ÖGWT – Club

22.09.2009

Dr. Manfred Wagner

„höchstpersönlich gem. RZ 104 EStR, was nun?“

Fallkonstellationen

1. Die bisher an die natürliche Person bezahlten Management-Entgelte werden nunmehr über eine Kapitalgesellschaft abgewickelt, an der die natürliche Person zu 100 % beteiligt ist. Es gibt keine Vertragsbeziehung zwischen der (neuen) Gesellschaft und jener Gesellschaft, für die die Management – Leistungen erbracht werden.

2. Ein Manager gründet eine Gesellschaft, die von Beginn an Honorarempfänger der für eine andere Gesellschaft erbrachten Managementleistungen ist, aber keine weiteren Tätigkeiten erbringt.

3. Ein Manager gründet eine Gesellschaft, die Honorarempfänger der für mehrere Gesellschaften erbrachten Managementleistungen ist.

4. Eine Gesellschaft beschäftigt Manager und verleast diese an diverse Gesellschaften auf Zeit.

5. Der Manager ist bei der Gesellschaft angestellt. Eine ihm zuzurechnende Gesellschaft erbringt darüberhinaus Leistungen an die Gesellschaft.

6. Ein Gesellschafter verzichtet auf sein Managergehalt und erhält dafür höhere Gewinnausschüttungen.

7. Verrechnung im Konzern

8. Anlässlich seines Pensionsantritts gründet der Manager eine Management–GmbH. Hintergrund ist der Wunsch, keine pensionsschädlichen Einkünfte zu erzielen.

Beilagen:

1. „Auslöser“: VwGH 25.06.2008, 2008/15/0014
2. RdW 2008, 420 Univ. Doz. DDr. Gunter Mayr
3. Ergänzung RZ 104 der EStR v. 12.01.2009
4. UFS Linz vom 16.12.2008, RV/0237 – L/04
5. VwGH 28.05.2009, 2006/15/0360
6. ÖStZ 2009, 123 Univ. Prof. Dr. Richard Tanzer
7. ÖStZ 2009, 120 RA Hon.-Prof. Dr. Wolf-Dieter Arnold
8. RZ 7318 EStR 2000

BUNDESKANZLERAMT RECHTSINFORMATIONSSYSTEM RIS

Verwaltungsgerichtshof (VwGH)

Gericht
Verwaltungsgerichtshof (VwGH)

Entscheidungsart
Erkenntnis

Dokumenttyp
Entscheidungstext

Geschäftszahl
2008/15/0014

Entscheidungsdatum
25.06.2008

Index
21/03 GesmbH-Recht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm
EStG 1988 §22 Z2;
GmbHG §15;
KommStG 1993 §2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der V Gesellschaft mbH in I, vertreten durch Dr. Markus Heis und Dr. Hannes Paulweber, Rechtsanwälte in 6020 Innsbruck, Anichstraße 3, gegen den Bescheid der Berufungskommission in Abgabensachen der Stadtgemeinde Innsbruck vom 3. Juni 2003, Zl. I-Rm-00010e/2003, betreffend Kommunalsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angeführte Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Die Stadtgemeinde Innsbruck hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei der Beschwerdeführerin wurde eine Kommunalsteuernachschau betreffend den Zeitraum Jänner 1998 bis Dezember 2001 durchgeführt. Im Rahmen der Nachschau stellte der Prüfer unter anderem fest, dass die Beschwerdeführerin die ihrem Geschäftsführer Mag. Joachim S. gewährten Entgelte nicht in die Kommunalsteuerbemessungsgrundlage einbezogen habe.

Aufgrund der im Rahmen der Nachschau getroffenen Feststellungen wurde der Beschwerdeführerin mit Bescheid des Stadtmagistrates Innsbruck eine Kommunalsteuernachforderung und ein Säumniszuschlag zur Zahlung vorgeschrieben.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung führte die Beschwerdeführerin unter anderem aus, dass ihre Geschäftsführung seit Juli 1998 ausschließlich von der S. GmbH besorgt werde. Der Berufung war diesbezüglich die nachstehend angeführte Vereinbarung der Beschwerdeführerin mit der S. GmbH vom August 1998 beigelegt:

"VEREINBARUNG

abgeschlossen am heutigen Tage zwischen der

(Beschwerdeführerin), ..., I. und der S. GmbH, ..., W.

Die bisher direkt an Herrn Mag. Joachim S. ausbezahlte Geschäftsführervergütung wird ab 1. Juli 1998 an die S. GmbH fließen, Herr Mag. S. übt ab diesem Zeitpunkt seine Geschäftsführertätigkeit im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der S. GmbH aus

Die Übernahme der vertraglichen Verpflichtungen seitens der S. GmbH erfolgt mit allen Rechten und Pflichten, vor allem unter allen finanziellen Aspekten.

Der Kostenersatz beträgt ab 1. Juli 1998 ATS 115.000,- exkl. Mwst. im Monat und wird jährlich angepasst.

Die Verrechnung erfolgt monatlich zuzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer. Mit diesem Betrag sind sämtliche Kosten abgedeckt. Dies betrifft insbesondere die Abfertigungsrückstellung, die Jubiläumsgeldrückstellung, die Pensionsverpflichtung, etc.

Ebenfalls abgegolten sind damit die Lizenzrechte für ... sowie der Testbetrieb von strategischen und operativen Maßnahmen im Marketing- und EDV-Bereich.

W., im August 1998

(Beschwerdeführerin) S. GmbH

Mag. Markus M. Mag. Joachim S."

Gemäß den weiteren Ausführungen in der Berufung bestehe die Vergütung von S 115.000,00 aus mehreren Komponenten und entfalle daher nicht nur auf die Geschäftsführertätigkeiten. Diesbezüglich war der Berufung eine Leistungsaufstellung wie folgt beigelegt:

"Leistungsaufstellung der S. GmbH, W.

an die (Beschwerdeführerin), I.

Leistung	Aufwand pro Monat
1. Ausarbeiten von Marketingkonzepten in den Bereichen ...; Entwickeln der verkaufsfördernden Unterlagen hiefür; Einsatz dieser Unterlagen im Verkauf, Nachbesserung aufgrund der Erfahrungen im Verkauf.	5.000,- (davon ca. 3.330,- Personalkosten-Ersatz)
2. Dokumentation der Ergebnisse belegt durch umfangreiche statistische Auswertungen. Präsentation dieser Ergebnisse bei ... Meetings.	
3. Implementieren der erarbeiteten Konzepte in den Betrieben der Kunden der (Beschwerdeführerin).	
4. Testen des EDV-Programms ... im Echtbetrieb. Dokumentation über Programmfehler. Erstellen von Verbesserungsvorschlägen aus Anwendersicht.	
5. Ausführen aller Werkstattarbeiten, die für Katalog und sonstige Werbung erforderlich ist. ...	
6. Auswahl der (Produkte), die in Werbemedien abgebildet werden sollen.	

7. Lizenzgebühren...	1.220,-
8. Pauschaler Kostenersatz für Büromaterial, Werkstatt-Hilfsmittel	500.-
9. Pauschale Aufwandsentschädigung für Verdienstentgang bzw. als Risikoausgleich, da alle Marketing-Neuentwicklungen an den Kunden der S. GmbH getestet werden und damit durch ständige Änderungen die Kundenbindung nicht so hoch ist wie ... üblich (ca. 5% vom Umsatz)	2.000,-

Die detaillierte Bezifferung der einzelnen Positionen ist schwer möglich, da die Abgrenzung während des Arbeitsablaufes in der S. GmbH nicht aufgezeichnet werden kann, es wäre damit ein zu hoher zusätzlicher Zeitaufwand erforderlich und explizit während Verkaufsgesprächen auch gar nicht möglich.

