

Einkünftezurechnung bei „zwischengeschalteten“ Kapitalgesellschaften

1. Werden Honorare für die Geschäftsführung einer Kapitalgesellschaft nicht unmittelbar an den Geschäftsführer, sondern an eine „zwischengeschaltete“ unter dem Einfluss des Geschäftsführers stehende Kapitalgesellschaft ausgezahlt, sind diese Einkünfte dann der Person des Geschäftsführers unmittelbar zuzurechnen, wenn in wirtschaftlicher Betrachtungsweise materiell gewollter Leistungserbringer nicht die „zwischengeschaltete“ Gesellschaft, sondern die Person des überlassenen Geschäftsführers ist. Dies kann dann angenommen werden, wenn die beauftragte Kapitalgesellschaft keine Möglichkeit hat, den Geschäftsführer frei auszuwählen, sondern die Person des Geschäftsführers durch die Vertragsgestaltung vorgegeben ist.
2. Würde bei einer derartigen Konstellation die Geschäftsführungstätigkeit bei Direktanstellung des Geschäftsführers durch die auftraggebende Kapitalgesellschaft zu Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit führen, ist die Einkunftsquelle deshalb direkt dem Geschäftsführer zuzurechnen, weil Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als klassische Tätigkeitseinkünfte aus der Natur der Sache nicht übertragbar sind.

UFS 30.06.2011, RV/1106-L/09,
VwGH-Beschwerde anhängig zu
Zl 2011/16/0182

§ 2 EStG

EStR 2000 Rz 104

Ausgangssachverhalt

Die Berufungswerberin schloss am 15. 3. 2004 mit der am 12. 12. 2003 gegründeten x GmbH einen Consulting- und Management-Vertrag ab, wonach die x GmbH bei der Berufungswerberin die Geschäftsführung übernehmen sollte, indem sie den an ihr zu 50 % beteiligten alleinigen Geschäftsführer H persönlich zur Verfügung stellt. H war bereit zuvor Prokurist und seit Dezember 2003 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Berufungswerberin. Seit Juli 2004 war H zudem zu 90 % an der Berufungswerberin beteiligt. Am 20. 12. 2006 schloss die Berufungswerberin einen weiteren Consulting- und Management-Vertrag mit der am 31. 8. 2006 gegründeten Y GmbH ab, laut dem auch diese bei der Berufungswerberin Geschäftsführungsaufgaben übernehmen und zu diesem Zwecke ihren zu 100 % beteiligten Geschäftsführer K zur Verfügung stellen sollte. Auch K war bereits zuvor Prokurist der Berufungswerberin und wurde mit 19. 12. 2006 als deren selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer eingetragen. Gleichzeitig erwarb er an der Berufungswerberin eine Beteiligung iHv 10 %. Die Geschäftsführungshonorare wurden in weiterer Folge an die x GmbH und die Y GmbH ausbezahlt und von diesen Bezügen weder der DB zum FLAF noch der DZ zum DB abgeführt.

Im Zuge einer Betriebsprüfung bei der Berufungswerberin vertrat der Prüfer die Ansicht, die Geschäftsführungshonorare seien in Wahrheit den beiden organschaftlich bestellten Geschäftsführern H und K als persönliche Einkünfte unmittelbar zuzurechnen und deshalb der DB zum FLAF sowie der DZ zum DB abzuführen. Außerdem sei hinsichtlich der K zuzurechnenden Vergütungen Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen gewesen. Dieser Auffassung lagen die Feststellungen zugrunde, dass beide Geschäftsführer bereits vor Abschluss der Consulting- und Management-Verträge in leitenden Funktionen für die Berufungswerberin tätig waren, ihre Aufgabenbereiche nach den Vertragsabschlüssen im Wesentlichen unverändert blieben, die beiden GmbH nur kurze Zeit vor Abschluss des jeweiligen Vertrages gegründet wurden, diese zudem kaum eine sonstige Geschäftstätigkeit entfalteten und auch die Personalstruktur der x GmbH und Y GmbH dergestalt war, dass neben den Geschäftsführern nur geringfügig beschäftigtes Büropersonal vorhanden war. Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und schrieb den auf die Honorarzahungen entfallenden DB zum FLAF sowie den DZ zum DB vor. Hinsichtlich der K zugerechneten Honorare wurde zudem Lohnsteuer nachgefordert.

