichtsrates oder Stiftungsvorstandes auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Höchstpersönlichkeit nur der natürlichen Person zugerechnet werden können, selbst wenn sie auf Grund eines Geschäftsführervertrages mit der Wirtschaftstreuhand GmbH keine Nebenbeschäftigung ausüben durfte und deshalb die Vergütungen an die Wirtschaftstreuhand GmbH abgeführt wurden.

Der Verwaltungsgerichtshof rechnete mit Erkenntnis vom 18.12.2008 Versicherungsprovisionen nicht einer KEG zu, auf deren Rechnung der Agenturvertrag abgeschlossen worden sei, sondern den tatsächlich die maßgeblichen Leistung erbringenden Versicherungsvertreter.

Der Verwaltungsgerichtshof rechnete mit Erkenntnis vom 27.08.2008 die Versicherungsprovisionen nicht der formell auftretenden Ehefrau („Strohfrau“), sondern dem tatsächlich tätigen Ehemann zu.

Der Verwaltungsgerichtshof beurteilte mit Erkenntnis vom 25.06.2008 es als Umgehung der Kommunalsteuer, weil der bis Juli 1998 direkt angestellte Geschäftsführer einer operativen Gesellschaft mbH ab August 1998 seine weiterhin persönlich ausgeübte Geschäftsführertätigkeit über eine ihm gehörige Geschäftsführungs-GmbH verrechnet.

Das körperschaftssteuerrechtliche Trennungsprinzip anerkennt auch die Einmann GmbH als selbständiges Steuersubjekt an und es sind lediglich Scheingesellschaften, Briefkastengesellschaften und Umgehungen (ungewöhnliche Ausgliederungen in offensichtlicher Steuervermeidungsabsicht ohne außersteuerliche Gründe) nicht anzuerkennen.

Tanzer unterscheidet, zu wem die fragliche Rechtsbeziehung tatsächlich geknüpft wurde, wobei es stets auf das tatsächlich gegebene Außenverhältnis ankomme.

Erke setzte für die steuerliche Einkunftszurechnung an eine Gesellschaft mbH voraus, dass die Gesellschaft mbH gesetzlich oder statutarisch diese Tätigkeit ausüben dürfe.

Bergmann lasse klären, wer der materiell gewollte Vertragspartner für die Leistungserbringung sei, nämlich die natürliche Person oder die Gesellschaft und im Falle einer natürlichen Person die Frage sei, ob sie ihre Dispositionsbefugnis auf die Gesellschaft übertragen kann, dass bei nicht selbständigen Tätigkeiten grundsätzlich nicht möglich ist.

Die Einkunftszurechnung erfolge an die Person, die die Leistung am Markt verwertet hat; dieses ist selbstverständlich, solange Leistungsausführender und Leistungsverwerter dieselbe Person sind. Soweit aber auf Seite der Leistenden mehrere Personen stehen und für die Verwertung fremder Leistungen handeln (Arbeitnehmer – Arbeitgeber und Gesellschafter – Gesellschaft) kann es eine Abgrenzungsfrage sein,

- wem die Disposition über die erbrachte Leistung zusteht oder wer die Leistung bewirkt,
- auf wessen Rechnung die Leistung erbracht wird (Leistungsrisiko).

Höchstpersönliche Leistungen im Arbeitsverhältnis werden im Außenverhältnis von Vorständen, Geschäftsführern erbracht und es erfolgt die Verwertung durch den Arbeitgeber dh. ihm fließen die Einkünfte wirtschaftlich und steuerlich zu.

Auf Grund einer direkten Vereinbarung zwischen dem jeweiligen Arbeitnehmer und diversen Kunden verpflichtet sich der Arbeitnehmer zu höchstpersönlichen Leistungen, die er jedoch im Innenverhältnis für seinen Arbeitgeber im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses erbringt zB. die Aufsichtsratsstätigkeit eines Bankmitarbeiters bei diversen Kreditnehmern im Interesse und Rechnung des Bankinstitutes.

Die Verwertungsmacht für nicht selbständige Leistungen und für höchstpersönliche Leistungen liegt immer nur beim Ausführenden selbst.

Zu höchstpersönlichen Leistungen im Gesellschaftsverhältnis muss berücksichtigt werden

- ❖ die gesellschaftsrechtliche Verbundenheit zwischen ausführenden Gesellschaftern und verwertender Gesellschaft,
- ❖ die mögliche Insichbeziehung zwischen Ausführenden und Gesellschaftsorgan (Gesellschafter–Geschäftsführer).

Bei Insichbeziehungen ergibt sich das Objektivierungsgebot für die Beziehungen zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft, wobei dieses klar eindeutig objektiv nachvollziehbar nach außen in Erscheinung treten müsse; dabei ist zu überprüfen ob die Verwertungsmacht bei den ausführenden Gesellschaftern (Einzelgesellschafter) oder bei der Gesellschaft liegt.

Die Einkünftezurechnung erfolgt an die Person, die die Leistung am Markt verwertet hat also die Verwertungsmacht hat.

Die Verwertungsmacht hat jene Person,

- die die Entscheidungsmacht über alle für die Verwertung einer Leistung notwendigen Kriterien hat und
- auf deren Rechnung die Leistung erbracht wird,

wobei dies nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen ist.

Die Verwertungsmacht steht dem Arbeitgeber zu, wenn

- ❖ er im Außenverhältnis als Leistungsverwerter auftritt oder
- ❖ die Leistung im Innenverhältnis auf seine Rechnung erbracht wird.

Die Verwertungsmacht steht daher einer Gesellschaft zu, wenn

- ❖ im Außenverhältnis sie als Leistungsverwerter auftritt
- ❖ die Leistung im Innenverhältnis auf Rechnung der Gesellschaft erbracht wird,
- ❖ dies wiederum fremdüblich ist
- ❖ die Gesellschaft einen am Markt akzeptieren Einmannbetrieb führt.

Einmann-Gesellschaften sind daher steuerlich anzuerkennen, wenn für sie eine Marktakzeptanz besteht; ergänzende höchstpersönliche Tätigkeiten sind im Innenverhältnis einer Gesellschaft mbH zuzurechnen, wenn sie auf Rechnung der Gesellschaft mbH erfolgen und im objektiven Zusammenhang mit einem Betrieb der Gesellschaft mbH stehen.

Auch Huber, anerkennt grundsätzlich gesellschaftsrechtlich eine Einmanggesellschaft, wenn diese Einmanggesellschaft Akzeptanz hat und auf Rechnung einer Kapitalgesellschaft tätig ist, wobei man doch bedenken muss, dass derartige Einmanggesellschaften zwar im Namen und auf Rechnung einer Kapitalgesellschaft tätig sind, jedoch die Marktakzeptanz derartiger vorgezogener Einmanggesellschaften nicht unumstritten sein wird.

## 2.6. Drittanstellung - Arbeitskräftegestellung

In seinen Ausführungen zur „Einkunftszurechnung bei Drittanstellung von Vorständen (Geschäftsführern) im Ertragssteuerrecht“ (ÖStZ 2009/230, 123) geht Univ. Prof. Dr. Tanzer in seiner Ausgangslage davon aus, dass ein Vorstand (Geschäftsführer) im Zusammenhang mit seiner Geschäftsführungstätigkeit ein Anstellungsverhältnis zu einer Kapitalgesellschaft hat.

Diese Kapitalgesellschaft „verleiht“ diesen Geschäftsführer an eine Drittgesellschaft, deren Geschäfte dieser Geschäftsführer zu führen hat und womit er in einem Bestellungsverhältnis zu dieser Drittgesellschaft steht.

Nachdem weder das Aktienrecht noch das GmbH-Recht juristische Personen als Geschäftsführer oder Vorstände dulden, können nur physische Personen die Aufgaben als Geschäftsführer oder als Vorstand persönlich wahrnehmen.

Für das „verliehene“ Geschäftsführungsorgan ergibt sich eine ertragssteuerrechtlich bedeutsame Sphäre nicht aus der Stellung zur Drittgesellschaft, sondern einzig und allein aus der Anstellung zur Kapitalgesellschaft. Die natürliche Person erhält eben keine Bezüge (Einkünfte) seitens der Drittgesellschaft, sondern nur als Angestellte bei der „verleihenden“ Kapitalgesellschaft; diese Bezüge von der Kapitalgesellschaft sind von jenen Entgelten zu unterscheiden, die von der Drittgesellschaft für die Organgestellung der Kapitalgesellschaft zufließen. Die Organbestellung bleibt unabgegolten; nur das Zurverfügungstellen einer zur Wahrnehmung der Geschäftsführungsagenden geeigneten natürlichen Person bildet den Vertragsinhalt zwischen Drittgesellschaft und der Kapitalgesellschaft.

