taxlex

Steuerrecht ▪ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht für die betriebliche Praxis

ZEITSCHRIFT FÜR STEUER UND BERATUNG
MAI 2009
05
181 – 236

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

Dietmar Aigner
Gernot Aigner
Nikolaus Arnold
Heribert Bach
Andreas Damböck
Tina Ehrke-Rabel
Johann Fischerlehner
Friedrich Fraberger
Klaus Hirschler
Sabine Kanduth-Kristen
Georg Kofler
Roman Leitner
Andreas Sauer
Niklas Schmidt
Friedrich Schrenk
Kurt Schweighart
Stefan Steiger
Gerhard Steiner
Johannes Stipsits
Gerald Toifl

WKO

Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

Top Thema

Der VfGH hebt § 25 GebG (zur Gänze) als verfassungswidrig auf

Unternehmenssteuerrecht

Die „Drittanstellung" von Managern im Gesellschafts- und Steuerrecht (Teil II)

Bewertung und Accounting

Bilanzierung von strukturierten Finanzinstrumenten nach UGB

Arbeitsrecht für die betriebliche Praxis

Krankenentgeltanspruch eines Arbeiters bei einem Arbeitsunfall oder einer Berufskrankheit

Infocenter WKO

Bildungskarenz

P.b.b. Verlagspostamt 1010 Wien, Erscheinungsort Wien 05 Z 036143 M ISSN 1813-4432

MANZ

Die „Drittanstellung" von Managern im Gesellschafts- und Steuerrecht (Teil 2)

EStR 2000 Rz 104; § 22 BAO; §§ 22, 25, 47 EStG

Drittanstellung; Einkünftezurechnung; Missbrauch

In der Praxis kommt es nicht selten vor, dass GmbH-Geschäftsführer oder AG-Vorstände nicht direkt bei der von ihnen geleiteten Gesellschaft, sondern über eine gesonderte Gesellschaft angestellt sind. Anlässlich der aktuellen Diskussion iZm der Änderung von Rz 104 der EStR 2000 hat der in der letzten Ausgabe erschienene Teil 1 dieses Beitrags[101]) die Frage untersucht und bejaht, ob eine solche „Drittanstellung" von Managern aus gesellschaftsrechtlicher Sicht zulässig ist. Der folgende Teil 2 widmet sich nunmehr der ertragsteuerlichen Behandlung solcher Gestaltungsweisen.

SEBASTIAN BERGMANN

C. Ertragsteuerliche Behandlung von „Drittanstellungen"

1. Motive für das Zwischenschalten einer gesonderten GmbH

Wie bereits in Teil 1 dieses Beitrags dargestellt wurde,[102]) kommt es in der Praxis neben Drittanstellungen in Konzernunternehmen und GmbH & Co KGs vor, dass Manager von großen (börsenotierten) AG und GmbH nicht direkt bei der von ihnen geleiteten Gesellschaft angestellt sind, sondern die Vergütungen an eine gesonderte, zu 100% in ihrem Eigentum befindliche Manager-GmbH leisten lassen.[103])

Die Zwischenschaltung einer solchen Manager-GmbH beruht typischerweise auf steuer- und beitragsrechtlichen Motiven:[104]) Insb soll es zur Anwendung des günstigen KSt-Satzes von 25% kommen der bei allfälligen Ausschüttungen zuzüglich der KESt zu einer Gesamtertragsteuerbelastung von max 43,75% führt. Sofern der Manager bei seiner Manager-GmbH drittangestellt ist, wird er dafür regelmäßig ein (wesentlich) geringeres Entgelt als die an die Manager-GmbH geleisteten Vergütungen beziehen, dessen Höhe sich häufig an der Höchstbemessungsgrundlage zur Sozialversicherung orientiert. Der dieses Entgelt übersteigende Teil der geleisteten Vergütungen soll dann in der Manager-GmbH steuergünstig thesauriert werden. Als wesentlich an seiner Manager-GmbH Beteiligter[105]) bezieht der Manager aus dem Drittanstellungsverhältnis Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG) und könnte daher den Freibetrag für investierte Gewinne (bzw in Zukunft den **Gewinnfreibetrag**) **gem § 10 EStG geltend machen.**[106]) Seitens der geleiteten Gesellschaft sollen außerdem die Kommunalsteuer und der Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds (FLAF) entfallen. Einzig ersichtlicher steuerrechtlicher Nachteil wäre der Verlust des begünstigten 13./14. Monatsbezugs (§ 67 EStG). Ob diese steuer- und beitragsschonende Gestaltungsweise ertragsteuerlich tatsächlich zulässig ist, soll im Folgenden untersucht werden.

2. Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteter Kapitalgesellschaft

a) Grundsätzliches zur Einkünftezurechnung

Die ertragsteuerrechtliche Zurechnung von Einkünften basiert auf der von *Ruppe* entwickelten *„Markteinkommenstheorie"*.[107]) Dieser stellt in seiner grundlegenden Untersuchung auf die Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle ab: *„Wenn das verbindende Element der (meisten) Einkunftsquellen [...] die Teilnahme am Marktgeschehen, der Umsatz von Leistungen ist, so muß als Zurechnungssubjekt der Einkunftsquelle doch offenbar der angesehen werden, der über diese Teilnahme, über die Leistungserstellung disponieren kann, dh die Möglichkeit hat, Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu variieren, im Extremfall auch zu verweigern, indem er seine Tätigkeit einstellt, Kapital zurückzieht, Mietverhältnisse kündigt etc"*.[108])

Dr. *Sebastian Bergmann* ist Universitätsassistent am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.

101) *Bergmann,* Die „Drittanstellung" von Managern im Gesellschafts- und Steuerrecht (Teil 1), taxlex 2009, 131.

102) *Bergmann,* taxlex 2009, 131 (136 f).

103) *Mayr,* Drittanstellung von Vorständen zulässig? RdW 2008, 420 (420).

104) *Mayr,* RdW 2008, 420 (420).