In der dagegen erhobenen Berufung führte die Berufungswerberin an, H habe aus persönlichen Gründen zunächst beabsichtigt, aus dem Unternehmen der Berufungswerberin auszuschneiden und sich selbständig zu machen. Zu diesem Zwecke habe er sein Dienstverhältnis mit der Berufungswerberin gekündigt und die x GmbH gegründet. Zur Vermeidung einer Geschäftsführervakanz sei man seitens der Berufungswerberin in weiterer Folge jedoch an H mit der Bitte herangetreten, das Geschäftsführungs-

mandat weiter aufrecht zu halten. Da H dies ablehnte, entschied man sich dafür, das Geschäftsführungsmandat der x GmbH zu übergeben, deren Unternehmensgegenstand in derartigen Dienstleistungen bestand. Auch K wollte in weiterer Folge aus der Berufungswerberin ausscheiden und fortan für seine kurz davor gegründete Y GmbH tätig werden, in welche er sein seit dem Jahr 2000 in geringem Umfang betriebenes Einzelunternehmen eingebracht hatte. Ende 2006 hätten kreditgewährende Banken jedoch zur Absicherung der Handlungsfähigkeit der Berufungswerberin die Bestellung eines zweiten Geschäftsführers gefordert. Der dafür seitens der Berufungswerberin ins Auge gefasste K sei zu einer Zusammenarbeit jedoch nur über einen Consulting- und Management-Vertrag mit seiner Y GmbH bereit gewesen.

Aus den Entscheidungsgründen

„Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die von der Berufungswerberin für die Geschäftsführung geleisteten Honorarzahllungen als Zahlungen anzusehen sind, die von ihr in ihrer Eigenschaft als Arbeitgeberin bzw. auszahlende Kapitalgesellschaft unmittelbar an die Geschäftsführer geleistet wurden, oder als Entgelt an die x GmbH bzw. die Y GmbH für die ‚Zurverfügungstellung‘ der Geschäftsführer geleistet wurden. Unbestreitbar gibt der gegenständliche Fall Anlass zu derartigen Überlegungen, da beide Geschäftsführer bereits vor Abschluss der Managementverträge in dieser Funktion tätig waren, an den Kapitalgesellschaften, denen die Geschäftsführung übertragen wurde, wesentlich beteiligt sind und die Errichtung dieser Kapitalgesellschaften so zeitnah vor Abschluss der Managementverträge erfolgte, dass die Annahme nicht von der Hand zu weisen ist, dass sie eigens für diesen Zweck gegründet wurden.

Wird eine höchstpersönliche Tätigkeit nicht direkt durch eine natürliche Person, sondern durch eine unter ihrem Einfluss stehende Kapitalgesellschaft ausgeübt, so ist dies aus gesellschafts- bzw. zivilrechtlicher Sicht grundsätzlich zulässig. Hinsichtlich der steuerrechtlichen Anerkennung gab dies jedoch sowohl in der Rechtsprechung als auch im Schrifttum bereits mehrfach Anlass zu kritischen Überlegungen: So hat das Bundesministerium für Finanzen in den EStRL (Rz 104 ab 1.7.2009) die Ansicht vertreten, dass Vergütungen aus höchstpersönlichen Tätigkeiten demjenigen zuzurechnen sind, der die Leistung persönlich erbringt. In der Folge wurde diese sehr allgemeine Formulierung abgeändert und für ‚zwischen-geschaltete‘ unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen stehende Kapitalgesellschaften festgehalten, dass die Zurechnung der Einkünfte unmittelbar an die natürliche Person insbesondere dann erfolgen solle, wenn die Kapitalgesellschaft in Hinblick auf die betreffende Tätigkeit selbst Marktchancen nicht nutzen kann und über keinen

eigenständigen sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt.