Bei einem solchen Dreiecksverhältnis ist grundsätzlich von einer Arbeitskräftegestellung auszugehen, weshalb nicht die Organbestellung, sondern die Arbeitnehmerüberlassung abgegolten wird.

Die Drittgesellschaft hat dabei weder die Organbestellung noch die Anstellung abzugelten, sondern lediglich die Gestellung; dies ist vor allem nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise dermaßen zu interpretieren.

An diesem Dreiecksverhältnis kann sich auch nichts ändern, wenn sich der zu bestellende Geschäftsführer über eine von ihm beherrschte Kapitalgesellschaft (Drittgesellschaft) gleichsam selbst verleiht, weil auch bei „Einpersonengesellschaften“ das Körperschaftsteuereigene Trennungsprinzip zu beachten ist. Nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise beruht die ganze Körperschaftssteuer auf der Anerkennung der besonderen Rechtsnatur der Gesellschaft, die völlig unabhängig neben den Gesellschaftern oder eben dem einzigen Gesellschafter steht. Werden aber etwa entscheidende Bedingungen und Umstände der Leistungserbringung unmittelbar zwischen dem „Arbeitnehmer“ (Geschäftsführer) und dem Beschäftigten (Kapitalgesellschaft) geregelt, wird der Drittgesellschaft (Entleiherin) nur mehr eine Art von Zahlstellenfunktion zukommen.

Bei allen Feststellungen ist die Beziehung zwischen Überlasser und Beschäftigter bedeutend, dass ist die Suche nach demjenigen, der die Leistung schuldet, aber auch die Gegenleistung zu beanspruchen vermag; ist es die gestellende Gesellschaft so handelt es sich um jenes Dreiecksverhältnis, der auch die eigentliche Arbeitskräfteüberlassung zu Grunde liegt.

Ein Rechtsmissbrauch wird vor allem dann für möglich gehalten, wenn der gestellte Geschäftsführer gegenüber der ihm ausleihenden Drittgesellschaft auf ein angemessenes Entgelt verzichtet. Ein Verzicht auf Einnahmen kann für sich noch keinen Missbrauch darstellen, wohl aber, wenn an Stelle einer Honorierung (Bezugsentgelt) laufende Gewinnausschüttungen treten; für den Fall, dass laufende Ausschüttungen entgeltsartig bemessen werden, kann von einem Missbrauch gesprochen werden.

Dies wäre etwa der Fall, wenn ein Gesellschafter–Geschäftsführer sich von einer von ihm beherrschten Kapitalgesellschaft an eine Drittgesellschaft verleihen lässt, wobei er den Entfall der unmittelbaren Geschäftsführerbezüge durch regelmäßige Gewinnausschüttung aus der ihm überlassenden Kapitalgesellschaft wettgemacht hatte. Die Drittgesellschaft war zu exakt denselben Vergütungen verpflichtet wie sie an den Gesellschafter – Geschäftsführer zugeflossen waren (VwGH-Erkenntnis vom 25.06.2008, Zl. 2008/15/0004).

Die Zurverfügungstellung des Gesellschafter–Geschäftsführers durch die Kapitalgesellschaft hält einem Fremdvergleich schon deshalb nicht statt, weil jeder andere Arbeitskräfteverleiher sich nicht mit der Überrechnung der bisherigen Bezüge zufrieden gegeben, sondern einen Gewinnaufschlag in Ansatz gebracht hätte. Der Gerichtshof hat aber nicht an eine verdeckte Gewinnausschüttung gedacht, sondern die gewählte Gestaltung als misslungene Steuerumgehung bezeichnet, wobei neben den von ihm angesprochenen Einsatz von § 22 BAO auch

an ein Scheingeschäft gemäß § 23 Abs. 1 BAO zu denken gewesen wäre, weil eigentlich alles beim Alten bleiben sollte, nur ein lohnabhängige Abgaben sparender Umweg gefunden wurde und die Drittgesellschaft lediglich als Zahlstelle fungierte.

Zum sogenannten „Künstlerdurchgriff“ wurde bemerkt, dass inländische Veranstalter ihre Künstlerverträge nicht direkt mit den ausländischen Künstlern abschließen, sondern mit ausländischen Konzertagenturen, die ihrerseits die Künstler unter Vertrag nehmen und sie verpflichten, bei inländischen Veranstaltungen aufzutreten; damit sind die ausländischen Künstler in keinerlei Vertragsbeziehung zu den inländischen Veranstaltern stehen, sondern das Valutaverhältnis wird nur zwischen der ausländischen Konzertagentur als Künstlergesteller und dem inländischen Veranstalter zustande kommen.

Eine Körperschaft kann sich daher stets natürlicher Personen bedienen, um am Wirtschaftsleben teilnehmen zu können; eine Steigerungsstufe von „persönlicher“ zu höchst „höchstpersönlichen“ Leistungen kann es daher nicht geben.

Die Betrachtung muss ausschließlich daran ausgerichtet sein, wer rechtlich und wirtschaftlich in der Verpflichtung steht, die betreffende Tätigkeit erbringen zu lassen und dafür berechtigt ist, ein Entgelt zu beanspruchen; ist dies eine Körperschaft, so hat das damit sein Bewenden und Ziel ist es, der die Marktmacht zukommt, Marktchancen auszunützen, wie Leistungen zu erbringen bzw. zu verweigern.

Richtig ist vor allem, dass gerade bei persönlichkeitszentrierten Leistungen der Hintergrundklärungsbedürftig erscheint, ob nicht einem zwischengeschalteten Dritten (Drittgesellschaft) eine bloße Verrechnungs- und Zahlstellenfunktion zukommt, was für eine Zurechnung von Einkünften entschieden zu wenig wäre.

Eine regelrechte Arbeitskräftegestellung hat zur Voraussetzung, dass ein rechtlich wie wirtschaftlich wirksames Valutaverhältnis zwischen dem Verleiher (Kapitalgesellschaft) und Entleiher (Drittgesellschaft) entsteht, welches die Rechten und Pflichten in der Erbringung der betreffenden Dienstleistungen regelt, weshalb dann nicht der Beschäftigte, sondern der Überlasser (Kapitalgesellschaft) als unmittelbar Berechtigter und Verpflichteter erscheint.

Auch in diesen Rechtsausführungen befasst sich Univ. Prof. Dr. Tanzer mit der einkommensteuerrechtlichen Zurechnungsfrage bei Drittgesellschaften und sieht dies unter dem rechtlichen Aspekt der Arbeitskräfteüberlassung, wenn daher die Rechtsbeziehungen zwischen der Kapitalgesellschaft (Arbeitskräftegesteller) und der Drittgesellschaft (Arbeitskräftebeschäftiger) dermaßen über die Leistungen des Geschäftsführers bei der Drittgesellschaft ausgestaltet sind, dass sie einem typischen Arbeitskräfteverhältnis gleichen, werden die Vergütungen der Drittgesellschaft an die Kapitalgesellschaft als Arbeitskräftegesteller dieser zuzurechnen sein; wäre dies nicht der Fall, würde nach einer wirtschaftliche Betrachtungsweise die Frage

des Missbrauchs von Gestaltungsformen in den Vordergrund stehen und allenfalls auch ein Scheingeschäft zu überlegen sein.

## 2.7. Steuerrechtliche Missbrauchsformen

In ihrer Rechtsabhandlung „Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten“ setzt sich Univ. Prof. Dr. Ehrke-Rabel auch mit der Rechtsfrage von Drittgestellungen und Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten auseinander und geht bei der Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten von vier Beispielfällen aus:

- eine Muttergesellschaft entsendet eines ihrer Vorstandsmitglieder als Geschäftsführer in eine oder mehrere Tochtergesellschaften; das Vorstandsmitglied erhält für seine Tätigkeit als Vorstandsmitglied als auch als Geschäftsführer der Tochtergesellschaften Vergütungen, wobei die Tochtergesellschaften ihrerseits Vergütungen für die Geschäftsführertätigkeit an die Muttergesellschaft leisten,
- eine Managementgesellschaft stellt diversen Kapitalgesellschaften einen Geschäftsführer zur Verfügung und erhält von den entsprechenden Kapitalgesellschaften (operativen Gesellschaften) eine Vergütung, wobei die Gesellschafter in einer Vertragsbeziehung zur Managementgesellschaft stehen und von dieser Vergütungen ausbezahlt erhalten,
- alleiniger Anteilseigner einer Managementgesellschaft ist eine natürliche Person, die im Rahmen eines Beschäftigungsverhältnisses die Geschäfte der Managementgesellschaft führt und ist gleichzeitig Geschäftsführer bei einer anderen Kapitalgesellschaft (operativen Gesellschaft), wobei er in diese Kapitalgesellschaft auf Grund einer Vereinbarung zwischen der Managementgesellschaft und der operativen Gesellschaft (Kapitalgesellschaft) entsandt wurde und die operative Gesellschaft auf Grund einer Managementvereinbarung Vergütungen an die Managementgesellschaft leistet,
- ein Universitätsprofessor erbringt seine außeruniversitären Leistungen wie Gutachten und Vorträge über eine eigene Kapitalgesellschaft (GmbH), wobei die Vergütungen für diese Tätigkeiten in die GmbH fließen.