Die Punkte 1 bis 6 binden das Personal der S. GmbH ca. zu 25%. Personalkosten S. GmbH pro Monat inkl. 100% Lohnnebenkosten 13.314,-, davon 25%=3.330,-

Außerdem ist der Geschäftsführer der S. GmbH Herr Mag. Joachim S. zu ca. 80% mit diesen Tätigkeiten betraut."

Demnach würden von den monatlichen Vergütungen an die S. GmbH rund EUR 3.300 auf den Ersatz von Personalkosten, EUR 1.220,00 auf Lizenzgebühren, EUR 500,00 auf den pauschalen Kostenersatz für Büromaterial, Werkstatt, Hilfsmittel und EUR 2.000,00 auf die pauschale Aufwandsentschädigung für Verdienstentgang und den Risikoausgleich für Marketingneuentwicklungen entfallen.

Allein die Tatsache, dass die S. GmbH die monatlichen Rechnungen unter der Bezeichnung Geschäftsführervergütung fakturiere, lasse noch nicht darauf schließen, dass der gesamte Betrag tatsächlich nur die Vergütung für die Geschäftsführung betreffe.

Die vom Prüfer vertretene Ansicht, dass es sich hier um eine Ungehung der Kommunalsteuerpflicht durch Zwischenschaltung einer GmbH handle, könne ebenso wenig geteilt werden, wie die vom Prüfer zudem vertretene Ansicht, dass eine GmbH niemals eine Geschäftsführertätigkeit ausüben könne und werde in diesem Zusammenhang auf die GmbH & Co KG verwiesen, in der sehr wohl die GmbH die Geschäftsführung übernehme und unabhängig von den in der GmbH angestellten Geschäftsführern ausübe.

Der Sachverhalt sei bei der Beschwerdeführerin, wenn auch in anderer Rechtsform, derselbe. Die S. GmbH könne daher die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin übernehmen, wobei es "denkunmöglich" sei, dass eine geschäftsführende GmbH ein dienstnehmerähnliches Verhältnis im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 entfalten könne.

Vom Prüfer wurde zur Berufung dahingehend Stellungnahme genommen, dass Mag. S. zu 50% an der Beschwerdeführerin beteiligt sei und für seine Tätigkeit ein Entgelt erhalten würde, welches - wie bei Dienstnehmern üblich - monatlich ausbezahlt werde. Das fehlende Unternehmerrisiko (erfolgsunabhängige Entlohnung) zeige sich darin, dass die Höhe der Einnahmen weder durch die Qualität der Tätigkeit noch durch deren Umfang beeinflusst werde.

Mag. S. habe im Streitzeitraum Vergütungen wie folgt erhalten:

	monatlich	jährlich
1998	S 115.000,00 X 12	S 1.380.000,00
1999	S 115.000,00 X 3 S 120.000,00 X 9	S 345.000,00 S 1.080.000,00
2000	S 120.000,00 X 12	S 1.440.000,00
2001	S 120.000,00 X 12	S 1.440.000,00

Die Vergütungen seien bis Juni 1998 direkt an Mag. S. und ab diesem Zeitpunkt an die S. GmbH ausbezahlt worden Die Beschwerdeführerin habe die Vergütungen an Mag. S. und die S. GmbH durchgehend auf dem Konto "5990 Beratungsaufwand / Aufwand Geschäftsführung" erfasst. Die Beschwerdeführerin habe Mag. S. zudem ein voll ausgestattetes Büro zur Verfügung gestellt, die im Zusammenhang mit der Geschäftsführung anfallenden Kosten (z.B. Reisekosten Inland und Ausland) getragen und Mag. S. für seine Tätigkeiten außerhalb des Firmensitzes Diäten gewährt. Die diesbezüglichen Aufwendungen der Beschwerdeführerin seien auf den Konten "7330 Reisekosten Inland", "7340 Reisekosten Ausland" und "7360 Diäten Inland" verbucht worden.

Die S. GmbH habe die Vergütungen der Beschwerdeführerin auf dem Konto "4900 Erlöse für Beratung und Dienstleistung" erfasst. Mag. S. sei zu 90% am Stammkapital der S. GmbH beteiligt und vertrete die S. GmbH als selbständiger Geschäftsführer. Auffällig sei, dass die Entnahmen von Mag. S. aus der S. GmbH ab Juli 1998 an Deutlichkeit zugenommen hätten; es habe sich das Verrechnungskonto der S. GmbH mit Mag. S. im Streitzeitraum wie folgt entwickelt:

	Saldo
Jahresabschluss	
1997	- 749.795,00 S
1998	- 98.282,00 S
1999	344.800,61 S
2000	1.014.275,97 S
2001	1.656.459,13 S

Mit Berufungsvorentscheidung wurde der Beschwerdeführerin die Stellungnahme des Prüfers zur Berufung zur Kenntnis gebracht und die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung wurde von der Beschwerdeführerin die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens führt die belangte Behörde aus, dass unter den Dienstnehmerbegriff des § 2 KommStG 1993 alle Personen zu subsumieren seien, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988

Mit der gegenständlich relevanten Regelung des zweiten Halbsatzes der vorzitierten Gesetzesstelle sei nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage intendiert, auch die Gehälter und Vergütungen von an einer Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern der Kommunalsteuerpflicht zu unterwerfen.

Die Einbeziehung der Gehälter und Vergütungen von wesentlich beteiligten Gesellschafter - Geschäftsführern in die Kommunalsteuerbemessungsgrundlage setze gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 voraus, dass der wesentlich Beteiligte - abgesehen von der persönlichen Weisungsgebundenheit - in der Art eines Dienstverhältnisses tätig werde, wobei vor allem auf die Kriterien der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses abzustellen sei. Zudem sei noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung von Bedeutung.

In welcher Ausprägung und Intensität die angeführten Kriterien im konkreten Fall vorlägen, sei eine Sachverhaltsfrage. Der tatsächliche Sachverhalt sei jedoch im Hinblick auf den in diesem Zusammenhang häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens schwer feststellbar, weshalb die nach außen in Erscheinung tretende tatsächliche Abwicklung der Leistungsbeziehung von wesentlicher Bedeutung sei.

Diesem Gebot folgend seien - gestützt auf die Ermittlungsergebnisse des Prüfers - nachstehende Feststellungen zu treffen:

Das zwischen der Beschwerdeführerin und u.a. ihrem im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer Mag. S. bestehende Arbeitsverhältnis sei in Anbetracht der organisatorischen Führung des Unternehmens durch Mag. S. über Jahre hinweg als ein auf Dauer angelegtes anzusehen.

Wenn die entgeltliche Tätigkeit eines Gesellschafter-Geschäftsführers, wie im vorliegenden Fall, auf Dauer angelegt und nicht bloß auf ein einzelnes Projekt bezogen sei, lasse sich daraus wiederum die Eingliederung des Geschäftsführers in den Betrieb der Gesellschaft ableiten.

Unternehmerwagnis liege vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängig sei und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen müsse. Im Vordergrund dieses Merkmales stehe, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen treffe. In die Überlegung einzubeziehen seien auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen der nicht überwälzbaren Ausgaben ergäben.

Im Streitfall spreche bereits der zwischen der Beschwerdeführerin und Mag. S. gegebene Entlohnungsmodus gegen das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, erhalte dieser doch unabhängig von dessen Leistung und der wirtschaftlichen Situation der Beschwerdeführerin einen erfolgsunabhängigen monatlichen Fixbezug mit moderaten Steigerungen zuzüglich eines Sachbezuges für die private Nutzung des firmeneigenen Kraftfahrzeuges.