Die steuerliche Anerkennung der Drittanstellung von Geschäftsführern war auch Inhalt einer Abhandlung von *Tanzer*, ÖStZ 2009/230, in der u.a. ausgeführt wird: Entscheidend wird sein, zu wem die fragliche Rechtsbeziehung tatsächlich geknüpft wurde. ... An wen kann sich der Gestellungsnehmer für den Fall wenden, dass die entlehene Person ihren Organfunktionen nicht oder nicht ordnungsgemäß nachkommt? Sollte dies in Wahrheit nicht (auch) der Gesteller sein, so wurde dessen Rechtsposition nur vorgeschützt, ohne jemals inhaltlich bestanden zu haben. Etwaige Nebenabreden werden in dieser Hinsicht ebenso aufschlussreich werden wie die praktische Abwicklung des Vertragsverhältnisses. Ergibt sich daraus eine derartig unmittelbare Verbindung zwischen dem Leiharbeitnehmer und dem Funktionsträger, dass die verleihende Körperschaft gar nicht mehr eingebunden erscheint, so spricht dies für deren Beiseiteschieben (auch) in der steuerrechtlichen Betrachtung.

In einer Abhandlung von *Bergmann* zur ‚Drittanstellung‘ von Managern im Gesellschafts- und Steuerrecht, taxlex 2009, 184 ff, wird der Frage, wer in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der materiell gewollte Leistungserbringer ist, wesentliche Bedeutung beigemessen. War als solcher tatsächlich die regelmäßig als formelle Vertragspartnerin fungierende Manager-GmbH beabsichtigt, so kann die Einkunftsquelle unzweifelhaft nur dieser zugerechnet werden. Wichtiges Indiz kann dabei sein, wem die Auswahl der konkreten als Manager zu überlassenden Person obliegt. Obliegt die Auswahl des konkreten Managers der beherrschenden Obergesellschaft, bei der dieser drittangestellt ist, ist die Obergesellschaft sowohl formeller als auch materiell gewollter Vertragspartner. 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 GmbH nur der bestellte Manager steht.

Im Erkenntnis vom 25.6.2008, 2008/15/0014, hat der Verwaltungsgerichtshof im Fall eines Geschäftsführers, der die Funktion über eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft ausgeübt hat, festgestellt: ‚Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 2 GmbHG können nur physische, handlungsfähige Personen zu Geschäftsführern einer GmbH bestellt werden. Richtig ist zwar, dass der Geschäftsführer einer GmbH nicht nur von der Gesellschaft, sondern auch von einem Dritten angestellt werden kann (vgl. *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG, § 15 Rn 18 ff mwN). Dies hat aber nicht zur Folge, dass die Organstellung des Geschäftsführers auf den Dritten übergeht.‘ In diesem Sinn wurde die von der Erstbehörde getroffene Annahme, dass die Konstruktion nur der Umgehung der Kommunalsteuerpflicht diene, insbesondere deshalb bestä-

tigt, da der Geschäftsführer die Funktion zuvor bereits auf Grund persönlicher Bestellung durch die beschwerdeführende GmbH ausgeübt hatte.

Im Verwaltungsgerichtshofurteil vom 1.4.2009, 2006/08/0113, war strittig, ob die Rechtsbeziehungen zwischen einem ‚Entleihunternehmen‘, das in diesem Fall eine Gemeinde war und zu dem der Geschäftsführer im Dienstverhältnis stand, der Entleihgesellschaft und dem ‚entliehenen‘ Geschäftsführer in dieser Form anzuerkennen seien. Dies wurde mit der Begründung verneint, dass die Beschäftigergesellschaft einen Rechtsanspruch auf die Arbeitsleistung des Geschäftsführers bereits auf Grund eigener Rechtsbeziehungen zu diesem aus dem Bestellschluss erworben hatte. Dieser war seine Dienste auf Grund dieses Rechtsverhältnisses schuldig, nicht erst auf Grund seiner Rechtsbeziehungen zur ‚verleihenden‘ Gemeinde.