Die Steuerrechtsordnung qualifiziert eine Kapitalgesellschaft als selbständiges Körperschaftssteuersubjekt für die Besteuerung von Kapitalgesellschaften; danach sind juristische Personen auf Grund ihrer Steuerrechtssubjektivität in der Lage, selbständig und abhängig von den Fähigkeiten ihrer Anteilseigner Einkünfte zu erzielen.

Die organschaftlichen Pflichten des Geschäftsführers beruhen ausschließlich auf dem organschaftlichen Bestellungsverhältnis und bleiben durch den schuldrechtliche Anstellungsvertrag unberührt.



Bei § 15 GmbH Gesetz handelt es sich um eine gesellschaftsrechtliche Norm, deren Zweck einzig darin begründet ist, sicherzustellen, dass die juristische Person stets handlungsfähig ist, denn die Gesellschaft besitzt zwar Rechtspersönlichkeit, jedoch keine Handlungsfähigkeit.

Eine Kapitalgesellschaft ist daher grundsätzlich als Zurechnungssubjekt anzuerkennen, falls der Erbringung von höchstpersönlichen Leistungen kein gesetzliches oder statutarisches Verbot entgegensteht.

Selbst wenn eine Kapitalgesellschaft aber grundsätzlich als Zurechnungssubjekt für bestimmte Einkünfte anzuerkennen ist, so kann eine konkrete Einkünftezurechnung dennoch ausgeschlossen sein, wenn die formal bestehende juristische Person (Kapitalgesellschaft) gar keine Tätigkeit entfaltet; in Anlehnung an die „Briefkastengesellschaften“ ist die Zurechnung von Einkünften an eine juristische Person zu versagen, wenn es sich dabei um ein Unternehmen handelt, das gar keinen geschäftlichen Betrieb hat, weil eine solche juristische Person nämlich gar nicht in der Lage ist, eine Leistung zu erbringen, sie kommt daher als Empfänger einer Gegenleistung nicht in Betracht und es steht in einem solchen Fall der zivilrechtlichen Gestaltung die wirtschaftliche Realität entgegen und die Einkünfte müssen ertragssteuerlich demjenigen zugerechnet werden, der die Leistung tatsächlich erbringen konnte. Eine Zurechnung der Einkünfte bei der Kapitalgesellschaft kann daher ausgeschlossen sein, wenn die zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft über gar keinen geschäftlichen Betrieb verfügt, um eine Leistung zu erbringen.

Die Zurechnung der Einkünfte kann außerdem ausgeschlossen sein, wenn durch die nachträgliche Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft das ursprüngliche Leistungsverhältnis gar nicht verändert wird, weil sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts verändert.

In allen anderen Fällen kann die Zwischenschaltung nur versagt werden, wenn Missbrauch vorliegt, weil das Ausnützen von Steuervorteilen als ein Missbrauch gesehen werden kann; wenn das Auftreten in Gestalt einer Kapitalgesellschaft ausschließlich zu dem Zweck gewählt wird, um der Verpflichtung zur Entrichtung lohnabhängiger Abgaben und damit auch Kommunalsteuer zu entgehen und für diese Gestaltung kein außersteuerlicher Grund gefunden werden kann, dann wäre der Missbrauch von Rechtsformen und Gestaltungsmöglichkeiten zu bejahen.

Die von Univ. Prof. Dr. Ehrke-Rabel angesprochenen Beispielsfälle sind jene der typischen Drittanstellung oder Drittgesellschaften, welche in letzter Zeit zu sehr eigenartigen zivilrechtlichen Konstruktionen führten und die Frage der Zurechnung der Vergütungen in den Vordergrund stellen.

Univ. Prof. Dr. Ehrke-Rabel hat ganz klar zum Ausdruck gebracht, dass die ertragsteuerrechtliche Zurechnung nur bezüglich jenes Steuersubjekt erfolgen kann, der die Geschäftsführungsleistungen tatsächlich auch erbringen konnte.

Diese Einkunftszurechnung ist schon im Vorfeld daher rechtlich unzulässig und würde zu einer rechtswidrigen Vermeidung der Kommunalsteuerleistung führen, wenn

- die zwischengeschaltete Managementgesellschaft gar keinen geschäftlichen Betrieb hat oder,
- die Zwischenschaltung der Managementgesellschaft keine Veränderung der bisherigen Geschäftsführung mit sich bringt.

Gerade aber das sind jene Fälle, die derzeit häufig eintreten, weil Geschäftsführer

- rein formell Einmanngesellschaften begründen,
- ihre bisherige Geschäftsführerleistung bei der von ihnen vertretenen Kapitalgesellschaft wie bisher weiter erbringen.

Schon derartige Aktionen und zivilrechtliche Konstruktionen sind schon im Vorfeld eines Missbrauchs der Gestaltungsmöglichkeiten als solche missbräuchliche Gestaltungsformen zu sehen und Univ. Prof. Dr. Ehrke-Rabel unterstellt in beiden oben dargestellten Maßnahmen und insbesondere der Weiterführung der Geschäftsführungstätigkeit, eben in bloß einer formellen Managementgesellschaft, schon einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten.

### **3. Einhellige Rechtsprechung**

#### **3.1. Gestaltungsformen**

Diese Thematik wurde erstmals im Zusammenhang mit Konzertagenturen thematisiert (VwGH-Erkenntnis vom 14.03.1990, Zl. 86/13/0177).

Eine KonzertgesmbH veranstaltete im Innland Konzerte und schloss mit ausländischen Orchestern Verträge ab, die Abgabenbehörde vertrat die Meinung, dass die Orchester der Steuerpflicht unterliegen.

Das ausländische Orchester unterliegt als Körperschaft (juristische Person) mit ihren inländischen Einkünften der Körperschaftssteuerpflicht; die Beschwerdeführerin vertrat die Auffassung, dass das ausländische Orchester als juristische Person keine Tätigkeit entfalte, sondern als Künstler nur physische Personen verstanden werden können.

Ob eine ausländische Körperschaft eine künstlerische Tätigkeit im Sinne einkommenssteuerrechtlicher Vorschriften entfalte ist daher ausschließlich nach dem Inhalt der erbrachten Leistungen, aber nicht nach der Rechtsnatur der Leistenden zu beurteilen. Waren nämlich die ausländischen Orchester als beschränkt steuerpflichtige Körperschaften anzusehen, die im Innland Einkünfte aus der Tätigkeit als Künstler erzielen, so unterliegen die an sie bezahlten Vergütungen einer Steuerverpflichtung in Form eines Steuerabzuges.

Bereits sehr früh hatte sich der Verwaltungsgerichtshof auch mit der Rechtsthematik von missbräuchlichen Gestaltungsformen auseinandergesetzt (sh. VwGH-Erkenntnis vom 30.05.1990, Zl. 86/13/0046). Im konkreten Fall bestand eine offene Handelsgesellschaft, an der der Ehegatte, seine Ehegattin und eine Drittperson beteiligt waren; Unternehmensgegenstand war der Handel mit Metallen und Kunststoffen.

Mit Notariatsakt wurde von diesen drei Personen die B. GmbH gegründet, deren Unternehmensgegenstand wiederum der Handel mit Metallen und Kunststoffen war, es wurde zwischen der offenen Handelsgesellschaft und der B. GmbH eine Vereinbarung geschlossen, wonach die B. GmbH den Außendienst besorgt und dafür eine Honorarnote legt, die von der offenen Handelsgesellschaft als Aufwand geltend gemacht wurde; de facto wurden die Leistungen der B. GmbH für die offene Handelsgesellschaft von den Ehegatten als Dienstnehmer der B. GmbH erbracht.