Bis Juni 1998 seien die der Kommunalsteuer unterzogenen Geschäftsführervergütungen direkt an Mag. S. ausbezahlt worden. Aufgrund einer im August 1998 abgeschlossenen Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der S. GmbH seien die Vergütungen ab Juli 1998 an die S. GmbH ausbezahlt worden. Die Höhe der monatlichen Vergütung habe sich dadurch nicht verändert. Die Beschwerdeführerin habe die Vergütungen im gesamten Prüfungszeitraum auf dem Konto "5990 Beratungsaufwand / Aufwand Geschäftsführung" verbucht. Die S. GmbH habe die mit Juli 1998 beginnenden Zahlungen der Beschwerdeführerin auf dem Konto "4900 Erlöse für Beratung und Dienstleistung" erfasst. Mag. S sei zu 90% am Stammkapital der S. GmbH beteiligt und alleiniger Geschäftsführer dieser Gesellschaft.

Aufgrund der dargestellten Sachlage gehe auch die belangte Behörde davon aus, dass es sich bei dem vorliegenden Konstrukt um eine Umgehung der Kommunalsteuerpflicht durch Zwischenschaltung der S. GmbH handle, zumal gemäß § 15 GmbH-Gesetz zur Geschäftsführung einer GmbH nur eine natürliche Person berufen werden könne.

Erwähnenswert erscheine im gegebenen Zusammenhang auch der Umstand, dass Mag. S. seit dem Zeitpunkt der Überweisung der Geschäftsführervergütung an die S. GmbH deutlich höhere Entnahmen aus dieser Gesellschaft tätige.

Angesichts der getroffenen Feststellungen bestehe somit für die belangte Behörde kein Zweifel, dass die ab 1. Juli 1998 an die S. GmbH erfolgten Zahlungen als Entschädigung für die Geschäftsführertätigkeit des Mag. S. zu werten seien, wobei die Beschwerdeführerin Mag. S. zudem ein voll eingerichtetes Büro zur Verfügung stelle und diesem weitere im Zusammenhang mit der Geschäftsführung stehende Aufwendungen (Reisekosten, Diäten) ersetze.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Gemäß § 1 Kommunalsteuergesetz 1993 - KommStG 1993 - unterliegen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

Dienstnehmer sind nach § 2 KommStG 1993 in der im Beschwerdefall anzuwendenden

Stammfassung Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 genannten Personen sind an einer Kapitalgesellschaft wesentlich (zu mehr als 25 % am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft) Beteiligte, hinsichtlich ihrer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung.

Die belangte Behörde ist von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Mag. S. war im Streitzeitraum Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin und hat bis Juni 1998 eine der Kommunalsteuer unterzogene Geschäftsführervergütung von S 115.000,00 monatlich erhalten. Im August 1998 wurde zwischen der Beschwerdeführerin und der S. GmbH vereinbart, dass die bisher direkt an Mag. S ausbezahlte Geschäftsführervergütung ab 1. Juli 1998 an die S. GmbH fließen und Mag. S. seine Geschäftsführertätigkeit ab diesem Zeitpunkt im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der S. GmbH ausüben soll. Die Höhe der monatlichen Vergütung hat sich dadurch nicht verändert und sie wurde in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin vor und nach dem 1. Juli 1998 auf dem Konto "5990 Beratungsaufwand / Aufwand Geschäftsführung" erfasst. Zudem hat die Beschwerdeführerin Mag. S. vor und nach dem 1. Juli 1998 ein voll ausgestattetes Büro zur Verfügung gestellt und dessen im Rahmen der Geschäftsführung anfallende Reisekosten getragen. Abgesehen davon wurden Mag. S. für Tätigkeiten außerhalb des Firmensitzes der Beschwerdeführerin Diäten gewährt.

Die belangte Behörde nahm als erwiesen an, dass es sich bei der vorliegenden Konstruktion um eine Umgehung der Kommunalsteuerpflicht durch Zwischenschaltung der S. GmbH handelt und begründet dies unter anderem auch damit, dass gemäß § 15 GmbH -

Gesetz (in Folge: GmbHG) nur eine natürliche Person zur Geschäftsführung einer GmbH berufen werden kann. Das Beschwerdevorbringen, wonach sich die belangte Behörde mit der zwischen der Beschwerdeführerin und der S. GmbH im August 1998 getroffenen Vereinbarung nur sehr oberflächlich auseinandergesetzt habe und überhaupt nicht zwischen dem Zeitraum 1. Jänner bis 30. Juni 1998 und dem Zeitraum ab dem 1. Juli 1998 unterscheide, ist daher nicht nachvollziehbar und zeigt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass die organschaftliche Stellung als Geschäftsführer keineswegs automatisch bedinge, dass auch ein Anstellungs- oder Werkvertrag zu dieser Gesellschaft bestehe. Somit sei es grundsätzlich möglich und "insbesondere in Konzernen, bei GmbH & Co. KGs aber auch bei Schwestergesellschaften geradezu an der Tagesordnung", dass eine natürliche Person zwar bei einer GmbH zum Geschäftsführer bestellt sei (Organstellung), der Entgeltanspruch aber gegenüber einer dritten Gesellschaft bestehe. Die Übernahme von Geschäftsführungsagenden durch eine Gesellschaft sei sohin nach § 15 GmbHG ohne weiteres zulässig, weshalb nicht von vornherein unterstellt werden könne, dass mit der Übernahme der Geschäftsführung durch die S. GmbH eine Umgehung der Kommunalsteuerpflicht bewirkt werden solle; dies umso mehr, als der Wechsel in der Geschäftsführung der Beschwerdeführerin deswegen erfolgt sei, weil Mag. S. zeitlich nicht mehr dazu in der Lage gewesen sei, die Geschäfte der Beschwerdeführerin zu führen, und die S. GmbH durch die Einbindung mehrerer Mitarbeiter in die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin eine bessere Auslastung ihres Personals erzielt habe.

Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass gemäß § 15 Abs. 1 Satz 2 GmbHG nur physische, handlungsfähige Personen zu Geschäftsführern einer GmbH bestellt werden können. Richtig ist zwar, dass der Geschäftsführer einer GmbH nicht nur von der Gesellschaft, sondern auch von einem Dritten angestellt werden kann (vgl. Koppensteiner/Rüffler, GmbHG3, § 15 Rn 18ff mwN). 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. Juli 1998 Geschäftsführer der Beschwerdeführerin und hat dafür bis jedenfalls Juni 1998 eine der Kommunalsteuer unterzogene Geschäftsführervergütung von S 115.000,00 monatlich 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. Daran vermag auch das Beschwerdevorbringen, wonach der Wechsel in der Geschäftsführung wegen eines kurzfristig höheren Personalbedarfs der S. GmbH, der nur durch Mag. S. habe abgedeckt werden können, erforderlich gewesen sei, nichts zu ändern, zumal es Mag. S. unbenommen geblieben wäre, die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin durch die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten zu besorgen. Der belangten Behörde kann daher nicht zum Vorwurf gemacht werden, wenn sie als erwiesen annahm, dass die vorliegende Konstruktion der Umgehung der Kommunalsteuerpflicht dient.

Soweit die Beschwerdeführerin vermeint, dass nach hg Rechtsprechung Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erst dann erzielt würden, wenn feststehe, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes einer Gesellschaft eingegliedert sei, dass ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmeschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender überwälzbarer Ausgaben treffe und dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhalte, ist sie darauf zu verweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, seine bisherige Rechtsprechung dahingehend geändert hat, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen die Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre. Vom Fehlen einer solchen Eingliederung ist aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen.

Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Unerheblich dabei ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist. Auf die Anwesenheit des Gesellschafters in den Betriebsräumen der Gesellschaft sowie die Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes kommt es ebenso wenig an, wie es der Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht entgegen steht, wenn er Geschäftsführerfunktionen auch für andere Gesellschaften übernommen hat (vgl. zusammenfassend das bereits angeführte hg. Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018).

In der Beschwerde wird nicht bestritten, dass Mag. S. bis Juni 1998 die Geschäfte der Beschwerdeführerin geführt und dafür eine Geschäftsführervergütung von S 115.000,00 erhalten hat. Dass Mag. S. auch nach dem 1. Juli 1998 Geschäftsführer der Beschwerdeführerin war, wurde bereits dargelegt und ergibt sich im Übrigen auch aus der im Verwaltungsverfahren vorgelegten Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der S. GmbH vom August 1998, laut welcher Mag. S ab 1. Juli 1998 "seine Geschäftsführertätigkeit (Anm: bei der Beschwerdeführerin) im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der S GmbH" ausübt. Mag. S hat demnach über einen längeren Zeitraum die Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen. Dadurch ist für ihn im Sinne des zitierten Erkenntnisses das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der beschwerdeführenden Gesellschaft zweifelsfrei gegeben, weshalb die von der Beschwerdeführerin vertretene gegenteilige Ansicht und die von ihr vorgetragenen Argumente hinsichtlich des Unternehmerrisikos keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeigen.

Zu Recht weist die Beschwerdeführerin allerdings darauf hin, dass sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht damit auseinandergesetzt hat, dass die Vereinbarung vom August 1998 auch die Abgeltung von Lizenzrechten sowie den Testbetrieb von strategischen und operativen Maßnahmen im Marketing- und EDV Bereich vorsieht, weshalb zumindest ein Teil der an die S. GmbH ausbezahlten Vergütung nicht der Kommunalsteuerpflicht unterliegen könnte. Dieser Mangel ist zumindest insoweit von Relevanz, als die Beschwerdeführerin zudem vorbringt, dass die Lizenzzahlungen bis zur Vereinbarung vom August 1998 separat abgegolten worden seien, wozu der angefochtene Bescheid keine Feststellungen trifft.

Soweit die belangte Behörde in der Gegenschrift ausführt, dass dem in der Leistungsaufstellung der S. GmbH an die Beschwerdeführerin ausgewiesenen Aufwand von S 8.720,00 ein monatlicher Geschäftsführerbezug von S 115.000,00 gegenüberstehe, wobei es sich bei dem Betrag von S 8.720,00 zudem um eine nur hypothetische Größe handle, die auf Grund der Geringfügigkeit bei der Berechnung der Kommunalsteuer nicht zu berücksichtigen sei, ist ihr vorweg entgegen zu halten, dass die im angefochtenen Bescheid verabsäumte Begründung im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht nachgeholt werden kann (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 30. September 1999, 97/15/0075). Im übrigen ist sowohl der Berufung als auch der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu entnehmen, dass es sich bei den in der vorliegenden Leistungsaufstellung ausgewiesenen Beträgen um EURO-Beträge handle, weshalb im fortgesetzten Verfahren zu klären sein wird, wann und vor allem auf welcher Grundlage die Leistungsaufstellung erstellt wurde. Zudem wird zu klären sein, ob und wenn ja welche Beträge der Beschwerdeführerin für die Lizenzerteilung vor der hier streitgegenständlichen Vereinbarung separat in Rechnung gestellt wurden.

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher als mangelhaft begründet und war deshalb gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003 Wien, am 25. Juni 2008

Im RIS seit
16.07.2008

Zuletzt aktualisiert am
27.11.2008

Dokumentnummer
JWT_2008150014_20080625X00

Dokument 25 von 33

Österreichisches Recht der Wirtschaft

RdW 2008/384

RdW 2008, 420
Heft 6 v. 17.06.2008
Steuerrecht

Drittanstellung von Vorständen zulässig?

Univ.-Doz. DDr. Gunter Mayr
Bundesministerium für Finanzen

Die in der Praxis vorzufindende Anstellung von "Managern" von Kapitalgesellschaften (AG-Vorständen, GmbH-Geschäftsführern) über eine gesonderte GmbH wirft nicht nur gesellschafts- und arbeitsrechtliche Fragen auf, sondern erscheint auch steuerrechtlich problematisch.

1. Problemstellung

Von einer Drittanstellung spricht man, wenn der "Manager" eines Unternehmens nicht aufgrund eines Vertrags (Arbeitsvertrag oder freier Dienstvertrag) zum Unternehmen selbst, sondern aufgrund eines Vertrags zu einem Dritten tätig wird[1]. In der Praxis ist seit einiger Zeit zu beobachten, dass man sich sowohl bei großen, börsennotierten AGs als auch bei GmbHs einer solchen Drittanstellung - in unterschiedlichsten Ausgestaltungen - bedient. Die Anstellung von "Managern" von Kapitalgesellschaften (AG-Vorständen, GmbH-Geschäftsführern) erfolgt dabei über eine jeweils gesonderte GmbH, die dann idR dem Manager zu 100 % gehört. Eine solche Vorgehensweise wirft nicht nur gesellschafts- und arbeitsrechtlich Fragen auf, sondern erscheint auch steuerrechtlich problematisch.

Es stellt sich natürlich die Frage, aus welchen Gründen eine solche Drittanstellung angestrebt wird. Die Gründe dürften vor allem steuer- und beitragsrechtliche sein. Denn einerseits besteht für den (dritt-) angestellten Vorstand die Möglichkeit, von seiner GmbH nur ein niedriges Entgelt zu beziehen (die Arbeitsleistung als Nutzungseinlage wird nicht als Einlage gesehen)[2] und die "Gewinne" steuergünstig zu thesaurieren. Der Vorstand verliert zwar seinen 13./14. Monatsbezug von der AG, kann dafür aber als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer den Freibetrag nach § 10 EStG in Anspruch nehmen[3]. Aufseiten der AG entfallen zudem Kommunalsteuer und DB zum FLAF; bezieht der Vorstand von der GmbH nur ein niedriges (oder kein) Entgelt, reduzieren sich auch die SV-Beiträge.

2. Gesellschaftsrecht

2.1. Drittanstellung gesellschaftsrechtlich zulässig?

Nach § 75 Abs 2 AktG kann eine juristische Person oder eine Personengesellschaft nicht zum Vorstandsmitglied berufen werden. Ähnlich können nach § 15 Abs 1 GmbHG nur physische, handlungsfähige Personen zum Geschäftsführer bestellt wer-

den. Auch wenn diese beiden Bestimmungen auf den ersten Blick gegen jede Drittanstellung eines Vorstands/Geschäftsführers mittels einer GmbH sprechen, lässt die hM und Lehre in bestimmten Konstellationen eine Drittanstellung zu: So werden nach *Nowotny* insbesondere in Konzernen Vorstandsmitglieder häufig entsandt, dh ihr Dienstverhältnis besteht zu einer anderen Konzerngesellschaft, die ihren Dienstnehmer als Vorstandsmitglied abstellt. Dies sei unbedenklich, "soweit dadurch nicht gegen

zwingende Vorschriften verstoßen wird. Insbesondere darf damit kein Weisungsrecht des Arbeitgebers bezüglich der Tätigkeit des Vorstandes verbunden sein und es muss vom Aufsichtsrat die Entsendungsvereinbarung genehmigt werden"[4]. Ähnlich halten auch *Runggaldier/Schima* eine Drittanstellung für grundsätzlich zulässig, wobei insbesondere bei AG-Vorständen darauf zu achten sei, "dass eine allfällige "dienstrechtliche Weisungsbefugnis" des Dritten nicht in die grundsätzlich eigenverantwortliche Unternehmensleitung des Vorstandes eingreifen darf"[5]. Bei GmbH-Geschäftsführern wird die Drittanstellung generell für unproblematischer erachtet, weil diese den Weisungen der Generalversammlung unterliegen[6]. Als Praxisfälle erwähnen *Runggaldier/Schima* Anstellungsverträge im Rahmen von Konzernen (leitende Angestellte der Obergesellschaft sind gleichzeitig Geschäftsführer oder Vorstand bei der Untergesellschaft) und die GmbH & CoKG (Geschäftsführer der Komplemetär-GmbH schließt Vertrag mit KG[7]).