Die Einwendungen der Berufungswerberin stützen sich im Wesentlichen auf die Literatur und die Rechtsprechung zur Problematik derartiger Dreiecksverhältnisse und wollen hieraus ableiten, dass im konkreten Fall die Honorarzahlfungen jedenfalls den beiden Kapitalgesellschaften zuzurechnen sind. [...]

Der Ansicht der Berufungswerberin stehen folgende Feststellungen entgegen:

Zur Geschäftsführung des H:

Zunächst fällt auf, dass die Gründung der x GmbH (mit Errichtungserklärung vom 12.12.2003 bzw. Notariatsakt vom 5.1.2004) sowie der Abschluss des Management-Vertrages mit dieser Firma (am 15.3.2004) sehr zeitnahe erfolgten. Trotz Auflösung des Dienstverhältnisses von H mit schriftlicher Vereinbarung vom 30.1.2004 wurde die Geschäftsführungstätigkeit durchgehend bis zum Abschluss des Management-Vertrages aufrecht erhalten, wobei auch den Ausführungen im Berufungsverfahren zu entnehmen ist, dass seitens der Berufungswerberin Bestrebungen bestanden, H als Geschäftsführer im Unternehmen zu halten.

Im Management-Vertrag wurden alle Vorkehrungen getroffen, dass die Geschäftsführungstätigkeit ausschließlich durch H auszuüben ist – siehe § 2 Pkt. 6: ‚Der x GmbH ist bekannt, dass Herr Bmst. H. MSc, persönlich als handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw eingetragen ist. Zur Erfüllung der daraus entstehenden persönlichen gesetzlichen Verpflichtungen erklärt sich die x GmbH bereit Herrn Bmst. H. persönlich zur Verfügung zu stellen und dafür kein gesondertes Entgelt zu verrechnen.‘ [...]

Die Personalstruktur der x GmbH war im Prüfungszeitraum dergestalt, dass neben H nur zwei geringfügig beschäftigte Büroangestellte vorhanden waren, die keine Befähigung zur Erbringung der für die Bw. erforderlichen Leistungen hatten. [...]

Diese Umstände zeigen auf, dass der Management-Vertrag von vornherein den Zweck hatte, dass die Geschäftsführung wie bisher bei H verbleiben sollte und

kein Wechsel in der Person des Geschäftsführers erfolgen sollte. Damit steht jedoch die Beziehung zwischen der Berufungswerberin als Auftraggeberin der Geschäftsführung und dem ‚verliehenen‘ Geschäftsführer derartig im Vordergrund, dass die Beziehung zur verleihenden Körperschaft dagegen an Bedeutung verliert. Gewollter Leistungserbringer war in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eindeutig die Person des H. Die x GmbH als formelle Vertragspartnerin hatte weder nach der Vertragsgestaltung noch nach den tatsächlichen Verhältnissen die Möglichkeit, eine andere Person als Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen.

Bemerkt wird, dass die Erlöse der x GmbH in den geprüften Jahren beinahe ausschließlich aus dem Managementvertrag sowie sonstigen Leistungen für die Berufungswerberin resultierten und andere Erlöse nur in derartig untergeordnetem Ausmaß vorhanden waren, dass damit die Darstellung in der Berufung, die Firma würde ihre Leistungen am Markt anbieten, für den Prüfungszeitraum nicht nachvollziehbar ist und in diesem Zeitraum der Hauptzweck der Firma tatsächlich darin bestand, den Geschäftsführer für die Berufungswerberin zu stellen.

Der Senat gelangt daher im Sinn der oben zitierten Literatur und Rechtsprechung, insbesondere auf Grund des Umstandes, dass laut Vertragsinhalt nicht irgendeine geeignete Person, sondern nur die Person H der Berufungswerberin als Geschäftsführer zu überlassen war, zur Ansicht, dass auch die Geschäftsführerhonorare ihm persönlich zuzurechnen sind. Die Auswahl der konkret als Geschäftsführer zu überlassenden Person oblag gemäß dem Vertrag nämlich nicht der x GmbH, sondern wurde schon vertragsmäßig (mit der Person des H) eindeutig festgelegt.