Die Abgabenbehörde vertrat die Auffassung, dass ein Scheingeschäft vorliege, weil davon auszugehen sei, dass die Ehegatten ihre Leistungen für die offene Handelsgesellschaft in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter dieser Personengesellschaft und nicht als Dienstnehmer der B. GmbH erbrachten, die Einschaltung der B. GmbH diene lediglich der Steuerersparnis, weshalb die Leistungsvergütung der offenen Handelsgesellschaft an die B. GmbH den Ehe-

gatten in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter der offenen Handelsgesellschaft zugerechnet wurden.

Grundsätzlich ist der Steuerpflichtige nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erziele; als Missbrauch anzusehen ist hingegen eine rechtlich Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Es ist daher zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre. Im konkreten Fall konnten daher Unternehmensaufgaben auch an unternehmensfremde Personen übertragen werden, sofern die übertragenen Aufgaben auch tatsächlich von dritter Seite erbracht werden bzw. zu erbringen sind. Werden hingegen nur jene natürlichen Personen tätig, die zur Wahrnehmung der genannten Aufgaben schon ihrer Eigenschaft als Mitunternehmer berufen sind, so ist in der Zwischenschaltung einer Drittgesellschaft, deren Gesellschafter und Dienstnehmer die Mitunternehmer sind, eine rechtliche Konstruktion zu erblicken, die einerseits trotz Gestaltungsfreiheit von der üblichen Gestaltungsweise abweicht, andererseits aber das wirtschaftliche Geschehen insofern unberührt lässt, als sie

- wieder bezüglich des Inhalts und des Umfangs der Leistung,
  - noch bezüglich der natürlichen Personen, die die Leistung erbringen,
  - noch bezüglich der tatsächlichen Umstände, unter denen diese Personen tätig werden,
- eine Änderung bewirkt. Mit anderen Worten: der von der üblichen Gestaltung abweichende Weg tritt nur in einer abweichend rechtlichen Konstruktion, nicht aber in einem abweichenden Geschehen des Ablaufs zur Erreichung derselben wirtschaftlichen Ziele in Erscheinung. Es ist daher zu prüfen, ob für den unverändert gebliebenen Geschehnisablauf eine angemessene rechtliche Gestaltung gewählt wurde; dies trifft im Beschwerdefall nicht zu, weil gemäß § 23 Zif. 2 EStG Vergütungen, die Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft bezogen haben, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören, wobei die Worte „im Dienste der Gesellschaft“ nicht im Sinne einer Dienstnehmerleistung zu verstehen sind, sondern lediglich das wirtschaftliche Interesse der Gesellschaft an der Tätigkeit der Gesellschafter zum Ausdruck bringt – ein solches Interesse stand an der Tätigkeit der Gesellschafter zu; es waren die dafür bezogenen Vergütungen solche nach § 23 Zif. 2 EStG. Für eine abweichende und unübliche rechtliche Konstruktion durch Zwischenschaltung einer GmbH, deren vereinbarungsgemäß übernommene Aufgaben durch die Gesellschafter zu erfüllen gewesen wären, bestand kein außersteuerlicher Grund.

Bereits in dieser Entscheidung stellte das Höchstgericht darauf ab, ob

- eine Gestaltungsform ausschließlich der Steuerminderung diene,

- das tatsächliche Geschehen von den bisherigen Verfahrensabläufen nicht abweicht,
- diese Vorgangsweise einer zivilrechtlichen Gestaltung daher unangemessen wäre.

Wenn daher Geschäftsführer ihre Tätigkeit für eine von ihnen vertretene Kapitalgesellschaft in der selben Form weiter führen, eben nur durch im Wege einer drittgeschalteten Managementgesellschaft, ändert sich an den bisherigen Geschehenabläufen der Geschäftsführung für die Kapitalgesellschaft nichts, sodass auch diese Vorgangsweise, wie auch noch in einem späteren Erkenntnis dargestellt wird, unangemessen ist und ein Missbrauch von Gestaltungsformen darstellt.

### 3.2. Missbräuchliche Gestaltungsformen

Auch in einer weiteren höchstgerichtlichen Entscheidung setzte sich der Verwaltungsgesichtshof mit einem ähnlichen Sachverhalt auseinander und gelangte ebenfalls zu dem rechtlichen Ergebnis, dass die gewählte zivilrechtliche Form einen Missbrauch von Gestaltungsformen darstelle (VwGH-Erkenntnis vom 05.10.1994, Zl. 92/15/0003). Im konkreten Beschwerdefall betreibt der Beschwerdeführer ein Reparatur-Einzelunternehmen in Form einer echten stillen Gesellschaft mit einer Beteiligung von 20 % seiner Ehegattin und gleichzeitig mit einem Dienstverhältnis der Ehegattin.

Nunmehr gründeten die beiden Ehegatten die A. GmbH mit einer Beteiligung des Ehegatten von 25 % und seiner Ehegattin mit 75 %, wobei der Ehegatte die gewerbliche Geschäftsführung nach § 39 Gewerbeordnung, die Ehegattin die handelsrechtliche Geschäftsführung im Sinne des § 15 GmbH-Gesetz ausübten. Der Sitz der GmbH befand sich in einem Gebäude des Einzelunternehmens, wofür die GmbH an das Einzelunternehmen Miete bezahle; das Einzelunternehmen hat der GmbH den Verkauf von Neufahrzeugen gegen Provisionen überlassen. Der Ehegatte erhielt für die gewerberechtliche Geschäftsführung eine hohe finanzielle Entschädigung, womit seine Arbeitsleistung aber auch die Nutzung der Anlagegüter des Einzelunternehmens abgegolten waren; der Ehegatte machte im Einzelunternehmen die Provisionen für den Verkauf von Neufahrzeugen als Betriebsausgaben des Einzelunternehmens geltend.

Es war daher strittig, ob die

- von der GmbH an das Einzelunternehmen für die gewerberechtliche Tätigkeit geleisteten Entschädigungen zu den Einnahmen des Einzelunternehmens gehören,
- als Betriebsausgaben geltend gemachten Provisionen anzuerkennen sind, weil für den Verkauf von Neufahrzeugen in der GmbH ausschließlich der Ehegatte zuständig wäre, somit jene physische Person, die im Einzelunternehmen berufen war, diese Tätigkeit auszuüben, weshalb in der Zwischenschaltung der GmbH ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten zu erblicken wäre.

Die für die GmbH ausgeübte Tätigkeit steht nach der höchstgerichtlichen Entscheidung in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der vom Geschäftsführer für das Einzelunternehmen ausgeübten Tätigkeit und auch zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH bestanden enge wirtschaftliche Beziehungen, sodass die Entschädigungen dem Einzelunternehmen zuzuordnen waren.

Als Missbrauch ist trotz der grundsätzlichen Gestaltungsfreiheit jene rechtliche Gestaltung anzusehen, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg unangemessen und ungewöhnlich ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; es ist dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt oder ob er ohne das Resultat der Steuererminderung einfach unverständlich wäre. Die Abgabenbehörde hat dabei in der Bezahlung von Provisionen durch die GmbH einen Missbrauch im Sinne des § 22 BAO zu Recht erblickt. Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung der als Betriebsausgaben geltend gemachten Provisionen wäre aber, dass der Verkauf von Neufahrzeugen auch tatsächlich durch andere Personen erfolge; ist hingegen nur der Ehegatte tätig geworden, der zur Wahrnehmung des Verkaufs im Einzelunternehmen ohnedies berufen war, so lässt die Zwischenschaltung der GmbH dieses wirtschaftliche Geschehen insofern unberührt, als sie

- weder bezüglich des Inhalts und des Umfangs der tatsächlich erbrachten Leistungen,
- noch bezüglich der tatsächlichen Umstände unter denen der Beschwerdeführer tätig geworden ist,

eine Änderung der Geschehnisabläufe bewirkt hat.

Aus dieser rechtlichen Entscheidung ist zu folgern, dass die Zwischenschaltung von Managementgesellschaften, Einmangesellschaften und sogenannten Drittgesellschaften sehr wohl einen Missbrauch von Gestaltungsformen darstellen könnte, wenn

- die dermaßen ausgegliederten Aufgaben gleich sind den bisherigen Aufgaben der Geschäftsführung,
- die Geschäftsführung weiterhin von derselben Persönlichkeit wahrgenommen wird, wobei allfällige ausgegliederte Betriebsräumlichkeiten nicht besonders rechtlich relevant sein werden,

Dies wird jedoch in den meisten Fällen zutreffen, weil die ausgegliederten Drittgesellschaften sich zumeist derselben Person des Geschäftsführers bedienen und dieser seine bisherigen Aufgaben weiter wahrnehmen wird; bei der Übernahme weiterer Aufgaben über die Geschäftsführung hinaus muss deren Sinnhaftigkeit und Effizienz bzw. Entgeltlichkeit durch weitere Dritte geprüft werden.