Hintergrund für diese gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit einer Drittanstellung ist offenkundig die Unterscheidung zwischen Bestellung und Anstellung von Vorstandsmitgliedern/Geschäftsführern. Die hM unterscheidet von der organschaftlichen Bestellung zum Vorstand/Geschäftsführer das Anstellungsverhältnis, welches die der Geschäftsführung zugrunde liegenden schuldrechtlichen Beziehungen regelt[8]. Doch auch der Abschluss des Anstellungsvertrags hat nach *Reich-Rohrwig* seitens der GmbH grundsätzlich durch Gesellschafterbeschluss (und nicht durch andere Geschäftsführer) zu erfolgen, was sich aus dem "engen Zusammenhang zwischen Bestellung und Anstellung" ergebe[9]. *Runggaldier/Schima* sehen den Abschluss eines Anstellungsvertrags zudem nicht als zwingend; der Vorstand/Geschäftsführer sei bereits aufgrund der erfolgten Annahme der Bestellung zur Tätigkeit für die Gesellschaft verpflichtet und hafte bei sorgfaltswidriger Mandatsausübung nach den einschlägigen gesellschaftsrechtlichen Vorschriften[10].

Die soeben angesprochene Unterscheidung zwischen Bestellung und Anstellung ist gesellschaftsrechtlich aber keineswegs unstrittig; *Koppensteiner/Rüffler* billigen der ablehnenden Gegenansicht zu, "dass schuldrechtliche Rechtsbeziehungen unter den Beteiligten auch schon als Konsequenz des Bestellungsaktes aufgefasst werden können"[11]. Für diese ablehnende Gegenansicht sprechen gute Gründe; die Anstellung ist mE bloßer "Ausfluss" der Bestellung[12]. *Koppensteiner/Rüffler* schließen sich hingegen dennoch der hM an, weil die Beendigung des Geschäftsführeramtes keineswegs auch das Ende des Anstellungsverhältnisses bedeuten muss[13].

Gesellschaftsrechtlich denkt man bei einer Drittanstellung sogleich an die Haftungsfrage; also die Sorgfaltspflicht und Verantwortlichkeit (Haftung) des Vorstands gegenüber der AG nach § 84 AktG. Denn es liegt die Vermutung nahe, dass durch eine gesonderte Management-GmbH die Haftung des Vorstands begrenzt werden sollte. Dies gelingt allerdings nicht. Zunächst beginnt die Haftung des Vorstands mit der wirksamen organschaftlichen Bestellung und dauert bis zu deren Beendigung[14]. Die Haftung ist daher an die organschaftliche Bestellung, nicht an eine etwaige gesonderte Anstellung geknüpft. Sodann ist § 84 AktG "zwingender Natur und kann auch nicht durch die Satzung oder den Anstellungsvertrag abgeschwächt werden"[15]. Wenn nun gesellschaftsrechtlich die Drittanstellung auch bei der Haftung ohne Konsequenzen bleibt, erscheint eine Trennung zwischen Bestellung und Anstellung noch "künstlicher". Letztlich geht es im Anstellungsvertrag wohl nur um die Vergütung[16].

Auch wenn mE die Anstellung bloßer "Ausfluss" der Bestellung ist und letztlich nur die Vergütung regelt, basieren die steuerlichen Ausführungen auf einer - der hM entsprechenden - grundsätzlich zulässigen gesellschaftsrechtlichen Trennung von Bestellung und Anstellung. Eine solche Trennung wird auch arbeitsrechtlich überwiegend bejaht. Basierend auch auf VwGH-Rechtsprechung (zu einer Beitragsstreitigkeit[17]) hält zB *Resch* fest, "dass eine Drittanstellung von Organpersonen innerhalb einer GmbH & CoKG ebenso wie innerhalb eines Konzerns von der ganz hA für zulässig erachtet wird"[18].

2.2. Drittanstellung über gesonderte GmbH?

Gesellschaftsrechtlich und arbeitsrechtlich wird die Frage der Zulässigkeit von Drittanstellungen nur vor dem Hintergrund des Konzerns und der GmbH & CoKG diskutiert und überwiegend bejaht. Die Drittanstellung von Managern über eine gesonderte GmbH, die dem Manager zu 100 % gehört, wird als möglicher Anwendungsfall nicht erwähnt. Ob eine solche Drittanstellung über eine gesonderte GmbH gesellschafts- und arbeitsrechtlich ebenfalls zulässig ist, erscheint fraglich, weil es sich bei der Drittanstellung im Konzern und bei der GmbH & CoKG um besonders gelagerte Konstellationen handelt, die zumindest wirtschaftlich irgendwie verständlich und weit weniger "künstlich" anmuten.

Die Drittanstellung im Konzern (leitender Angestellter der Obergesellschaft ist Vorstand/Geschäftsführer bei der Tochtergesellschaft) erscheint von einem wirtschaftlichen Standpunkt betrachtet zwar verständlich, im

Hinblick auf die eigenverantwortliche und weisungsfreie eines Vorstands aber problematisch. Die ebenfalls angesprochene GmbH & CoKG ist mit einer gesonderten GmbH, die dem Manager zu 100 % gehört, grundsätzlich nicht vergleichbar, weil zunächst Gesellschafter von Personengesellschaften (OG, KG) natürliche wie juristische Personen sein können. Zudem erfolgt bei der GmbH & CoKG (Geschäftsführer der GmbH schließt Anstellungsvertrag mit der KG) eine Drittanstellung zivilrechtlich offenkundig deshalb, um dem Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einen Entlohnungsanspruch (auch) gegen die KG zu verschaffen[19]. In ausgereizten Konstellationen (Personenidentität zwischen Geschäftsführern und Kommanditisten bis zur "Einmann-GmbH & CoKG") können sich auch bei der GmbH & CoKG zumindest steuerrechtlich Zurechnungsfragen ergeben.

Die Drittanstellung über eine gesonderte GmbH erscheint wohl beim Vorstand einer AG generell noch problematischer als beim GmbH-Geschäftsführer. Denn nach § 70 Abs 1 AktG hat der Vorstand "unter eigener Verantwortung" die AG zu leiten. Er ist danach in allen Belangen weisungsfrei gestellt[20]. Das Erfordernis der Weisungsfreiheit des Vorstands muss auch bei einer Anstellung über eine gesonderte "Management-GmbH" sichergestellt sein. Bei einer "Einmann-Management-GmbH", die dem Vorstand zu 100 % gehört, erscheint eine solche Weisungsfreiheit gegeben zu sein. Gesellschaftszweck/Unternehmensgegenstand der Management-GmbH wird die "Drittanstellung" (Erbringung der Vorstandstätigkeit) sein.