105) Gem § 22 Z 2 TS 2 Satz 2 EStG ist eine Person *„dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt"*.

106) Zwar hat das BMF zum Freibetrag für investierte Gewinne seit dem EStR-Wartungserlass 2006/2 vorübergehend die Auffassung vertreten, dass Steuerpflichtige, die betriebliche Einkünfte erzielen, *„ohne einen Betrieb im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu haben"*, keinen Freibetrag in Anspruch nehmen können (EStR 2000 Rz 3701 idF EStR-Wartungserlass 2006/2), wovon unter anderem auch Gesellschafter-Geschäftsführer iSd § 22 Z 2 EStG betroffen waren (vgl *Atzmüller/Mayr,* Wartungserlass 2006 II zu den EStR 2000, RdW 2007, 112); mit dem Erlass BMF, ÖStZ 2007, 171 wurde diese Ansicht aber nunmehr aufgeben (vgl dazu *Doralt/Heinrich,* EStG[11] § 10 Tz 11).

107) *Gassner,* Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung, ÖStZ 2003, 438 (438).

108) *Ruppe,* Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, in *Tipke,* Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, DStJG 1978, 7 (18).

Dieser Ansatz *Ruppes* wurden vom VwGH übernommen: *„Für die Zurechnung von Einkünften kommt es [...] darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. [...] Zurechnungssubjekt hinsichtlich der Einkünfte ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern".*[109]) Das entspricht auch der hL[110]) und der Auffassung der Verwaltungspraxis.[111])

Bei der Frage, ob Einkünfte einer zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft zugerechnet werden sollen, geht es *„nicht um die Anerkennung der ‚Existenz' einer Gesellschaft, sondern nur um die sachgerechte Einkünftezuordnung, bei der es entscheidend darauf ankommt, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte selbst disponieren kann".*[112]) Eine Zurechnung an den dahinterstehenden Gesellschafter stellt somit keinen Durchgriff iS einer Aufgabe des Trennungsprinzips dar, weil ein solcher zuerst eine originäre Zurechnung an die Kapitalgesellschaft voraussetzen würde.[113])

Das Ertragsteuerrecht kennt keine Sonderbestimmungen für Einmanngesellschaften. *„Die besondere Problematik ergibt sich aus der Tatsache, dass Gesellschaft und Gesellschafter zwar zwei verschiedene Rechtspersonen sind, zwischen denen grundsätzlich die gleichen Rechtsbeziehungen bestehen wie zwischen einer Kapitalgesellschaft und einer Mehrheit von Gesellschaftern, dass aber die Gestaltung dieser Rechtsbeziehungen dem monopolistischen Einfluss des Alleingesellschafters unterliegt".*[114]) Es würde aber jedenfalls zu weit gehen, bei Einmanngesellschaften sämtliche Einkünfte pauschal dem Alleingesellschafter zuzurechnen. Bereits der RFH hat ausgeführt, dass eine *„wirtschaftliche Betrachtungsweise derart, daß die Gesellschaft mit ihrem einzigen Gesellschafter identifiziert wird, [...] unmöglich [ist]. Die ganze Körperschaftsteuer beruht auf der Anerkennung der besonderen Rechtsnatur der Gesellschaft, die völlig unabhängig neben dem Gesellschafter steht".*[115])

Ausgehend von der Markteinkommenstheorie kommt *Mayr* zu dem Ergebnis, dass die für die Zurechnung erforderlichen Eigenschaften nur auf den Manager ad personam zutreffen. Nur dieser hätte die Marktchancen zum Manager bestellt zu werden und eine Gesellschaft eigenverantwortlich zu leiten. Durch die Zwischenschaltung einer Manager-GmbH könne *„die Einkommenszurechnung nicht umgangen werden".*[116])

Hingegen könnte man aber ebenso überzeugend behaupten, es sei die Manager-GmbH, die durch den bei ihr angestellten Manager die Möglichkeit hat, die sich ihr bietenden Marktchancen auszunützen und Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Sie ist es, die eine *„zur Wahrnehmung der Geschäftsführungsagenden geeignete natürliche Person"*[117]) am Markt zur Verfügung stellt. Dass sie sich dabei des Managers bedienen muss, kann der Einkunftsquellenzurechnung nicht abträglich sein, juristische Personen können immer nur durch natürliche Personen handeln. Mit Hilfe der grundsätzlichen Formel der Markteinkommenstheorie lässt sich daher mE die besonders gelagerte gegenständliche Problematik nicht lösen.[118])

b) Wer ist der materielle Leistungserbringer?

Die Frage der Einkünftezurechnung steht in einem Spannungsfeld zu den (einem Steuerpflichtigen zustehenden) zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten.[119]) Nach *Ruppe* ist *„richtigerweise [...] nicht von einer Maßgeblichkeit, sondern lediglich von einer Indizwirkung der bürgerlichrechtlichen Gestaltung für das Steuerrecht zu sprechen".*[120]) Nach der Rsp des VwGH ist die *„rechtliche Gestaltung [...] nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt".*[121])

In einem ersten Prüfungsschritt ist daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach dem materiell ge-

109) VwGH 90/14/0002 ÖStZB 1990, 382; vgl weiters VwGH 87/14/0167 ÖStZB 1989, 56; 90/14/0002 ÖStZB 1990, 382; 91/14/0041 ÖStZB 1992, 322; 90/14/0141 ÖStZB 1991, 533; 93/14/0031 ÖStZB 1994, 166; 95/13/0176 ÖStZB 1996, 300; 95/13/0025 ÖStZB 1998, 338; 93/14/0149 ÖStZB 1999, 15; zum Körperschaftsteuerrecht vgl VwGH 90/14/0280 ÖStZB 1992, 176; 91/13/0154, 0186 ÖStZB 1996, 90; 95/15/0208 f ÖStZB 1997, 648; nach der Rsp des BFH *„sind Einkünfte demjenigen zuzurechnen, der den Tatbestand der Erzielung der Einkünfte erfüllt"* (BFH 29. 11. 1982, GrS 1/81 BStBl 1983 II 272; vgl außerdem *Tipke,* Übertragung von Einkunftsquellen, StuW 1977, 293 [298]).