Die wesentlichste Entscheidung zu dieser Frage der rechtlichen Zulässigkeit von Drittgesellschaften bzw. des damit verbundenen allfälligen Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten ist aber aus der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.06.2008, ZI. 2008/15/0014 zu entnehmen. Im Beschwerdefall hatte der bisherige Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft eine Geschäftsführertätigkeit ab einem bestimmten Zeitpunkt im Rahmen eines Geschäftsführers der S. GmbH ausgeübt. Die bisher direkt an den Geschäftsführer ausbezahlte Geschäftsführervergütung flossen ab diesem Zeitpunkt an die S. GmbH; überdies hat die Kapitalgesellschaft dem Geschäftsführer weiterhin ein Büro zur Verfügung gestellt und alle Reisekosten getragen.

Zum Vorwurf der Abgabenbehörde, es handelt sich bei dieser zwischengeschalteten S. GmbH um eine Umgehung der Kommunalsteuerpflicht, kontierte die Kapitalgesellschaft, dass die organschaftliche Stellung als Geschäftsführer keinesfalls automatisch bedinge, dass auch ein Anstellungsvertrag zu dieser Gesellschaft bestehe, weshalb es durchaus möglich sei, dass eine natürliche Person zwar bei einer Kapitalgesellschaft als Geschäftsführer bestellt sei und damit diese Organstellung ausübe, der Entgeltsanspruch aber gegenüber einer dritten Gesellschaft bestehe; die Übernahme von Geschäftsführungsagenden durch eine Gesellschaft sei sohin nach § 15 GmbH-Gesetz ohne weiteres rechtlich zulässig, weshalb nicht unterstellt werden könne, dass mit der Übernahme der Geschäftsführung durch die S. GmbH eine Umgehung der Kommunalsteuerpflicht bewirkt werden solle.

Diesem Vorbringen wurde seitens des Höchstgerichtes entgegengehalten, dass gemäß § 15 Abs. 1 GmbH-Gesetz nur physische handlungsfähige Personen zu Geschäftsführern einer GmbH (Kapitalgesellschaft) bestellt werden können. Es sei zwar richtig, dass der Geschäftsführer einer GmbH nicht nur von der Gesellschaft, sondern auch von einem Dritten angestellt werden kann, womit aber die Organstellung des Geschäftsführers bei der Kapitalgesellschaft nicht auf den Dritten übergehe. Der Geschäftsführer war dennoch sowohl vor, als auch nach dem ersten Juli 1998 Geschäftsführer der von ihm vertretenen Kapitalgesellschaft. Dass die Vergütungen ab Juli 1998 an die S. GmbH fließen und der Geschäftsführer die Geschäftsführungstätigkeit für die von ihm vertretene Kapitalgesellschaft ab diesem Zeitpunkt im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der S. GmbH ausüben sollte legt nahe, dass dieser Weg nur gewählt wurde um die Subsumtion der Geschäftsführervergütung unter die Kommunalsteuerpflicht zu verhindern. Der angeblich außersteuerliche Begründung, dass der höhere Personalbedarf der S. GmbH durch den Geschäftsführer abgedeckt werden hätte können, ändert nichts daran, zumal es dem Geschäftsführer unbenommen geblieben wäre, seine Agenden weiterhin ohne die Drittschaltung einer S. GmbH, sondern eben durch Heranziehung von Hilfskräften zu besorgen.

Zum Einwand der Unternehmenseingliederung und des Unternehmerrisikos wurde vom Höchstgericht entgegnet, dass es auf das Unternehmensrisiko nicht ankommt, sondern vor allem auf die Unternehmenseingliederung. Die Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus wird durch jede nach außen hin angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht ist; unerheblich ist dabei, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich oder im geschäftsführenden Bereich der Gesellschaft tätig ist. Im konkreten Fall übte der Geschäftsführer die Geschäftsführung für die Kapitalgesellschaft bis 1. Juli 1998 unbestritten aus und wurde auch entgeltlich belohnt. Auf Grund der Vereinbarung zwischen der von ihm vertretenden Kapitalgesellschaft und der S. GmbH vom August 1998 übte der Geschäftsführer ab 1. Juli 1998 „seine Geschäftsführungstätigkeit bei der Kapitalgesellschaft im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der S. GmbH“ aus.

Diese höchstgerichtliche Entscheidung betrifft daher die typische Vorgangsweise im Zusammenhang mit Drittgesellschaften und untersucht ganz eindeutig unter dem Gesichtspunkt eines Missbrauchs der Gestaltungsformen, ob

- die Ausgliederung der Geschäftsführung ohne steuerschonende Aspekte noch sinnvoll erscheint,
- die Ausgliederung ausschließlich deshalb gewählt wurde, um Kommunalsteuer zu sparen bzw. zu vermeiden.

Der Verwaltungsgerichtshof anerkennt daher ebenfalls das grundsätzliche Trennungsprinzip, beharrt jedoch darauf, dass die erfolgte Bestellung bei der Kapitalgesellschaft und die damit verbundene Wahrnehmung der Geschäftsführeraufgaben für die Kapitalgesellschaft durch die Anstellung bei der Drittgesellschaft nicht auf diese übertragen wird; die bereits vorhandene Organstellung bei der Kapitalgesellschaft bleibt daher weiterhin bestehen, was auch Bedeutung für die Zurechnung der Einkünfte bzw. Entgelte für die Geschäftsführungstätigkeit haben wird.

Eine ähnliche Rechtsauffassung durch Zurechenbarkeit von Einnahmen und einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten vertrat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 27.08.2008, Zl. 2006/15/0013. Im konkreten Fall war die Beschwerdeführerin Ehefrau des Beschwerdeführers, welcher als Versicherungsvertreter Einkünfte im Rahmen ihrer gemeinsamen W. Versicherungs AG aus Gewerbebetrieb aber auch Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit bezog; ab einem bestimmten Zeitpunkt, wollte er keine Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Versicherungsvertreter, sondern lediglich Einkünfte aus einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit erzielen. Der Beschwerdeführer verwies darauf, dass der ausgewiesene Gewinn zur Gänze aus Provisionen der W. Versicherungs AG bestehe.



Sämtliche abgeschlossene Versicherungen der W. Versicherungs AG wurden vom Beschwerdeführer abgeschlossen; die Beschwerdeführerin machte lediglich entgeltliche Büroarbeiten. Die Abgabenbehörde ist davon ausgegangen, dass in den Fällen einer versicherungsrechtlichen Beratung der Beschwerdeführer als Ansprechpartner genannt wurde und nicht die Beschwerdeführerin; bei einer solchen Sachlage ist die behördliche Annahme, die Beschwerdeführerin sei als „Strohfrau“ anzusehen, nicht rechtswidrig.

Hat aber der Beschwerdeführer die Versicherungen abgeschlossen, also die maßgeblichen Leistungen erbracht, ist er Träger der Provisionsansprüche. Nach den behördlichen Sachverhaltsannahmen hat der Beschwerdeführer selbst die den Provisionsansprüchen zu Grunde liegenden Versicherungstätigkeiten verrichtet; für eine Mitwirkung im Rahmen des Betriebes der Beschwerdeführerin (Ehegattin) bleibt kein Raum.

Wenn sich auch das Höchstgericht in diesem Fall nicht mit Drittgesellschaften auseinandersetzte so ist seiner Ansicht nach die Zurechnung der Bezüge entsprechend der tatsächlichen Leistung vorzunehmen.

In einer weiteren Entscheidung hat der unabhängige Finanzsenat Linz RV/0237-L/04 vom 16.12.2008 in einem Sachverhalt ähnlich jenen, der der höchstgerichtlichen Entscheidung vom 25.06.2008 zu Grunde lag, eine analoge Rechtsmeinung vertreten. Aufsichtsratsmitglieder als Aufsichtsrat bzw. Vorstand einer Privatstiftung werden persönlich tätig und ihre Einkünfte sind nicht der Gesellschaft als solcher zuzurechnen.

Der Beschwerdeführer machte geltend, dass die Bezüge aus der Aufsichtsratsvergütung im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Abgabepflichtigen als Geschäftsführer der XY GmbH ausgeübt und auch dort nach der Gewinn- und Verlustposition („sonstige betriebliche Erträge“) erfasst worden wären.

Gemäß § 22 Zif. 2 EStG fallen unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit auch Einkünfte aus vermögensverwaltenden Tätigkeiten, wie etwa als Aufsichtsratsmitglied.