Sollten an der Management-GmbH neben dem (geschäftsführenden) Vorstand noch weitere Gesellschafter beteiligt sein, ist jedenfalls sicherzustellen, dass diese weiteren Gesellschafter in die erforderliche Weisungsfreiheit und eigenverantwortliche Tätigkeit des Vorstands, der zugleich Gesellschafter-Geschäftsführer ist, in keinster Weise eingreifen können. In seiner Funktion als Geschäftsführer der GmbH ist beim Vorstand insbesondere zu beachten, dass er als Geschäftsführer nach § 20 GmbHG nicht weisungsfrei agiert und den Weisungen der Gesellschafter unterliegt. Im Hinblick auf die volle Weisungsfreiheit und eigenverantwortliche Tätigkeit jedes Vorstands ist es nicht zulässig, wenn sich zB die vier Vorstände einer AG zusammentun und gemeinsam eine Management-GmbH gründen, an der sie (auch aus steuerlichen Gründen) zu je 25 % beteiligt sind.

Im Falle einer ausgelagerten GmbH ist zudem das Wettbewerbsverbot nach § 79 AktG zu beachten, wonach der Vorstand ohne Einwilligung des Aufsichtsrats weder ein Handelsgewerbe betreiben noch im Geschäftszweig der AG Geschäfte machen noch sich an einer anderen Handelsgesellschaft als persönlich haftender Gesellschafter beteiligen darf.

3. Steuerrechtlich anzuerkennen?

Angenommen ein soeben bestellter Vorstand einer AG gründet eine GmbH, die ihm zu 100 % gehört, und möchte sein Anstellungsverhältnis zur AG über seine GmbH abwickeln. Geht man gesellschaftsrechtlich davon aus, dass eine solche Drittanstellung von Vorständen unter bestimmten Voraussetzungen zulässig ist, stellt sich steuerrechtlich die Frage der Zurechnung der Einkünfte. Denn die Entlohnung des Vorstands soll formal über seine GmbH laufen, wenngleich die Entlohnung für die eigenverantwortliche und weisungsfreie Unternehmensleitung durch den Vorstand erfolgt.

Zurückgehend auf *Ruppe* ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige, "der die Möglichkeit besitzt, die ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern"[21]. Maßgeblich ist die "tatsächliche nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, als sich in wirtschaftlicher Betrachtung nichts anderes ergibt"[22]. Die Marktchancen, zum Vorstand bestellt zu werden, eigenverantwortlich und weisungsfrei eine Aktiengesellschaft dann auch tatsächlich zu leiten, kann mE nur der Vorstand ad personam und nicht eine zwischengeschaltete GmbH nützen. Im Sinne der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist für die steuerrechtliche Zurechung nicht die rechtliche Gestaltung, sondern die wirtschaftliche Betrachtung maßgebend[23]. Die Entlohnung für die eigenverantwortliche und weisungsfreie Unternehmensleitung erfolgt für die höchstpersönliche Tätigkeit des Vorstands. Eine gesellschaftsrechtlich möglicherweise zulässige "künstliche Aufspaltung" zwischen Bestellung und Anstellung des Vorstands ist für die steuerrechtliche Zurechnung der Einkünfte ohne Bedeutung. Die Einkünfte sind steuerrechtlich dem Vorstand direkt zuzurechnen; durch Zwischenschaltung einer Vorstands-GmbH kann die Einkommenszurechnung nicht umgangen werden.

4. Die "höchstpersönlich tätige" GmbH?

Von der steuerrechtlichen Einkünftezurechnung eines Vorstands stößt man auf weitere - merkwürdige anmutende - "GmbH-Konstrukte". Denn insbesondere seit der Senkung des KöSt-Satzes auf 25 % haben viele Steuerpflichtige ihre Betriebe in eine GmbH eingebracht oder beabsichtigen, dies noch zu tun. So wird zB das professorale Gutachten von der "Professoren-GmbH" oder der Bestseller von der "Schriftsteller-

GmbH" geschrieben. Steuerrechtlich drängt sich jedoch die Frage auf, ob höchstpersönliche Tätigkeiten in eine GmbH eingebracht und von einer GmbH ausgeübt werden können.

Nach § 12 UmgrStG können Betriebe eingebracht werden; was unter "Betrieb" zu verstehen ist, regelt Art III UmgrStG nicht, sondern knüpft an das EStG an[24]. Auch freiberufliche Betriebe können nach Rz 700 UmgrStR dann eingebracht werden, wenn die Standesvorschriften die Betriebsführung in Form einer GmbH (Körperschaft) ermöglichen. Ist dies nicht der Fall, könne nur das Inventar "eingebracht" werden; das Inventar stelle aber keinen einbringungsfähigen Betrieb, sondern eine Sacheinlage dar, die als Tauschvorgang eine Gewinnverwirklichung zum Normalsteuersatz im freiberuflichen Betrieb auslöse.

Möchte zB ein Stardirigent seinen Betrieb in seine GmbH einbringen, fehlt es am einbringungsfähigen Vermögen; denn Dirigentenstab und Notenblätter sind kein Betrieb, seine höchstpersönlichen Dirigentenkünste hängen unmittelbar an seiner Person und können nicht eingebracht werden. Dasselbe gilt auch für andere höchstpersönliche Tätigkeiten wie zB bei Künstlern, Sportlern, Schriftstellern oder Wissenschaftlern. Zurechnungssubjekt der Einkünfte bleibt die natürliche Person; zB Olympiasieger wird auch die natürliche Person und nicht eine GmbH.

Die zentrale Frage hierbei lautet: Wann liegen so höchstpersönliche Tätigkeiten vor, dass sie ausschließlich mit einer konkreten Person verbunden sind? Dabei ergeben sich insbesondere bei den "Freiberuflern" schwierige Abgrenzungsfragen. Denn zB der Rechtsanwalt, Steuerberater, Arzt oder Architekt übt auch eine Tätigkeit aus, die sehr stark von den Fähigkeiten der handelnden Personen geprägt ist. Um hier nicht auf nahezu unlösbare - und auch vom konkreten Einzelfall abhängige - Abgrenzungsfragen zuzusteuern, erscheint es durchaus schlüssig, wenn die UmgrStR an die Standesvorschriften anknüpfen. Von diesen "klassischen" Freiberuflern unterscheidet sich dennoch die so höchstpersönliche Tätigkeit eines Künstlers, Sportlers, Schriftstellers oder Wissenschaftlers; denn diese Tätigkeiten sind jedenfalls höchstpersönlich und nicht ersetzbar.

Diese Sichtweise lässt sich auch mit der VwGH-Rechtsprechung zur beschränkten Steuerpflicht vereinbaren, wonach auch eine ausländische Körperschaft eine künstlerische Tätigkeit iSd einkommensteuerrechtlichen Vorschriften entfalten kann[25]. Im Sachverhalt ging es um Auftritte von international anerkannten Orchestern (New York Philharmonie, Londoner Symphonieorchester) in Österreich. Die erbrachte Leistung als künstlerische Tätigkeit einzustufen, ist verständlich. Dass die ausländische Körperschaft eine künstlerische Tätigkeit entfaltet, erscheint auch schlüssig, weil ein Orchester als solches in seiner Gesamtheit eine künstlerische Tätigkeit entfaltet.

Der Zusammenhang mit der Abzugsteuer nach § 99 Abs 1 Z 1 EStG ist aber interessant: Der Abzugsteuer unterliegen Einkünfte für im Inland ausgeübte Tätigkeiten als Künstler (oder: Schriftsteller, Vortragender, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen), "wobei es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden". Dieser "Künstlerdurchgriff" soll verhindern, dass durch Zwischenschaltung eines ausländischen Unternehmens die Abzugsteuer umgangen wird[26]. Die Frage, ob die Bestimmung klarstellend (deklarativ) oder konstitutiv ist, wird im österreichischen Schrifttum nur vereinzelt behandelt. *Toifl* sieht die Bestimmung als konstitutiv[27]. Die Einordnung der vergleichbaren deutschen Bestimmung ist strittig[28].