Zur Geschäftsführung K:

K errichtete die Y GmbH im August 2006 und brachte sein neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit in kleinem Umfang betriebenes Einzelunternehmen in die GmbH ein. Der Managementvertrag mit der Y GmbH wurde am 20.12.2006 geschlossen, K ab 19.12.2006 als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen und sein bisheriges Dienstverhältnis als Prokurist der Firma per 31.12.2006 aufgelöst. Auch hier fällt auf, dass nur wenige Monate zwischen der Errichtung der GmbH und dem Abschluss des Management-Vertrages lagen, weshalb auch hier eher der Schluss nahe liegt, dass bereits mit der Gründung der GmbH eine Weichenstellung für die spätere Vorgangsweise der Geschäftsführerbestellung unter Zwischenschaltung einer GmbH erfolgen sollte.

Ähnlich wie bei H wurde auch im Managementvertrag mit der Y GmbH ausdrücklich ausbedungen, dass die Leistung der Geschäftsführung ausschließlich durch K zu erfolgen habe und die Leistung durch dritte Personen ausgeschlossen ist. Auch hier gilt, dass die Beziehung

zwischen der Berufungswerberin als Auftraggeberin der Geschäftsführung zum bestellten Geschäftsführer derart im Vordergrund steht, dass der verleihenden Firma praktisch keine Bedeutung mehr zukommt (siehe Pkt. 6. des Vertrages: ‚Der Y GmbH ist bekannt, dass K persönlich als handelsrechtlicher Geschäftsführer eingetragen ist. ... erklärt sich bereit, Herrn K persönlich zur Verfügung zu stellen ...‘).

Bezüglich der Personalstruktur der Y GmbH [...] ist zu bemerken, dass diese lediglich aus Herrn K und seiner Ehegattin als geringfügig beschäftigte Angestellte bestand und im Prüfungszeitraum mit keiner wesentlichen eigenständigen Geschäftstätigkeit nach außen in Erscheinung getreten ist. Einzig erkennbarer Zweck dieser Firma war demnach auch hier die Gestellung des Geschäftsführers an die Berufungswerberin.

Wie im Fall des ersten Geschäftsführers (H) trifft es auch hier zu, dass die Y GmbH als Vertragspartnerin der Berufungswerberin weder rechtlich noch tatsächlich die Möglichkeit hatte, den zur Verfügung gestellten Geschäftsführer frei auszuwählen. Der von der Berufungswerberin gewollte und vertraglich vorherbestimmte Leistungserbringer war K persönlich, was auch in den Berufungsausführungen deutlich zum Ausdruck kam, wonach K unbedingt im Unternehmen gehalten werden sollte. Auch hier spricht daher der vorliegende Sachverhalt nach der angeführten Literatur und Judikatur dafür,

die Einkunftsquelle dem Geschäftsführer persönlich zuzurechnen.

Im Fall des Consulting- und Managementvertrages mit der Y GmbH kommt noch Folgendes hinzu: K stand in seiner Funktion als Prokurist unbestrittenermaßen in einem Dienstverhältnis zur Berufungswerberin. Wäre seine Geschäftsführerbestellung in Form einer Direktanstellung durch die Berufungswerberin erfolgt, wäre auf Grund seiner nicht wesentlichen Beteiligung und des vertraglichen Leistungsinhaltes ein steuerrechtliches Dienstverhältnisses im Sinn des § 47 EStG 1988 auch hier nicht in Zweifel zu ziehen gewesen (vgl. Jakom, § 47, Rz 9, Stichwort ‚Geschäftsführer‘). In der oben zitierten Abhandlung von *Bergmann*, taxlex 2009, 184 ff, wird in einem solchen Fall eine Übertragung der dem Geschäftsführer originär zuzurechnenden Einkunftsquelle jedenfalls ausgeschlossen. Dies unter Verweis auf *Ruppe* deshalb, weil Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als klassische Tätigkeitseinkünfte aus der Natur der Sache nicht übertragbar sind. [...]