Aufsichtsratsmitglieder können nur natürliche, jedoch nicht Personengesellschaften oder juristische Personen des Privatrechts sein. Diese Aufsichtsräte haben bestimmte Aufgaben nach dem Aktiengesetz zu erfüllen und erhalten dafür Vergütungen nach § 98 AG Gesetz, wobei es sich dabei um eine Gegenleistung an die ausübende Person des Aufsichtsrates für ihre Aufsichtsrats­tätigkeit für das beaufsichtigte Unternehmen handelt.

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist; Zurechnungs­subjekt ist derjenige der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen sowie Leistungen zu erbringen oder Leistungen zu verweigern; die rechtliche Gestaltung ist dabei nur insoweit

maßgebend, als sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt. Die Funktion des Aufsichtsrates einer Aktiengesellschaft ist persönlich auszuüben, weshalb die aus der Tätigkeit als Aufsichtsrat der Aktiengesellschaft resultierenden Einkünfte ihm allein zuzurechnen sind und nicht einer dazwischen geschaltenden GmbH, selbst wenn die zu zahlende Vergütung an die XY GmbH überwiesen worden wären. Dies vor allem deshalb, weil der Beschwerdeführer im Rahmen des Geschäftsführungsvertrages mit der XY GmbH eine Verfügung getroffen hatte, dass die Vergütungen für bestimmte Tätigkeiten in die XY GmbH einfließen und daher entsprechend des angefangenen Zeitaufwandes verrechnet werden sollen; trifft daher der Anspruchsberechtigte eine Verfügung in der Form, was mit den Einnahmen zu geschehen hat, so gelten die Einnahmen als dem Anspruchsberechtigten zugeflossen (sh. VwGH-Erkenntnis vom 21.07.1998, Zl. 98/14/0021).

Gerade bei ausgegliederten Managementgesellschaften bzw. Drittgesellschaften entscheidet in allen Fällen der Geschäftsführer,

- zu welchen entgeltlichen Konditionen er die Geschäftsführung wahrzunehmen beabsichtigt,
- wie die bisher an ihm geflossenen Vergütungen verwendet werden sollen,
- in welcher Höhe die Geschäftsführervergütungen an die Drittgesellschaft überwiesen werden sollen.

### 3.3. Leistungsbeurteilung

Auch der unabhängige Finanzsenat ist dieser Rechtslinie des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt, wenn er auch aus anderen Gründen Kritik übte. So hat der Unabhängige Finanzsenat Feldkirch RV/0215-F/07 in seiner Entscheidung vom 24.11.2008 die Rechtsmeinung vertreten, dass im konkreten Beschwerdefall die T. GesmbH Komplementär und gleichzeitig Geschäftsführer der T. KG und damit auf Grund ihrer Gesellschafterstellung (Organstellung) zur Geschäftsführung der G. KG verpflichtet war; außersteuerliche Gründe, warum die Geschäftsführung der G. KG an die T. GesmbH übertragen worden waren hätten nicht aufgezeigt werden können.

Da die Übertragung nur den Sinn gehabt habe, Gewinne aus der G. KG in die T. GesmbH zu verlagern, liegt ein Missbrauch von Formen- und Gestaltungsmöglichkeiten vor.

Seitens des Unabhängigen Finanzsenates wurde lediglich eingewendet, dass die belangte Behörde im Beschwerdefall zur Frage der Vorsteuern eine umsatzsteuerliche Betrachtung anzustellen hätte, bei der es auf die Frage des Leistungsaustausches ankomme; die Nichtanerkennung solcher Betriebsausgaben sei daher für die umsatzsteuerliche Beurteilung nicht ausschlaggebend.

Zuletzt hatte der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 18.12.2008, ZI. 2006/15/0199 eine weitere rechtliche Entscheidung zu Gestaltungsformen getroffen, wobei diese von Steuerpflichtigen vielfach in ihrem Sinne als Möglichkeiten der Gestaltungsformen dargestellt wird, jedoch im Beschwerdefall die Aufhebung mit mangelnder Sachverhaltsdarstellung durch die Abgabebehörde begründet war. Nach ständiger Judikatur ist Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder Leistungen zu verweigern; die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt.

Im konkreten Fall hat der Versicherungsagent mit der W. AG einen Agenturvertrag abgeschlossen. In der Folge vereinbart der Versicherungsagent mit der Firma KEG, dass sein Agenturvertrag für Rechnung der Firma KEG abgeschlossen wurde und sämtliche in diesem Rahmen zugeflossenen Provisionen der Firma KEG zustehen; die Provisionen wurden von der W. AG auf das Konto der KEG überwiesen, wovon der Versicherungsagent 65 % dieser Provisionen erhält.

Der Sinn dieser Regelung bestand darin, weil die KEG nach außen hin keine Agenturvereinbarung mit der W. AG habe schließen wollen, weil auch andere Gesellschaften Verträge dieser Art bei der W. AG einreichen.

Die Behörde stellte fest, dass der Versicherungsagent sämtliche von der W. AG gezahlten Provisionserlöse durch eigenes Tätigwerden erworben habe; zwischen der KEG und dem Versicherungsagent habe kein Leistungsaustausch stattgefunden, weshalb die Provisionen auch nicht der KEG zugestanden waren.

Gegen ein Tätigwerden des Versicherungsagenten als bloßer „Strohmann“ der KEG spricht der Umstand, dass nur die Provisionen der vom Versicherungsagenten entfalteteten Vermittlungstätigkeit der KEG zugewendet wurden, nicht aber auch die mit dieser Tätigkeit verbundenen Ausgaben von der KEG zu tragen waren; die Behörde ist daher von einer einkommensteuerrechtlichen Einkommensverwendung des Versicherungsagenten ausgegangen.

Im konkreten Fall kommt es aber darauf an, wer die maßgeblichen Leistungen erbracht hat, also wer die Versicherungsverträge tatsächlich vermittelt hat; die Feststellungen der Behörde, die von der W. AG gemeldeten Provisionszahlungen betreffen zur Gänze Vermittlungsleistungen des Versicherungsagenten und nicht Dritter Versicherungsagenten erweist sich daher als unzureichende Sachverhaltsdarstellung.

## **4. Gestaltungsmöglichkeit**

### **4.1. Rechtsnormen**

Bisher waren in sämtlichen Abgabenordnungen (Abgabenverfahrensgesetzen) der Bundesländer analog zur neuen Bundesabgabenordnung ab 1. Jänner 2010 Rechtsnormen enthalten, wonach

- für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform maßgebend ist,
- durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden könne.

### **4.2. Zulässige Gestaltungsformen**

Bereits nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sind für die Beurteilung abgabenrechtlicher Frage der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend (sh. VwGH-Erkenntnis vom 04.02.1966, ZI. 709/64 und vom 22.02.1957, ZI. 554/54).

Grundsätzlich ist jede zivilrechtliche Gestaltung auch im Steuerrecht zulässig, um die geringste steuerrechtliche Belastung zu erzielen und es ist der Steuerpflichtige nicht gehindert, zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung ermöglicht wird.

Kein Missbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten liegt vor, wenn

- die Steuerersparnis im Rahmen einer vom Gesetzgeber vorgezeichneten zivilrechtlichen Gestaltungsform erfolgt,
- lediglich eine Interpretation der Steuervorschriften zur vorgenommenen zivilrechtlichen Gestaltungsformen erfolgt bzw. eine systematisch – teleologische Interpretation von Steuervorschriften vorgenommen wird,
- beachtliche außersteuerliche Gründe für eine auch ungewöhnliche Gestaltung vorliegen (Dorald-Ruppe, „Grundriss des österreichischen Steuerrechts“, Band 2, 3. Auflage Manz Verlag), wobei zu den ausgeprägtem Begriff der außersteuerlichen Gründe solche wie vor allem Zukunftsplanung, Haftungsminderung und Bestandsicherung zählen.