110) *Doralt/Renner,* EStG[8] § 2 Tz 142; *Quantschnigg/Schuch,* ESt-HB § 2 Tz 46; *Reichel/Fuchs,* EStG[40] § 2 Rz 7; *Gassner,* ÖStZ 2003, 438 (438 ff); *Raupach/Schencking* in *Herrmann/Heuer/Raupach,* EStG[163] § 2 Anm 130 mwN; vgl ausführlich zur Einkünftezurechnung im Körperschaftsteuerrecht *G. Kofler,* Der steuerliche Durchgriff bei der Privatstiftung (2001) 21 ff; *Bauer/Quantschnigg/Schellman/Werilly,* KStG[7] § 7 Rz 10 ff.

111) EStR 2000 Rz 106: *„Für die Zurechnung von Einkünften [...] ist es entscheidend, ob das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, wer über die dem Tatbestand entsprechende Leistung verfügen kann, daher vor allem die Möglichkeit besitzt, Marktchancen zu nutzen oder die Leistung zu verweigern".*

112) *Bendlinger,* Die Holdinggesellschaft im Fadenkreuz der Finanzverwaltung, ÖStZ 2007, 593 (594).

113) Vgl in diesem Zusammenhang auch *G. Kofler,* Der steuerliche Durchgriff bei der Privatstiftung 57 f,

114) *Bauer/Quantschnigg/Schellman/Werilly,* KStG[6] § 1 Rz 125.

115) RFH 8. 9. 1931, I A 18/31 RStBl 1931, 741; *Bauer/Quantschnigg/Schellman/Werilly,* KStG[6] § 1 Rz 125; *Tanzer,* ÖStZ 2009, 123 (124).

116) *Mayr,* RdW 2008, 420 (422); nach Ansicht von *Tanzer* kann es sich jedoch bei den Vergütungen um keine *„Gegenleistung für die Bestellung handeln. [...] Die Organbestellung als solche bleibt [...] unabgegolten. Nur das Zurverfügungstellen einer zur Wahrnehmung der Geschäftsführungsagenden geeigneten natürlichen Person bildet den Vertragsinhalt"* (*Tanzer,* ÖStZ 2009, 123 [123]).

117) *Tanzer,* ÖStZ 2009, 123 (123).

118) Hingegen muss nach *G. Kofler* bereits die Markteinkommenstheorie ein eindeutiges Zurechnungsergebnis iS eines *„Entweder-Oder-Prinzips"* liefern (*G. Kofler,* Der steuerliche Durchgriff bei der Privatstiftung 48 ff).

119) *Gassner,* ÖStZ 2003, 438 (438).

120) *Ruppe* in *Tipke,* DStJG 1978, 7 (11); vgl weiters zum Verhältnis zwischen Zivil- und Steuerrecht *Gassner,* ÖStZ 2003, 438 (438 f); *Tanzer,* Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Gutachten der Abteilung Steuerrecht zum 15. ÖJT (2003) 40.

121) VwGH 90/14/0002 ÖStZB 1990, 382; 91/14/0041 ÖStZB 1992, 322; 93/14/0149 ÖStZB 1999, 15.

wollten Leistungserbringer zu fragen. War als dieser tatsächlich die regelmäßig als formelle Vertragspartnerin fungierende Manager-GmbH beabsichtigt, so kann die Einkunftsquelle unzweifelhaft nur dieser zugerechnet und deshalb die Zurechnungsprüfung bereits hier beendet werden.[122]) Wichtiges Indiz kann dabei sein, wem die Auswahl der konkreten als Manager zu überlassenden natürlichen Person obliegt. Nach *Tanzer* ist außerdem die Frage entscheidend, an wen sich die geleitete Gesellschaft im Falle von Leistungsstörungen wenden kann, wenn der Manager seine Organfunktion nicht ordnungsgemäß erfüllt. Dabei könnten etwaige Nebenabreden ebenso aufschlussreich sein wie die praktische Abwicklung des Vertragsverhältnisses.[123])

Bei Drittanstellungen in Konzerngesellschaften obliegt die Auswahl des konkreten Managers typischerweise der beherrschenden Obergesellschaft, bei der der Manager drittangestellt ist. Die Obergesellschaft ist sowohl formeller als auch materiell gewollter Vertragspartner, Schuldinhalt ist *„das Zurverfügungstellen einer zur Wahrnehmung der Geschäftsführungsagenden geeigneten natürlichen Person"*.[124]) Allfällige Zahlungen der Untergesellschaft sind daher der Obergesellschaft und nicht dem drittangestellten Manager zuzurechnen.

Ist hingegen der Manager selbst der materiell gewollte Leistungserbringer, so ist die Einkunftsquelle originär dem Manager ad personam zuzurechnen. Davon wird man regelmäßig (aber nicht zwingend) dann ausgehen können, wenn hinter einer zwischengeschalteten Manager-GmbH nur der bestellte Manager steht.

c) Übertragung der Einkunftsquelle möglich?