[A]ußersteuerliche Gründe [sind] für die gewählte Form der Geschäftsführerbestellungen nicht erkennbar, wenn ausdrücklich nur die beiden konkreten Personen als Geschäftsführer gewollt waren. Bei dieser Sachlage kommt der Senat zur Ansicht, dass die unmittelbare Zurechnung der Honorare an die beiden Geschäftsführer zu Recht erfolgt ist“.

Anmerkung

Von Sebastian Bergmann

Kaum eine Problemstellung hat das steuerrechtliche Schrifttum der letzten drei Jahre so geprägt wie jene der Einkünftezurechnung bei „zwischenengeschalteten“ Kapitalgesellschaften (vgl. *Bergmann/Huber* in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel*, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung, 33 [36] FN 5 mwN). Hintergrund dieser Diskussion war – ähnlich wie bei dem gegenständlich vorliegenden Sachverhalt – die Abwicklung des Anstellungsverhältnisses eines Vorstandes einer AG über eine von ihm gegründete und beherrschte GmbH und die Frage, ob es diesfalls zur Zurechnung der Einkünfte an die zwischengeschaltete GmbH oder an die dahinter stehende natürliche Person kommen soll. Im Zuge des EStR-Wartungserlasses 2008/2 reagierte das BMF auf derartige, in der Praxis immer häufiger vorzufindende Gestaltungen mit Einführung einer neuen Rz 104 in den EStR 2000, wonach die Vergütungen für „höchstpersönliche“ Tätigkeiten stets demjenigen zuzurechnen waren, „der die Leistung persönlich erbringt (zB

Schriftsteller, Vortragender, Wissenschaftler, ‚Drittanstellung‘ von Vorständen)“. Die darauf folgende kritische Auseinandersetzung im Schrifttum mit Rz 104 der EStR 2000 wurde wenig später seitens BMF zum Anlass genommen, diese im Zuge des EStR-Wartungserlasses 2009 zu entschärfen.

Nach der neuen Rz 104 soll im Falle von zwischenengeschalteten, unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen stehenden Kapitalgesellschaften eine Zurechnung der Einkünfte unmittelbar an die natürliche Person insbesondere dann erfolgen, wenn die Kapitalgesellschaft

1. in Hinblick auf die betreffende Tätigkeit selbst Marktchancen nicht nutzen kann und kumulativ
2. über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt.

Marktchancen soll eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft nach Rz 104 dann nicht nutzen können, wenn die betreffende Tätig-

keit entweder aufgrund eines gesetzlichen oder statutarischen Verbots nur von natürlichen Personen erbracht werden kann (als Beispiele werden die „Drittanstellung“ von Vorständen, Stiftungsvorständen und Aufsichtsräten genannt) oder in typisierender Betrachtungsweise nach der Verkehrsauffassung eine höchstpersönliche Tätigkeit darstellt (wobei insbesondere die Tätigkeiten als Schriftsteller, Vortragende, Sportler oder Künstler zählen würden). Für das Vorliegen eines eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betriebes soll nach Rz 104 insbesondere die Beschäftigung von Mitarbeitern sprechen, wobei es nicht auf die rechtliche Ausgestaltung des Beschäftigungsverhältnisses ankommt. Bloße Hilfstätigkeiten in der Kapitalgesellschaft (zB Sekretariat) würden jedoch zu keinem eigenständigen, sich abhebenden geschäftlichen Betrieb führen. Ist die Tätigkeit der natürlichen Person bloßer Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit der Kapitalgesellschaft, erfolgt keine Zurechnung zur natürlichen Person (vgl dazu ausführlich *Bergmann*, GES 2010, 83 [84 ff]).