### **4.3. Missbräuchliche Gestaltungsformen**

Ein Missbrauch von Gestaltungsformen liegt aber dann vor, wenn

- es sich um Rechtsgestaltungen handelt, die im Hinblick auf den wirtschaftliche Erfolg ungewöhnlich und unangemessen sind und ihre Erklärung ausschließlich in der Absicht der Steuervermeidung oder Steuerminderung finden (VwGH-Erkenntnis vom 27.09.1995, ZI. 93/13/0095),

- die Aussicht auf Steuerersparnis für die objektiv unangemessene und ungewöhnliche Rechtsgestaltung von zumindest überwiegender Bedeutung ist (VwGH-Erkenntnis vom 12.04.1978, Zl. 314/77),
- im Falle von treaty-Shopping ein Doppelbesteuerungsabkommen durch nicht Abkommensberechtigte zur Erlangung eines ihnen nicht zustehenden Steuervorteils benutzt wird (Ritz Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. Auflage, Linde Verlag),
- Wege gewählt werden, denen angesichts der in Aussicht genommene Ziele wirtschaftlicher oder sonstige beachtliche außersteuerliche Gründe fehlen, die also ohne das Motiv der Steuerersparnis (Steuerminderung oder Steuervermeidung) völlig unverständlich wären,
- der Steuerpflichtige auf die vorgebrachten außersteuerlichen Gründe lediglich hinwies, wie etwa durch betriebswirtschaftlichen Notwendigkeiten ohne sie ausführlich darzustellen (sh. auch Univ. Doz. Dr. Lang „Der Gestaltungsmissbrauch in der jüngsten Rechtsprechung“).

#### 4.4. Symposium über Gestaltungsmissbrauch

Auch die deutsche Steuerrechtslehre befasste sich vor kurzen in einem umfassenden Symposium mit der Rechtsfrage der Gestaltungsfreiheit und dem Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, obwohl diese Rechtsausführungen nicht vorbehaltlos auf die österreichische Steuerrechtslehre umgelegt werden können, weil § 42 der deutschen Abgabenordnung nicht vollinhaltlich § 22 der österreichischen Bundesabgabenordnung entspricht, so können doch viele Argumente aus diesem Symposium auch auf das österreichische Steuerrechtssystem umgelegt werden.

Der vermeintliche Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts ist ein fehlgeschlagener Subsumtionsversuch; der Steuerpflichtige stellt seinen steuererheblichen Sachverhalt anders dar, als er nach dem Legalitätsprinzip und der Gesetzesgleichheit steuergesetzlich gegenüber allen Steuerpflichtigen zu verstehen ist. Zivilrecht und Steuerrecht stimmen überein, eine private Vereinbarung, ausgehend vom steuerlichen Belastungsgrund (im konkreten der Besteuerung von Bezügen eines Gesellschafter–Geschäftsführers) zu Lasten der öffentlichen Hand nicht anzuerkennen. „Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen der Besteuerung“, Prof. Dr. Kirchhof, Heidelberg.

Es gibt kein Grundrecht des Steuerpflichtigen auf steuerliche Gestaltung; die Gestaltungsfreiheit ist lediglich der Reflex des Prinzips der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung. Eine unangemessene Gestaltung ist durch ihre innere Widersprüchlichkeit gekennzeichnet („Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen der Besteuerung“ von Prof. Schön).

Die Grenzen der Steuergestaltung sind im § 42 AO geregelt, wonach durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten steuergesetzlich das Steuergesetz nicht umgangen werden kann. Ein Missbrauch ist umso mehr anzunehmen, wenn es sich bei der Gestaltung um ein vielverwendendes Modell zur Steuereinsparung handelt, als wenn es um einen singulären Einzelfall geht. Steuergestaltungen jenseits von Steuermissbrauchtatbeständen, die den Staat daran hindern, notwendige Ausgaben zu finanzieren sind, zunehmend inakzeptabel und rufen Gegenreaktionen des Staates hervor; Wirtschaftsteilnehmer, die steuerliche Gestaltungen nutzen, müssen insofern das wirtschaftliche Risiko tragen, dass der Gesetzgeber die diesen Gestaltungsspielräumen zu Grund liegenden Regelungen durch eigene gesetzliche Gestaltungen kontakterieren kann; dabei ist der Gesetzgeber nicht an Einzelinteressen gebunden, sondern dem Gemeinwohl verpflichtet („Steuergestaltung aus der Sicht der Verwaltungs- und Beratungspraxis“, Prof. Dr. Rödder).

Nach § 42 AO kann durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten das Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden; ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung der Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift, andernfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des § 42 Abs. 2 AO so, wie er bei den wirtschaftlichen Vorgängen einer angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

Eine Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehen Steuervorteil führt; dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

Zunächst ist zu prüfen, ob das im Einzelfall anzuwendende Einzelsteuergesetz eine Regelung enthält, die der Verhinderung Steuerumgehung dient; ist dies der Fall, ist zu prüfen ob die Tatbestandsmerkmale dieser Norm erfüllt sind; bejahendenfalls bestimmen sich die Rechtsfolgen nach der einschlägigen Norm des Einzelsteuergesetzes.

Bei der Definition des Missbrauchtatbestandes wird nicht auf eine Ungewöhnlichkeit der rechtlichen Gestaltung abgestellt, sondern auf ihrer Unangemessenheit; der Begriff der Unangemessenheit ist ein wertender Begriff.

Für die Auslegung ist zunächst ein Vergleich zu ziehen zwischen den steuerlichen Auswirkungen einer angemessenen rechtlichen Gestaltung und den steuerlichen Auswirkungen der gewählten rechtlichen Gestaltung; ergibt dieser Vergleich einen Steuervorteil beim Steuerpflichtigen ist zu prüfen ob dieser Steuervorteil gesetzlich vorgesehen ist.

Ist der Steuervorteil gesetzlich nicht vorgesehen ist zu prüfen, ob die gewählte Gestaltung unangemessen ist. Eine rechtliche Gestaltung ist nach der Rechtsprechung des des deut-

schen Bundesfinanzhofs insbesondere dann unangemessen, wenn sie von Verständigen in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts und der wirtschaftlichen Zielsetzung ohne den Steuervorteil nicht gewählt worden wäre; unangemessen ist wenn die gewählte Gestaltung künstlich ist und nur dazu dient, eine geschuldete Steuer zu umgehen (Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs).

Ein Missbrauch liegt nicht vor, wenn der Steuerpflichtige für die von ihm gewählte und unangemessene Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind, wobei die vom Steuerpflichtigen nachgewiesenen außersteuerlichen Gründe allerdings nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sein sollen (§ 42 AO vor dem Hintergrund der Rechtsprechung von Michal Wendt).

Wenn auch die deutsche Rechtsnorm über den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten wesentlich verschärft zu sehen ist gegenüber der österreichischen Rechtsnorm, stellt auch die deutsche Rechtsprechung und Rechtslehre auf die Rechtsproblematik der Unangemessenheit als zu wertenden Steuerrechtsbegriff ab; gerade bei der Ausgliederung von Geschäftsführungstätigkeiten an Drittgesellschaften werden lediglich steuerrechtliche, aber keine außersteuerlichen Gründe vorliegen, sodass diese zivilrechtlich gewählte Rechtsform steuerrechtlich sicherlich einen Missbrauch von Gestaltungsformen in Folge Unangemessenheit einer gewählten Zivilrechtsform sehr nahe kommen.

## Resümee:

1. Offensichtlich unter dem Eindruck der jüngsten Rechtslehre und vor allem Rechtsprechung zur Drittanstellung bzw. zu den sogenannten Drittgesellschaften hat sich das Finanzministerium veranlasst gesehen, die Einkommenssteuer-Richtlinien dahingehend klarzustellen, dass die Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten (z.B. Drittanstellung von Vorständen), demjenigen zuzurechnen sind, der die Leistung persönlich erbringt; diese Darstellung fand in der Steuerwelt einen geteilten Widerhall.

Diese sogenannte Zwischenschaltung einer Geschäftsführung durch Drittgesellschaften kann in verschiedensten Formen erfolgen wie

- Geschäftsführer einer operativen Kapitalgesellschaft nimmt Geschäftsführung im Wege einer eigenen Managementgesellschaft wahr,
- Entsendung von Geschäftsführern an Tochtergesellschaften,
- Komplementärgesellschaft erbringt entgeltlich Geschäftsführerleistungen für eine Kommanditgesellschaft,
- typische Managementgesellschaft, die an diverse operative Kapitalgesellschaften Geschäftsführer jeweils gegen Vergütung zur Verfügung stellt,
- Alleingesellschafter einer Managementgesellschaft agiert als Geschäftsführer bei operativen Kapitalgesellschaften im Rahmen einer Managementvereinbarung,
- Professoren erbringen außeruniversitäre Leistungen über eigene Kapitalgesellschaften, wobei die Vergütungen für ihre Tätigkeiten an die Kapitalgesellschaft zufließen.