Sofern die Einkunftsquelle originär dem Manager selbst zuzurechnen ist, stellt sich mE die Frage, ob er diese ertragsteuerwirksam auf seine Manager-GmbH übertragen kann. Da für die Zurechnung von Einkünften die Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle maßgeblich ist, ist nach Ansicht von *Ruppe* eine Übertragung von Einkunftsquellen *„nur dann möglich [...], wenn die entsprechenden Dispositionsbefugnisse einer Übertragung zugänglich sind. [...] Einkunftsquellen, bei denen die Teilnahme am Marktgeschehen lediglich in der Verwertung der persönlichen Arbeitskraft, der eigenen Fähigkeiten und Kenntnisse besteht, entziehen sich ihrer Natur nach einer Übertragung auf andere Personen, weil die maßgeblichen Dispositionsbefugnisse höchstpersönlicher Art sind"*.[125]) Daher kommt *Ruppe* zu folgender Schlussfolgerung:

- *„Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind die klassischen Tätigkeitseinkünfte. Das entscheidende Merkmal dieser Einkunftsquelle ist die Teilnahme am Markt durch entgeltliche Nutzung der eigenen Arbeitskraft. Derartige Quellen sind aus der Natur der Sache nicht übertragbar"*.[126])
- *„Prinzipiell ist [...] davon auszugehen, dass es sich [auch] bei Einkünften aus selbständiger Arbeit um Tätigkeitseinkünfte handelt und eine Übertragung der Einkunftsquelle nicht in Betracht kommt. Lediglich insoweit, als das Gesetz selbst Ausnahmen anerkennt [...] ist eine steuerlich wirksame Übertragung der Einkunftsquelle denkbar"*. Eine solche Ausnahme enthalte § 22 Z 3 EStG.[127]) Nach dieser Bestimmung gelten als Einkünfte aus selbständiger Arbeit auch *„Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, [... soferne] die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als selbständige Arbeit anzusehen ist und [...] jeder einzelne Gesellschafter im Rahmen der Gesellschaft selbständig im Sinne der Z 1 oder 2 tätig wird. Dies ist aber nicht erforderlich, wenn berufsrechtliche Vorschriften Gesellschaften mit berufsfremden Personen ausdrücklich zulassen"*.

Weiters geht auch § 99 Abs 1 Z 1 EStG von der Möglichkeit einer Übertragung von Einkunftsquellen im Bereich einzelner, zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führenden Tätigkeiten aus. Nach dieser Bestimmung wird die ESt beschränkt Steuerpflichtiger mit Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen durch Steuerabzug erhoben, *„wobei es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden"*. Dieser *„Künstlerdurchgriff"* wird von der überzeugenden hL als konstitutiv charakterisiert.[128]) Hingegen sei dieser nach *Mayr „teilweise klarstellend, teilweise konstitutiv"*.[129])

Aus § 22 Z 3 und § 99 Abs 1 Z 1 EStG ergibt sich daher, dass die Übertragung von Einkunftsquellen im Bereich von Einkünften aus selbständiger Arbeit grundsätzlich möglich ist, soferne keine missbräuchliche Gestaltung vorliegt. Zwar hat der Gesetzgeber bei Verankerung mancher der in §§ 22 und § 25 EStG angeführten Tätigkeiten wohl nicht auch an die Frage der Übertragbarkeit der daraus resultierenden Einkunftsquellen gedacht. Trotzdem scheint aber ein solches formalistisches Abstellen auf die Einkunftsart insb in Hinblick auf § 22 Z 3 EStG gerechtfertigt zu sein. Dieser geht ausdrücklich nicht nur bei freiberuflichen Tätigkeiten, sondern auch bei zu Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit führenden Tätigkeiten, von einer Übertragbarkeit aus (arg *„selbständig im Sinne der Z 1 oder 2"*). Gerade im Bereich der im Ertragsteuerrecht kaum po-

---

122) Vgl auch *Tanzer,* ÖStZ 2009, 123 (126): *„Es wäre [...] vorschnell und damit verfehlt, wollte man insgesamt höchstpersönliche Leistungen nicht über eine Körperschaft leistbar erachten. Es kommt vielmehr stets auf das tatsächlich gegebene Außenverhältnis an. Ist es die Körperschaft, die erstrangig in der Pflicht steht, die betreffende Leistung zu erstellen und auch für ihre Qualität einzustehen, so fakturiert sie damit eigene Leistungen, mögen diese noch so sehr ‚persönlichkeitszentriert' sein"*.

123) *Tanzer,* ÖStZ 2009, 123 (124).

124) *Tanzer,* ÖStZ 2009, 123 (123).

125) *Ruppe* in *Tipke,* DStJG 1978, 7 (28); von diesen *„Arbeitseinkünften"* sind nach *Ruppe* die *„Kapitaleinkünfte"* zu unterscheiden.

126) *Ruppe* in *Tipke,* DStJG 1978, 7 (28).

127) *Ruppe* in *Tipke,* DStJG 1978, 7 (29).

128) *Tanzer,* ÖStZ 2009, 123 (126) und *Mayr,* RdW 2008, 420 (423) Fn 27 mwN.

129) Klarstellend bei Sportlern oder (Einzel-)Künstlern wie Sängern, weil diese höchstpersönliche Tätigkeiten erbringen und ihnen die Einkünfte daher jedenfalls zuzurechnen seien, konstitutiv bei Mitwirkenden an Orchestern oder Chören, bei denen die höchstpersönliche Tätigkeit des *„Gesamtkunstwerkes"* etwas in den Hintergrund trete (*Mayr,* RdW 2008, 420 [423]).

sitivierten Einkünftezurechnung sollten die wenigen konkret gesetzlich verankerten Anhaltspunkte mE streng formalistisch angewandt werden.

Es ist daher als Vorfrage zu untersuchen, zu welcher Art von Einkünften die Tätigkeit des Managers bei direkter Anstellung führen würde. Wie bereits in Teil 1 dieses Beitrags dargestellt wurde, kann der Anstellungsvertrag aus zivilrechtlicher Sicht als Arbeitsvertrag, freier Dienstvertrag, Auftrag oder Werkvertrag zu qualifizieren sein.[130]) Bei GmbH-Geschäftsführern liegt regelmäßig eine für einen Arbeitsvertrag charakteristische persönliche Abhängigkeit vor. Sie *„sind der Gesellschaft gegenüber verpflichtet, alle Beschränkungen einzuhalten, die [...] durch Beschluß der Gesellschafter [...] für den Umfang ihrer Befugnis, die Gesellschaft zu vertreten, festgesetzt sind"* (§ 20 Abs 1 GmbHG). Der Anstellungsvertrag ist daher zivilrechtlich typischerweise als Arbeitsvertrag (echter Dienstvertrag) zu qualifizieren. Persönliche Abhängigkeit ist aber dann nicht gegeben, wenn der Geschäftsführer gleichzeitig Gesellschafter ist und aufgrund seiner Beteiligungshöhe Weisungen verhindern kann oder wenn im Anstellungsvertrag ein gänzlicher Verzicht auf die Weisungsbefugnis vereinbart wurde.[131]) Da ein AG-Vorstand die Gesellschaft *„unter eigener Verantwortung"* so zu leiten hat, wie es das Wohl des Unternehmens erfordert (§ 70 Abs 1 AktG), somit also gegenüber anderen Organen der AG zwingend weisungsfrei ist,[132]) wird die Eignung von Vorständen als Arbeitsnehmer aus zivilrechtlicher Sicht unabhängig vom konkreten Anstellungsvertrag allgemein verneint.[133]) Es liegt regelmäßig ein freier Dienstvertrag vor.[134])