Im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Sachverhalt ist zunächst fraglich, ob es sich bei der x GmbH überhaupt um eine zwischengeschaltete, unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen stehende Kapitalgesellschaft iSd EStR 2000 Rz 104 handelte, auf welche deren Einkünftezurechnungsregime nunmehr anzuwenden wäre (das Zurechnungsregime der Rz 104 gilt freilich erst seit 1. 1. 2010, sodass der gegenständliche Prüfungszeitraum davon nicht erfasst gewesen wäre). Denn ab welchem Beteiligungsausmaß ein erforderlicher Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen vorliegt, ist den EStR 2000 nicht zu entnehmen. H war an der x GmbH nur zu 50 % beteiligt (wem die anderen 50 % der Anteile zuzuordnen waren, ist der Entscheidung nicht zu entnehmen). Ob ein erforderlicher Einfluss jedoch schon bei einer Beteiligung von nicht mehr als 50 % vorliegen kann, erscheint zweifelhaft. Jedenfalls um eine unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen stehende Kapitalgesellschaft handelte es sich hingegen bei der zu 100 % von K gehaltenen Y GmbH.

Die beiden von Rz 104 statuierten Kriterien, bei deren kumulativen Vorliegen eine Zurechnung der Einkünfte an die hinter einer zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft stehende natürliche Person vorzunehmen sein soll,

wären sowohl bei der x GmbH als auch bei der Y GmbH erfüllt gewesen: Einerseits konnten die beiden Gesellschaften die Marktchancen nicht nutzen, weil derartige „Drittanstellungsfälle“ von Managern nach Auffassung der Finanzverwaltung gegen ein gesetzliches Verbot verstoßen sollen. Andererseits verfügten beide Gesellschaften nach Rz 104 über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb. Einen solchen konnten im konkreten Fall auch nicht die Beschäftigung von Mitarbeitern begründen, weil diese bloß untergeordnete Hilfstätigkeiten in den Kapitalgesellschaften ausübten.

Unter der (zweifelhaften) Prämisse, dass es sich auch bei der von H bloß im Umfang von 50 % gehaltenen x GmbH um eine zwischengeschaltete, unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen stehende Kapitalgesellschaft handelte, wäre daher auch nach den EStR 2000 eine Zurechnung der Vergütungen an H und K vorzunehmen gewesen. Obgleich die EStR 2000 somit zu demselben Zurechnungsergebnis kommen wieder UFS, weichen freilich die Begründungen voneinander ab. Denn wie der UFS zutreffend festgehalten hat, sind derartige Gestaltungen „aus gesellschafts- bzw. zivilrechtlicher Sicht grundsätzlich zulässig“. Ein gesetzliches Verbot für die Ausübung derartiger Tätigkeiten durch eine Kapitalgesellschaft liegt daher nicht vor (vgl dazu ausführlich *Bergmann*, taxlex 2009, 131 [131 ff]).

Entgegen dem Zurechnungsregime der EStR 2000 Rz 104 muss mE bereits die Markteinkommenstheorie zu einem eindeutigen Zurechnungsergebnis entweder zur natürlichen Person oder zur Kapitalgesellschaft führen. Entscheidend ist nach dieser, wer aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, wer also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (vgl *Ruppe* in *Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, DStJG 1978, 7 [18]). Es muss ermittelt werden, zu wem die fragliche Rechtsbeziehung tatsächlich geknüpft wurde (Scheingeschäfte sind dabei ohne Bedeutung; § 23 Abs 1 BAO), wer somit die vereinbarte Leistung wirtschaftlich schuldet und gleichzeitig die Gegenleistung beanspruchen kann (vgl *Tanzer*, ÖStZ 2009, 123 [124]). Ist dies die zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft, so ist sie auch diejenige, die das Unternehmerrisiko trägt und somit Marktchancen nutzen kann.

Wichtiges Indiz kann dabei die Frage sein, an wen sich der Leistungsempfänger im Falle von Leistungsstörungen wenden kann. Dabei könnten etwaige Nebenabreden ebenso aufschlussreich sein wie die praktische Abwicklung des Vertragsverhältnisses (vgl. *Tanzer*, ÖStZ 2009, 123 [124]). Weiteres Indiz zu Gunsten einer Zurechnung an eine Kapitalgesellschaft kann sein, wem die Auswahl der konkreten, die geschuldete Leistung faktisch zu verrichtenden natürlichen Person obliegt (vgl. *Bergmann*, GES 2010, 132 [133]). Steht diese Auswahl der Kapitalgesellschaft zu, schuldet sie also bloß das abstrakte Zurverfügungstellen einer fachlich geeigneten Person (oder eines Werks, einer rechtsgeschäftlichen Handlung, etc), so wird die Einkunftsquelle jedenfalls ihr zuzurechnen sein.