2. Die aktuelle Rechtslehre hat zu dieser Rechtsthematik diverse Rechtstheorien und Rechtskriterien entwickelt:

2.1. Diese Drittanstellung bei Drittgesellschaften ist nicht unumstritten, weil

- ❖ die Anstellung gemeinsam mit der Bestellung gesehen werden könne,
- ❖ eine derartige Drittanstellung lediglich im Zusammenhang mit Konzerngesellschaften oder Komplementärgesellschaften wirtschaftlich verständlich, bei allen anderen Fällen wirtschaftlich unverständliche wäre,
- ❖ die Einkünfte eines Vorstandes (Geschäftsführer) trotz einer etwaigen Zwischenschaltung einer Managementgesellschaft den tätigen Organen zuzurechnen wären.

2.2. Doch auch eine durchaus objektiv steuerrechtliche Betrachtungsweise anerkennt die einschlägige Rechtsprechung zur Problematik der Drittgesellschaften und stellt die steuerrechtliche Zulässigkeit von Ausgliederungen darauf ab, ob außersteuerliche Gründe für die Ausgliederung vorliegen und in welcher Funktion die ausgegliederte Gesellschaft agiert.

2.3. Das bereits angesprochene Trennungsprinzip wird immer wieder in den Vordergrund gestellt, weil von der gesellschaftsrechtlichen Organstellung die schuldrechtliche Anstellung



unterschieden werden muss und damit die sogenannte Drittanstellung bei Drittgesellschaften gesellschaftsrechtlich und zivilrechtlich abgedeckt ist.

2.4. Auch bei Anerkennung des Trennungsprinzips ist bezüglich der Zurechenbarkeit auf die sogenannte Verwertungsmacht abzustellen, die entweder bei den ausführenden Gesellschaftern (Einzelgesellschafter) einer Drittgesellschaft oder bei der von ihnen vertretenen Kapitalgesellschaft liegen kann; zu prüfen ist dabei, ob die Ausgliederung der Geschäftsführung an Drittgesellschaften marktentsprechend und fremdüblich ist.

2.5. Bei der Zwischenschaltung einer Managergesellschaft vorwiegend aus steuer- und beitragsrechtlichen Motiven ist die Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquellen für die Rechtsfrage der Zurechnung relevant; anders als bei Konzerngesellschaften werden bei zwischengeschalteten Ein-Mann-Managergesellschaften die Bezüge für die Geschäftsführung dem Manager ad personam zuzurechnen sein und eine Übertragung der Einkünfte auf die Managementgesellschaft wäre rechtlich bedenklich.

2.6. Wenn auch die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit der Drittanstellung von Geschäftsführern bei Drittgesellschaften vehement vertreten wird, so sah man sich dennoch veranlasst, bei Drittgesellschaften die Rechtsbeziehung zwischen überlassender Kapitalgesellschaft und beschäftigender Managementgesellschaft im Sinne eines Arbeitskräfteüberlassungsverhältnisses zu sehen, wovon schließlich auf die Zurechenbarkeit abhängt.

2.7. Eine Zwischenschaltung von Drittgesellschaften bzw. sogenannte Auslagerung von Geschäftsführeragenden ist vor allem dann ungewöhnlich und unangemessen, wenn

- ❖ die zwischengeschaltete Drittgesellschaft über gar keinen Geschäftsbetrieb verfügt,
- ❖ durch die Zwischenschaltung das ursprüngliche Leistungsverhältnis einer Geschäftsführung unter denselben Umständen und Personen unverändert fortgeführt wird,
- ❖ diese Zwischenschaltung ausschließlich aus steuerlichen Gründen erfolgt, etwa um die Vorteile des günstigen Körperschaftssteuersystems zu beanspruchen und Kommunalsteuer und Beiträge zu vermeiden.

3. Die Rechtsprechung anerkennt zwar die Gestaltungsfreiheit, beurteilt allerdings ungewöhnliche und unangemessene Rechtskonstruktionen als Missbrauch.

3.1. Wenn auch die Rechtsprechung den Steuerpflichtigen einräumt, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten der geringsten Steuerbelastung zu wählen, sind zivilrechtliche Konstruktionen mit der ausschließlichen Absicht der Steuervermeidung ungewöhnlich und unangemessen und als Missbrauch von Gestaltungsformen zu bewerten.

3.2. So wurde beispielsweise die Ausgliederung von Agenden einer Personengesellschaft an eine Kapitalgesellschaft in der Absicht, diese Agenden mit derselben Person und unter denselben Umständen weiterzuführen, als Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten gewertet.

3.3. Nach der Judikatur ist vor allem zu prüfen, ob die gewählte zivilrechtliche Konstruktion ohne des abgabenmindernden Effektes unverständlich wäre; die Gestaltungsfreiheit ist daher an der Rechtsfrage der Steuerminderung zu messen.

3.4. So hat der Verwaltungsgerichtshof selbst die Ausgliederung von Geschäftsführungsgliedern an eine Drittgesellschaft und die Wahrnehmung der unveränderten Aufgaben durch die dieselbe Person als Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten angesehen, um ausschließlich Kommunalsteuer zu vermeiden; nachdem die Geschäftsführungsglieder im Hinblick auf die gesellschaftlichen Rechtsnormen persönlich auszuüben sind, sind die daraus resultierenden Einkünfte des Geschäftsführers ihm zuzurechnen und nicht einer dazwischen geschalteten Kapitalgesellschaft.

4. Die Gestaltungsfreiheit ist unter dem Gesichtspunkt der Unangemessenheit und Ungewöhnlichkeit der zivilrechtlichen Konstruktion zu beurteilen.

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform maßgeblich, wobei durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden kann.

4.1. Trotz der gesetzlich vorgesehenen Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne einer Steuerersparnis ist jedoch ein Missbrauch von Gestaltungsformen rechtlich unzulässig und liegt vor allem dann vor

- ❖ wenn die Gestaltungsformen im Hinblick auf den Wirtschaftserfolg ungewöhnlich und unangemessen sind und ausschließlich ihre „Rechtfertigung“ in der Absicht der Steuerminderung finden,
- ❖ wenn die Steuerpflichtigen diese unangemessene und ungewöhnliche Gestaltungsform nicht mit außersteuerlichen Gründen nachweisen können, sondern lediglich mit allgemeinen betriebswirtschaftlichen Notwendigkeiten begründen.

4.2. Obwohl sich die deutsche Rechtslage bzgl. des Gestaltungsmissbrauchs im Steuerrecht mit der österreichischen Rechtslage nicht völlig deckt, wird eine nicht einzelspezifische, sondern vielmehr generelle Vorgangsweise der Steuerersparnis nicht anzuerkennen sein und zum Vorhalt eines Steuermissbrauchs führen. Nach der deutschen Rechtslehre wird nicht so sehr auf die Ungewöhnlichkeit rechtlicher Gestaltung, sondern vielmehr auf die Unangemessenheit als Wertungskriterium abgestellt. Wenn die Rechtsnormen keinen Steuervorteil der gewählten zivilrechtlichen Gestaltungsweise vorsehen, ist zu prüfen, ob diese gewählte zivilrechtliche Gestaltungsform unangemessen ist und die gewählte zivilrechtliche Konstruktion als wirtschaftliche Zielsetzung ohne irgendwelche Steuervorteile nicht zum Tragen gekommen wäre.

5. In der Verwaltungspraxis hat die Abgabenbehörde beim Vorliegen einer ihrer Rechtsansicht nach ungewöhnlicher und unangemessener Vertragskonstruktionen und Geschehnisabläufe entsprechende Sachverhaltsermittlungen und Rechtsprüfungen vorzunehmen.

5.1. Entscheidend ist die Sachverhaltsermittlung durch die Abgabenbehörde:

- ❖ die Aufgaben des Geschäftsführers bei der von ihm vertretenen Kapitalgesellschaft und Umfang seiner Geschäftsführungssagenden bei der Managementgesellschaft,
- ❖ Vergütungen vor/und nach der zivilrechtlichen Gestaltungsveränderung,
- ❖ die personellen Strukturen vor/nach der zivilrechtlichen Gestaltungsweise,
- ❖ Gesellschafts- und Unternehmenszweck der ausgegliederten (zwischengeschalteten) Managementgesellschaft.

5.2. Die Abgabenbehörde hat weiters zu prüfen,

- ❖ die Anstellung bei der Drittgesellschaft nach gesellschaftsrechtlichen Erfordernissen (§ 16 GmbH-Gesetz, § 75 Aktien-Gesetz),
- ❖ das Vorliegen eines Scheingeschäftes nach § 23 BAO,
- ❖ das Vorhandensein allfälliger außersteuerlicher Gründe,
- ❖ das Vorliegen einer ungewöhnlichen und unangemessenen Rechtskonstruktion bzw. eines solchen unangemessenen Verfahrensablaufes.

dr.mühlberger