Es ist jedoch zu beachten, dass der Begriff des Dienstverhältnisses iSd § 47 EStG ein eigenständiger steuerrechtlicher Begriff ist, der sich weder mit dem Arbeitsrecht noch mit dem Sozialversicherungsrecht deckt:[135]) *„Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist"*, das Weisungsrecht gesellschaftsvertraglich ausgeschlossen ist (§ 47 Abs 2 iVm § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG).

Zu Abweichungen zwischen Zivil- und Steuerrecht kann es insb bei der Beurteilung von AG-Vorständen kommen. Ob ein Dienstverhältnis iSd § 47 EStG vorliegt, ist nach Ansicht des VwGH *„allein auf Grund des das Anstellungsverhältnis zwischen Vorstand und Aktiengesellschaft regelnden Anstellungsvertrages zu beurteilen. Dem stehen auch nicht die aktienrechtlichen Bestimmungen (vgl §§ 70 ff AktG) über die Unabhängigkeit des Vorstands von den anderen Organen der Aktiengesellschaft entgegen, da es für die Frage nach dem Vorliegen eines Dienstverhältnisses im steuerrechtlichen Sinne allein auf das schuldrechtliche Verhältnis zwischen Vorstandsmitglied und Aktiengesellschaft ankommt"*.[136]) Daher wird bei Vorständen (abweichend von der zivilrechtlichen Beurteilung) regelmäßig ein steuerrechtliches Dienstverhältnis angenommen.[137])

Im Falle einer direkten Anstellung bei der geleiteten Gesellschaft bezöge daher ein Manager entweder

- Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit, wenn er wesentlich (zu über 25%) am Grund- und Stammkapital der Gesellschaft beteiligt ist und sein Anstellungsverhältnis, abgesehen von einer gesellschaftsvertraglichen Weisungsfreistellung, alle Merkmale eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs 2 EStG aufweist (§ 22 Z 2 TS 2 EStG) bzw unabhängig von einer allfälligen Beteiligungshöhe, wenn er aufgrund eines Auftrags/Werkvertrags tätig ist (§ 22 Z 2 TS 1 EStG)[138]) oder

130) *Bergmann,* taxlex 2009, 131 (133); *Gellis/Feil,* GmbHG[6] § 15 Rz 15; *Koppensteiner/Rüffler,* GmbHG[3] § 15 Rz 28; *H. Torggler,* Die Rechtsstellung des GmbH-Geschäftsführers (I), GesRZ 1974, 4 (8 f); *Schneider/Sethe* in *Scholz,* dGmbHG[10] § 35 Rz 167; *Mazal,* Organmitglieder als überlassene Arbeitskräfte, ecolex 2001, 763 (763); *Herzeg,* Die arbeitsrechtliche Stellung der Vorstandsmitglieder von AG und Geschäftsführern von GmbH, JAP 2008/2009, 93 (93 ff).

131) *Völkl* in *Straube,* GmbHG[9] § 15 Rz 64; *Koppensteiner/Rüffler,* GmbHG[3] § 15 Rz 19, § 20 Rz 10; *Reich-Rohrwig,* GmbH-Recht I[2] Rz 2/257; *Gellis/Feil,* GmbHG[6] § 20 Rz 6, *H. Torggler,* Die Rechtsstellung des GmbH-Geschäftsführers (II), GesRZ 1974, 44 (45); OGH 1 Ob 802/76 SZ 49/163.

132) *Strasser* in *Jabornegg/Strasser,* AktG[4] § 70 Rz 10.

133) *Nowotny* in *Doralt/Nowotny/Kalss,* AktG § 75 Rz 14; *Koppensteiner/Rüffler,* GmbHG[3] § 15 Rz 28; *Mazal,* ecolex 2001, 763 (763); *Windisch-Graetz,* Die arbeitsrechtliche Stellung von Vorstandsmitgliedern und Geschäftsleitern von Kreditgenossenschaften, ZAS 1993, 52 (55 f); *Strasser,* Die Leitung der Aktiengesellschaft durch den Vorstand (Teil I), JBl 1990, 477 (481); *Jabornegg,* Unternehmensrecht und Arbeitsrecht (Teil I), DRdA 1991, 8 (13); OGH 25. 10. 2002, 1 Ob 191/02 y; 9 ObA 77 f/94 HS 25.569; vgl auch VwGH 08/1773/80 SVSlg 26.924; iZm Konzerngesellschaften krit *Nowotny,* Suspendierung und vorzeitige Abberufung eines in eine Tochtergesellschaft entsandten Vorstands, DRdA 1989, 427 (429); inzwischen überholt OGH 1 Ob 57/49 SZ 22/96.

134) *Nowotny* in *Doralt/Nowotny/Kalss,* AktG § 75 Rz 14; *Strasser* in *Jabornegg/Strasser,* AktG[4] §§ 75, 75 Rz 65; *Kastner/Doralt/Nowotny,* Gesellschaftsrecht[5] (1990) 223; *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer,* Gesellschaftsrecht Rz 3/280; *Jabornegg,* DRdA 1991, 8 (13); *Pfeil* in *Schwimann,* AGBG[3] § 1151 Rz 34; OGH 4 Ob 5/85 Arb 10.406.