ME ist der "Künstlerdurchgriff" teilweise klarstellend, teilweise konstitutiv. Bei zB Sportlern oder (Einzel-) Künstlern wie Sängern ist die Bestimmung klarstellend, weil diese höchstpersönliche Tätigkeiten erbringen und ihnen die Einkünfte daher jedenfalls zuzurechnen sind. Bei Mitwirkenden an Orchestern oder Chören tritt vergleichsweise die höchstpersönliche Tätigkeit als Teil des "Gesamtkunstwerkes" etwas in den Hintergrund, sodass dem gesetzlichen "Künstlerdurchgriff" konstitutive Bedeutung zukommt. Da diese Unterscheidung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu keinen unterschiedlichen Rechtsfolgen führt, erübrigt es sich für den VwGH, auf solche Fragestellungen einzugehen[29].

5. Ergebnis

Die Drittanstellung eines Vorstands erscheint gesellschaftsrechtlich bedenklich, weil die Anstellung mE nicht gesondert von der Bestellung gesehen werden kann. Da die Entlohnung des Vorstands für die eigenverantwortliche und weisungsfreie Unternehmensleitung und damit für eine höchstpersönliche Tätigkeit erfolgt, sind steuerrechtlich die Einkünfte auch bei einer etwaigen Zwischenschaltung einer GmbH dem Vorstand direkt zuzurechnen. Dies gilt zudem nicht nur für Vorstände, sondern auch für andere höchstpersönliche Tätigkeiten wie zB bei Künstlern, Sportlern, Schriftstellern oder Wissenschaftlern.

1) Vgl *Resch*, GesRZ 2005, 76.

2) Vgl zB *Mayr/Herzog/Blasina/Schwarzinger*, Körperschaftsteuer 2008, SWK-Spezial 78.

3) EStR 2000 Rz 3701.

4) *Nowotny* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG § 75 Rz 14.

5) Manager-Dienstverträge^3, 15.

6) *Runggaldier/Schima*, Manager-Dienstverträge^3, 15; ebenso *Reich-Rohrwig*, GmbH-Recht I^2 Rz 2/80.

7) Dies erfolgt zivilrechtlich offenkundig deshalb, um dem Geschäftsführer einen Entlohnungsanspruch (auch) gegenüber der KG zu verschaffen; dazu *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG^3 § 15 Rz 20 und unten 2.3.

8) Vgl *Runggaldier/Schima*, Manager-Dienstverträge^3, 29; *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG^3 § 15 Rz 18.

9) GmbH-Recht I^2 Rz 2/77.

10) Manager-Dienstverträge^3, 29; vgl auch *Reich-Rohrwig*, GmbH-Recht I^2 Rz 2/44.

11) GmbHG^3 § 15 Rz 18 unter Hinweis auf *Floretta* in FS Schwarz, *Grünwald/Schummer* (NZ 1990, 115).

12) *Floretta* zeigt die Fragwürdigkeit der "Zwei-Rechtsverhältnisse-Theorie" (= Trennungstheorie) an einem Beispiel: "Es wäre wohl wenig sinnvoll zu meinen, im Falle, dass die AG mit dem Aufsichtsratsvorsitzenden eine Vereinbarung über die Abgeltung der Mühewaltung schließt, komme ein zweites Rechtsverhältnis zwischen der AG und dem Aufsichtsratsvorsitzenden zustande." Und beim Vorstand sieht *Floretta* den Anstellungsvertrag als "zusätzlichen Gestaltungsfaktor" des durch den Bestellungsakt zustande gekommenen Dauerschuldverhältnisses. Der Theorie, dass zwei Rechtsverhältnisse entstehen, könne daher nicht gefolgt werden; natürlich "entstehen durch den Anstellungsvertrag hinsichtlich der vereinbarten Vertragspunkte Rechtsbeziehungen, sie können aber *nicht* als *selbständiges* Rechtsverhältnis angesehen werden", in FS Schwarz 475.

13) GmbHG^3 § 15 Rz 18.

14) *Nowotny* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG § 84 Rz 20.

15) *Nowotny* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG § 84 Rz 2.

16) Vgl *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG^3 § 15 Rz 22.

17) VwGH 17. 1. 1995, 93/08/0182.

18) GesRZ 2005, 76.

19) Vgl *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG^3 § 15 Rz 20; *Resch*, GesRZ 2005, 76 unter Hinweis auf OGH 30. 7. 1996, 7 Ob 590/95.

20) Vgl *Nowotny* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG § 70 Rz 6.

21) *Ruppe* in *Tipke*, DStJG 1978, 7; zB VwGH 11. 7. 1995, 91/13/0154, 0186; dazu auch *Doralt/Renner*, EStG^8 § 2 Tz 142.

22) Vgl zB VwGH 18. 10. 1995, 95/13/0176; 21. 7. 1998, 93/14/0149; *Doralt/Renner*, EStG^8 § 2 Tz 142; EStR 2000 Rz 104 f.

23) Vgl zudem auch VwGH 31. 3. 2005, 2000/15/0117, wo der VwGH bei einem Bestattungsunternehmen zu den an eine GmbH (an der der beschwerdeführende Einzelunternehmer zu 25 %, seine Gattin zu 50 % und seine Schwester zu 25 % beteiligt sind) geleisteten Zahlungen ausführt: "Es kann nämlich durch Zwischenschaltung der P GmbH nicht der Unternehmerlohn des Beschwerdeführers für Tätigkeiten in seinem Einzelunternehmen zur Betriebsausgabe gemacht werden."

24) Vgl zB UmgrStR Rz 687.

25) VwGH 14. 3. 1990, 86/13/0177.

26) Vgl *Ludwig* in *Doralt9* § 99 Tz 10; *Toifl* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht 211.

27) In *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht 211 (215 f); vgl auch *W. Loukota*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht 130.

28) Vgl zB *Maßbaum* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG-Kommentar[200] § 49 Anm 503.

29) Vgl zB VwGH 11. 12. 2003, 2000/14/0156; nach *Maßbaum* erbringen die Künstlerverleihgesellschaften und Konzertdirektionen, die Künstler und Künstlergruppen für Veranstaltungen zur Verfügung stellen, keine Tätigkeit als Künstler, in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG-Kommentar[211] § 50a Anm 81.

2.3 Persönliche Zurechnung von Einkünften

2.3.1 Allgemeines

104

Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988 sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Zurechnung von Einkünften muss sich nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an der Einkunftsquelle decken (VwGH 25.02.1997, 92/14/0039; VwGH 09.07.1997, 95/13/0025; VwGH 21.07.1998, 93/14/0149). Die Einkunftsquelle kann sich auf das wirtschaftliche Eigentum, auf ein Mietrecht, auf ein Recht zur Weiter- oder Untervermietung, 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 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, Wissenschafter, "Drittanstellung" von Vorständen).

ARD 5935/9/2009
Heft 5935 v. 17.02.2009
Lohnsteuer und Abgaben

UFS: Höchstpersönliche Zurechnung von Aufsichtsratsvergütungen

§ 22 Z 2 2. Teilstrich EStG - Handelt es sich bei der Tätigkeit, die ein GmbH-Geschäftsführer für die GmbH erbringt, um Tätigkeiten als **Aufsichtsratsmitglied** einer AG und **Vorstandsmitglied** einer Privatstiftung, sind die Einkünfte daraus ihm **persönlich zuzurechnen** und nicht der GmbH; diese Einkünfte sind daher - auch bei vereinbarter Auszahlung direkt an die GmbH - vom Geschäftsführer gemäß § 22 Z 2 EStG als Einkünfte aus **sonstiger selbstständiger Arbeit** zu versteuern.