Beispiel: Bei der Drittanstellung im Konzern obliegt die Auswahl des konkret zu entsendenden Managers typischerweise nicht der Tochtergesellschaft, bei der der Manager zum Einsatz kommt, sondern der übergeordneten Muttergesellschaft.

Umgekehrt hat jedoch eine Konkretisierung dahingehend, dass die vereinbarte Leistung von einer bestimmten natürlichen Person erbracht werden muss, mE keine Indizwirkung für eine Zurechnung der Einkünfte an diese natürliche Person.

Beispiel: Ein Konzertveranstalter schließt mit einer (im Eigentum mehrerer Künstler stehenden) Künstleragentur-GmbH einen Veranstaltungsvertrag ab, wobei seitens des Konzertveranstalters typischerweise ein Interesse an einem bestimmten Künstler besteht und bereits der Veranstaltungsvertrag eine dementsprechende Konkretisierung enthält.

Stellt sich heraus, dass die Rechtsbeziehung tatsächlich mit der natürlichen Person selbst eingegangen wurde und somit der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft bloße „Zahlstellenfunktion“ zukommt, so ist es auch die natürliche Person, die das Unternehmerrisiko trägt und die Marktchancen nutzen kann. All diese Umstände müssen im Einzelfall beurteilt werden. Keine Rolle spielen sollte dabei mE (vgl. ausführlich *Bergmann*, GES 2010, 132 [133 ff])

- die konkrete Gesellschafterstruktur der Kapitalgesellschaft (somit ob es sich überhaupt um eine „zwischengeschaltete“, unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen stehende Gesellschaft handelt),
- ob ein gesetzliches oder statutarisches Verbot für die Ausübung der betreffenden Tätigkeit durch eine Kapitalgesellschaft vorliegt,
- ob die Tätigkeit eine sogenannte „höchstpersönliche“ ist,
- ob die Kapitalgesellschaft erst nachträglich „zwischengeschaltet“ wird, und
- ob die Kapitalgesellschaft über einen sich von der dahinter stehenden natürlichen Person abhebenden (organisatorisch erhöhten Anforderungen unterliegenden) Betrieb verfügt.

Betreffend den gegenständlichen Sachverhalt deutet vieles darauf hin, dass die Rechtsbeziehung tatsächlich mit den hinter den Kapitalgesellschaften stehenden, die vereinbarten Leistungen faktisch erbringenden natürlichen Personen H und K geknüpft werden sollte und daher auch diese es waren, denen die Einkünfte nach markteinkommenstheoretischen Kriterien zuzurechnen sind. Der UFS-Entscheidung ist daher im Ergebnis zuzustimmen, wengleich der Senat in seiner Begründung dem Umstand, dass laut den Consultings- und Management-Verträgen mit der x GmbH und der Y GmbH nicht irgendwelche geeignete Personen, sondern konkret H und K als Geschäftsführer zur Verfügung gestellt werden mussten, mE zu hohe Bedeutung beigemessen hat.

Die vom UFS vorgenommene Prüfung, ob für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe vorliegen, hätte freilich unterbleiben können. Denn einer damit implizierten außen-theoretischen Missbrauchsprüfung hätte es nur dann bedurft, wenn man vorgelagert zu dem Ergebnis gekommen wäre, dass die Einkünfte grundsätzlich den zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften zuzurechnen gewesen wären, dieses Zurechnungsergebnis aber infolge einer missbräuchlichen Inanspruchnahme von Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts umgedeutet werden soll (vgl. auch *Bergmann*, GES 2010, 132 [137]). Gegen die gegenständliche Entscheidung des UFS wurde eine VwGH-Beschwerde eingebracht (anhängig unter 2011/16/0182), so dass diese nicht in Rechtskraft erwachsen ist.