135) VwGH 87/14/0145 ÖStZB 1988, 182; 0742/67 ÖStZB 1968, 23; LStR 2002 Rz 926; krit *Doralt,* EStG[6] § 47 Tz 20.

136) VwGH 97/13/0234 f ÖStZB 1999, 509; *Doralt,* EStG[6] § 47 Tz 79; vgl auch LStR 2002 Rz 982: *„Gleiches gilt für Vorstandsmitglieder einer AG. Wird mit Vorstandsmitgliedern eine Vereinbarung getroffen, nach der ihnen eine einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 zu Grunde liegende Stellung zukommt, so ist ungeachtet der Beurteilung in anderen Rechtsbereichen steuerlich ein Dienstverhältnis anzunehmen".*

137) *Blasina,* Dienstnehmer, Freier Dienstnehmer, Selbständiger[2] (2008) 126; *Doralt,* EStG[6] § 47 Tz 79; VwGH 97/13/0234 f ÖStZB 1999, 509; LStR 2002 Rz 982.

138) VwGH 90/14/0233 ÖStZB 1995, 616: *„Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit in der Form der Verwaltung fremden Vermögens (nach § 22 Abs 1 Z 2 ERSTER Satz EStG 1972) beziehen auch die Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft, die an dieser wesentlich beteiligt sind, oder an dieser nicht wesentlich beteiligt sind oder an dieser überhaupt nicht beteiligt sind und in all diesen Fällen die Geschäftsführung außerhalb einer (sonst) alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Betätigung im Werkvertrag besorgen"; Doralt,* EStG[8] § 22 Tz 131 ff; *ders,* EStG[12] § 25 Tz 35; LStR 2002 Rz 981 f; EStR 2000 Rz 6604.

- in allen anderen Fällen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 Abs 1 lit a und b EStG).[139])

Insofern die Managertätigkeit bei Direktanstellung zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen würde, ist eine Übertragung der dem Manager originär zuzurechnenden Einkunftsquelle jedenfalls ausgeschlossen. *„Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind die klassischen Tätigkeitseinkünfte. [...] Derartige Quellen sind aus der Natur der Sache nicht übertragbar"*.[140]) Anders kann es sich in Fällen von zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führenden Betätigungen als Manager verhalten. Bei Einkünften aus dieser Einkunftsart geht bereits § 22 Z 3 EStG (bzw § 99 Abs 1 Z 1 EStG) von einer grundsätzlichen Übertragbarkeit der Einkunftsquelle aus.[141])

d) Zurechnungsumdeutung aufgrund missbräuchlicher Gestaltung?

Sofern sich aus dem vorherigen Prüfungsschritt die grundsätzliche Übertragungseignung einer originär dem Manager ad personam zuzurechnenden Einkunftsquelle ergibt, ist in einem letzten Schritt zu prüfen, ob eine solche Übertragung eine missbräuchliche Gestaltung darstellt. Denn durch *„Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeit des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabenpflicht nicht umgangen oder gemindert werden"* (§ 22 Abs 1 BAO). Liegt ein Missbrauch vor, *„so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären"* (§ 22 Abs 2 BAO).

Missbrauch ist eine rechtliche Gestaltung, die in Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet.[142]) 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"*.[143]) Eine ungewöhnliche Gestaltung ist deshalb dann kein Missbrauch, wenn für sie außersteuerliche Gründe vorliegen.[144]) Als außersteuerlicher Grund gilt unter anderem die Begrenzung der zivilrechtlichen Haftung.[145])

Da jedoch Manager von Kapitalgesellschaften bereits aus dem Bestellungsverhältnis organschaftlich als natürliche Person unbegrenzt haften (§ 25 GmbHG, § 84 AktG), gelingt eine zivilrechtliche Haftungsbeschränkung nicht. Durch das Zwischenschalten einer Manager-GmbH kommt es vielmehr zu einer Erweiterung des der geleiteten Gesellschaft bzw deren Gläubigern zur Verfügung stehenden Haftungsfonds: Einerseits haften die Manager als natürliche Personen zwingend unbeschränkt und unbeschränkbar aus der organschaftlichen Bestellung, andererseits haftet die Manager-GmbH aus dem Rechtsverhältnis zwischen ihr und der geleiteten Gesellschaft (welches zivilrechtlich regelmäßig als Auftrag zu qualifizieren sein wird).[146])

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

3. Aktuelle steuerrechtliche Rsp zu Drittanstellungen

Die obigen Ausführungen decken sich auch mit dem jüngsten Erk des VwGH zur Drittanstellung, in dem dieser ausführte: *„Richtig ist zwar, dass der Geschäftsführer einer GmbH nicht nur von der Gesellschaft, sondern auch von einem Dritten angestellt werden kann. [...] Dies hat aber – entgegen der von der Beschwerdeführerin vertretenen Ansicht – nicht zur Folge, dass die Organstellung des Geschäftsführers auf den Dritten übergeht. Mag. S. war demnach sowohl vor als auch nach dem 1. 7. 1998 Geschäftsführer der Beschwerdeführerin und hat dafür bis jedenfalls Juni 1998 eine der Kommunalsteuer unterzogene Geschäftsführervergütung [...] erhalten. Dass die Vergütungen ab Juli 1998 an die S. GmbH fließen und Mag. S. die Geschäftsführertätigkeit 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 § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zu verhindern und damit Abgaben zu sparen. [...] Der belangten Behörde kann daher nicht zum Vorwurf gemacht werden, wenn sie als erwiesen annahm, dass die vorliegende Konstruktion der Umgehung der Kommunalsteuerpflicht dient"*.[147]) Da der Weg der Drittanstellung *„nur gewählt wurde, um die Subsumtion der Geschäftsführervergütung unter § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zu verhindern und damit Abgaben zu sparen"*, liegen keine außersteuerlichen Gründe vor. Wären solche hingegen vorgelegen, so hätte der VwGH im Umkehrschluss eine Übertragung der Einkunftsquelle auf die GmbH wohl für zulässig erachtet.

Der UFS hatte jüngst darüber zu entscheiden, ob Einkünfte eines Steuerberaters aus Tätigkeiten als

139) LStR 2002 Rz 981 ff; zur sozialversicherungsrechtlichen Einstufung von Geschäftsführern und Vorständen vgl *Freudhofmeier,* Dienstvertrag – freier Dienstvertrag – Werkvertrag[2] (2008) 77 f, 111 f.

140) *Ruppe* in *Tipke,* DStJG 1978, 7 (28).

141) In der Praxis kommt es kaum vor, dass Manager aufgrund eines Auftrags oder Werkvertrags tätig werden. Ein reines Auftragsverhältnis könnte unter Umständen dann vorliegen, wenn ein Geschäftsführer lediglich vorübergehend für eine ganz bestimmte Geschäftsbesorgung bestellt wird. Das könnte bei einem als Geschäftsführer angestellten Rechtsanwalt der Fall sein, der lediglich die Abwicklung der Gesellschaft durchführen soll (*Bergmann,* taxlex 2009, 131 [133 f]; *Völkl* in *Straube,* GmbHG[9] § 15 Rz 67; *Schrammel,* ecolex 1990, 697 [697]; *Reich-Rohrwig,* GmbH-Recht I[2] Rz 2/82). Die Möglichkeit der Qualifizierung des Anstellungsverhältnisses als Werkvertrag könnte eventuell bei Anstellungsverträgen von *„Sanierungsmanagern"* gegeben sein (*Bergmann,* taxlex 2009, 131 [134]; *Herzeg,* JAP 2008/2009, 93 ([95]).

142) *Ritz,* BAO[3] § 22 Rz 2.

143) VwGH 2000/15/0214 ÖStZB 2005, 403; vgl weiters VwGH 2002/14/0074 ÖStZB 2005, 577; 99/14/0209 ÖStZB 2005, 52; 97/13/0175, 0192 ÖStZB 2003, 555 95/15/0111 ÖStZB 2001, 570; *Ritz,* BAO[3] § 22 Rz 2; vgl auch BFH 18. 3. 2004, III R 25/02, BStBl 2004 II 787.

144) *Ritz,* BAO[3] § 22 Rz 4.

145) VwGH 89/13/0272 ff ÖStZB 1990, 381.

146) Vgl zur zivilrechtlichen Einstufung dieses Rechtsverhältnisses *Bergmann,* taxlex 2009, 131 (137).

147) VwGH 25. 6. 2008, 2008/15/0014.

Aufsichtsratsmitglied und Stiftungsvorstand ihm persönlich oder einer Steuerberatungs-GmbH zuzurechnen seien. Dabei enthielt der Dienstvertrag zwischen dem Steuerberater und der Steuerberatungs-GmbH ein Konkurrenzverbot, welches jede andere selbständige Erwerbstätigkeit ausschloss und Entgelte aus solchen Tätigkeiten der Steuerberatungs-GmbH zuordnete. Der UFS verwarf dieses Argument und rechnete die aus diesen Tätigkeiten erzielten Einkünfte dem Steuerberater persönlich zu, weil zu Aufsichtsräten bzw Stiftungsvorständen nur natürliche Personen bestellt werden können.[148]) Dabei hat es der UFS verabsäumt, im Sinne der gesellschaftsrechtlich hA[149]) zwischen der organschaftlichen Bestellung (für die unstrittig nur natürliche Personen in Frage kommen) und der für die Vergütungen entscheidenden dienstrechtlichen Anstellung zu differenzieren.

4. EStR 2000 Rz 104

Ausgehend von einem Beitrag von *Mayr*[150]) wurde die Rz 104 EStR 2000 durch den EStR-Wartungserlass 2008/2[151]) um folgenden Satz erweitert: *„Die Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten sind ab 1. 7. 2009 demjenigen zuzurechnen, der die Leistung persönlich erbringt (zB Schriftsteller, Vortragender, Wissenschafter, ‚Drittanstellung' von Vorständen)".*

Obwohl die geänderte Rz 104 von *„Drittanstellung"* spricht, meint sie mE nicht Vergütungen aus einem allfälligen Drittanstellungsvertrag, sondern solche aus dem Verhältnis zwischen der geleiteten Gesellschaft und einer zwischengeschalteten Manager-GmbH. Nur bei diesen Vergütungen stellt sich die Frage der Einkunftsquellenzurechnung. Dass die Vergütungen aus dem Drittanstellungsverhältnis selbst[152]) nur dem Manager zugerechnet werden können, kann nicht bezweifelt werden.

Die geänderte Rz 104 ist mE jedenfalls zu pauschal gefasst und findet daher im geltenden Ertragsteuerrecht keine Deckung. Zwar dürfte die Anordnung bezüglich Vorständen und anderen Managern im Ergebnis teilweise richtig sein. Insb bei Drittanstellungen in Konzernen führt sie aber zu unzutreffenden Ergebnissen, weil dort die Einkunftsquelle originär der Konzernmutter zuzurechnen ist. Ihr obliegt die Auswahl des konkreten Managers, sie ist als materieller Vertragspartner gewollt. Schuldinhalt ist *„das Zurverfügungstellen einer zur Wahrnehmung der Geschäftsführungsagenden geeigneten natürlichen Person".*[153])

Auch bei den anderen demonstrativ angeführten *„höchstpersönliche[n] Tätigkeiten"* führt Rz 104 regelmäßig zu unzutreffenden Ergebnissen: Zwar wird sich zB bei einer als formelle Vertragspartnerin für einen Gutachtensauftrag fungierenden Professoren-GmbH regelmäßig ergeben, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der dahinterstehende Wissenschaftler als materiell gewollter Leistungserbringer anzusehen ist und daher diesem die Einkunftsquelle originär ad personam zuzurechnen wäre. Anders als bei Managern ist aber eine Übertragung der zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führenden Einkunftsquelle nicht missbräuchlich, weil mit der durch diese Gestaltung erzielten Haftungsbeschränkung massive außersteuerliche Gründe vorliegen. Zum selben Ergebnis kommt man auch bei den meisten anderen *„höchstpersönliche [n] Tätigkeiten".*

Zu beachten ist aber, dass *„Bezüge [. . .] von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben",* aufgrund der gesetzlichen Fiktion in § 25 Abs 1 Z 5 EStG stets zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen, was mE zu einer Unübertragbarkeit der Einkunftsquelle führt. Bei Zurechnung von Einkünften solcher *„Vortragender"* ist deshalb der Rz 104 zuzustimmen, soferne nicht die zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft als materielle Vertragspartnerin gewollt war (was zB der Fall wäre, wenn die Auswahl eines konkreten Vortragenden der zwischengeschalteten Fortbildungs-GmbH obliegt).

Unverständlich ist, wie es möglich sein soll, dass Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten laut Rz 104 erst *„ab 1. 7. 2009"* demjenigen zuzurechnen sind, der die Leistung persönlich erbringt. Wenn das BMF davon ausgeht, dass die neue Rz 104 der geltenden Rechtslage entspricht, dann überschreitet es seine Kompetenzen, wenn es bis 1. 7. 2009 *„Amnestie"* gewährt.[154]) Grund dieses verzögerten *„Inkrafttretens"* dürfte insb die Kritik der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zum Begutachtungsentwurf sein. Es sollte hierdurch gewährleistet werden, dass derartige GmbHs noch nach Art II UmgrStG umgewandelt werden können.[155])

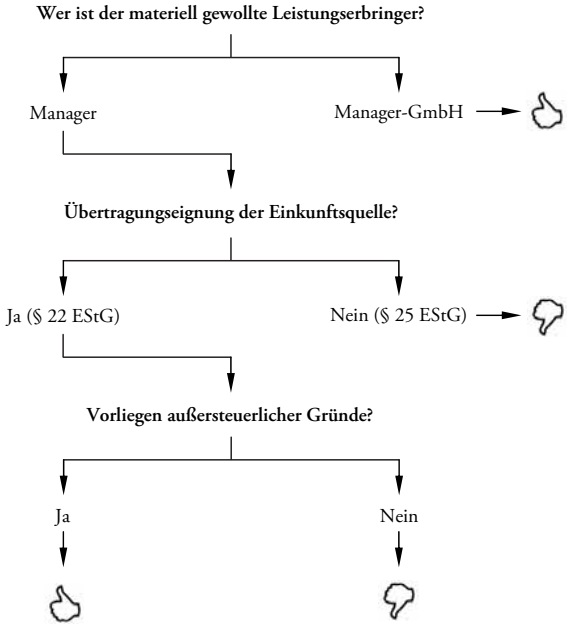

Abbildung 1

148) UFS Linz 16. 12. 2008, RV/0237-L/04.
149) Vgl *Bergmann,* taxlex 2009, 131 (131 ff).
150) *Mayr,* RdW 2008, 420.
151) Erl des BMF, GZ BMF-010203/0016-VI/6/2009 v 12. 1. 2009.
152) Siehe dazu *Bergmann,* taxlex 2009, 131 (135 ff).
153) *Tanzer,* ÖStZ 2009, 123 (123).
154) Vgl grundsätzlich zur Rechtsqualität von Steuererlässen *H. Kofler/ G. Kofler,* Die Wirkung von Steuererlässen am Beispiel der EStR 2000, ZfV 2002, 166 (166 ff).
155) *oV,* EStR: 2. Wartungserlass 2008 im Überblick, RdW 2009, 43 (43).

SCHLUSSSTRICH

Nach privatrechtlich hA ist die gesellschaftsrechtliche Bestellung von der dienstrechtlichen Anstellung zu unterscheiden. Aufgrund dieser Trennung wird auch eine Drittanstellung für zulässig erachtet. Dabei wird der Manager nicht aufgrund eines Anstellungsvertrags mit der von ihm geleiteten Gesellschaft selbst, sondern aufgrund eines Anstellungsvertrags zu einem Dritten tätig. Die steuerrechtliche Zulässigkeit solcher Gestaltungen ist umstritten. Während Drittanstellungen in Konzerngesellschaften mE unproblematisch sind, gelingt das steuerschonende bloße Zwischenschalten einer Manager-GmbH regelmäßig nicht. Nach der Rsp des VwGH liegt auch sozialversicherungsrechtlich ein unmittelbares Beschäftigungsverhältnis zur geleiteten Gesellschaft vor, bei der der Manager organschaftlich bestellt wurde, weswegen auch eine Reduktion der Sozialversicherungsbeiträge nicht gelingen dürfte (vgl § 35 Abs 1 ASVG).[156])

Bei Drittanstellungen iZm GmbH & Co KG stellt sich mangels von der GmbH an die KG geleisteten Vergütungen kein vergleichbares Zurechnungsproblem.

Bei anderen „höchstpersönlichen Tätigkeiten" von Wissenschaftlern, Künstlern etc dürfte das Zwischenschalten einer die Vergütungen empfangenden GmbH hingegen zulässig sein. Die Rz 104 der EStR 2000 scheint daher in ihrer pauschalen Breite keinesfalls Deckung im geltenden Ertragsteuerrecht zu finden, auch wenn sie in Einzelfällen zu richtigen Ergebnissen führen kann. Schwierigkeiten bei der Lösung komplizierter Zurechnungsfragen „rechtfertigen [jedoch] nicht den Einsatz standardisierter Rechtsfolgen, es sei denn, der Rechtsgeber hätte sich selbst bestimmter Typisierungen bedient".[157])

156) VwGH 93/08/0182 ff SVSlg 42.079.

157) *Tanzer,* ÖStZ 2009, 123 (124).