UFS Linz 16. 12. 2008, RV/0237-L/04

Sachverhalt: Der Berufungswerber (Bw) ist **Geschäftsführer** zweier GmbHs. Laut Pkt 7. des Dienstvertrages (Grundsätzliche Einteilung der Tätigkeiten) übt er in der **D-GmbH** vor allen Dingen die klassischen **Wirtschaftstreuhandtätigkeiten** wie Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Buchhaltung und Lohnverrechnung aus; alle anderen Wirtschaftstreuhandtätigkeiten oder **sonstigen Tätigkeiten** werden grundsätzlich im Rahmen der Geschäftsführungstätigkeit in der **xy-GmbH** ausgeübt. In Pkt 8. (Konkurrenzverbot) ist vereinbart, dass die Entgelte für Tätigkeiten, die der Bw zB als gerichtlich beeideter Sachverständiger, **Aufsichtsrat**, Funktionär usw bezieht, gemäß Pkt 7. in die **xy-GmbH einfließen** müssen und entsprechend dem angefallenen **Zeitaufwand** mit der D-GmbH **verrechnet** werden.

Im **Einkommensteuerbescheid** für das **Jahr 2002** wurden die Vergütungen als Vorsitzender-Stellvertreter im **Aufsichtrat** einer AG, die Sitzungsgelder als Aufsichtsrat der jeweiligen Firmen und die Vergütung als Vorsitzender-Stellvertreter des **Vorstands** einer Familienprivatstiftung, die im Rahmen der Steuererklärung der xy-GmbH unter der Position "sonstige betriebliche Beträge" ausgewiesen worden waren, dem Bw als **persönliche** Einkünfte (und zwar als **sonstige selbstständige Einkünfte**) für das Jahr 2002 **zugerechnet**.

1. Aufsichtsratsvergütungen

1.1. Höchstpersönliche Tätigkeit

Die **Pflichten des Aufsichtsrats** umfassen ua die Bestellung und Abberufung des Vorstands, die Überwachung der Geschäftsführung des Vorstands und dessen strategische Begleitung sowie die Mitwirkung in bestimmten Geschäftsführungsangelegenheiten, beinhalten aber auch ua ein Schädigungsverbot, eine Treuepflicht sowie Aufsichts- und Verschwiegenheitspflichten.

Aus § 86 Abs 1 und Abs 2 AktG (hier: idF BGBl I 1998/125) sowie § 98 Abs 1 und § 99 AktG lässt sich ableiten, dass

die den Aufsichtsrat betreffenden Bestimmungen des Aktiengesetzes von einer **natürlichen Person** als **Aufsichtsrat** ausgehen. Insbesondere bedürfen die Bestimmungen hinsichtlich der **Überwachungspflichten** sowie der **strafrechtlichen Verantwortlichkeit** des Tätigwerdens einer natürlichen Person. Eine Verletzung der oben angeführten Pflichten kann dem einzelnen Aufsichtsratsmitglied gegenüber sowohl straf- als auch zivilrechtlich geahndet werden und als Folge einer solchen Verletzung kann auch das Aufsichtsratsmitglied vorzeitig durch die Hauptversammlung abberufen werden.

Anm d Red: Dass nur natürliche, nicht aber juristische Personen zu Aufsichtsratsmitgliedern bestellt

werden können, wurde mit dem GesRÄG 2005, BGBl I 2005/59, nunmehr durch eine einfachere und deutlichere Formulierung in § 86 Abs 1 AktG zum Ausdruck gebracht: "Der Aufsichtsrat besteht aus drei natürlichen Personen".

1.2. Steuerliche Einkünftezurechnung

Dem Begehren des Bw, ihm die aus der Aufsichtsratstätigkeit resultierenden Einkünfte **nicht zuzurechnen**, kann nach Ansicht der Berufungsbehörde auch im Hinblick auf die Qualifikation als Einkünfte gem § 22 Z 2 EStG wegen **Widerspruchs** zu **fundamentalen Grundsätzen des Ertragsteuerrechts** kein Erfolg beschieden sein. Einkünfte sind nämlich demjenigen zuzurechnen, dem die **Einkunftsquelle** zuzurechnen ist. Die Einkunftsquelle kann sich auf das (wirtschaftliche) Eigentum, auf ein Mietrecht, ein Nutzungsrecht oder auf 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 zu verweigern. Die rechtliche Gestaltung ist dabei nur insoweit maßgebend, als sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt.

Die Funktion als Aufsichtsrat einer AG ist **persönlich auszuüben**. Allein der Bw wurde zum Aufsichtsrat gewählt. Er trägt auch das **Risiko** einer eventuellen **Haftung** für diese seine Tätigkeit allein. Aufgrund des im Einkommensteuerrecht herrschenden Grundsatzes der **Individualbesteuerung** (§ 2 Abs 1 EStG) sind die aus der Tätigkeit des Bw als Aufsichtsrat der AG resultierenden Einkünfte ihm allein zuzurechnen und nicht der GmbH.

1.3. Weitergabe ist Einkommensverwendung

Der Bw verneint den Zufluss an ihn persönlich, weil die auszahlenden Gremien **direkt** an die **xy-GmbH überwiesen** hätten, und vermeint, dass diese Einkünfte nicht ihm, sondern der **GmbH zuzurechnen** wären. Trifft allerdings der Anspruchsberechtigte eine Verfügung - in der Form, was mit den Einnahmen zu geschehen hat -, so gelten die Einnahmen als dem Anspruchsberechtigten zugeflossen (vgl VwGH 21. 7. 1998, 98/14/0021, ARD 4965/11/98). Eine derartige Verfügung (**Vorausverfügung**) hat der Bw im gegenständlichen Fall in Pkt 8. des Geschäftsführungsvertrages mit der xy-GmbH jedoch getroffen. Dies wird vom UFS als **Einkommensverwendung** durch den Bw angesehen (vgl VwGH 30. 5. 1995, 95/13/0120, ARD 4665/36/95).

2. Stiftungsvorstandsbezüge

Gleiches gilt für die Vergütung des Bw für seine Tätigkeit als Vorsitzender-Stellvertreter des **Vorstands** einer **Stiftung**. Nach einhelliger Lehre können auch Mitglieder des Stiftungsvorstands (§ 15 PSG idF BGBl I 2001/98) **nur natürliche Personen** sein. Diese **haften** gem § 29 PSG für den aus schuldhafter Pflichtverletzung entstandenen Schaden, wenn sie ihre Aufgaben entgegen § 17 Abs 2 PSG nicht mit der Sorgfalt eines gewissenhaften Geschäftsführers erfüllen. (Berufung abgewiesen)

Anmerkung der Redaktion:

Auch das BMF hat mit dem 2. EStR-Wartungserlass 2008 vom 12. 1. 2009, BMF-010203/0016-VI/6/2009, ARD 5929/12/2009, in **Rz 104 EStR 2000** die Klarstellung getroffen, dass die Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten ab **1. 7. 2009** demjenigen **zuzurechnen** sind, "der die Leistung **persönlich erbringt** (zB Schriftsteller, Vortragender, Wissenschafter, ‚Drittanstellung' von Vorständen)". Insb die Kammer der Wirtschaftstreuhänder spricht sich jedoch gegen diese Sichtweise aus (vgl RdW 2009/49). Zu dieser Thematik siehe ausführlich Mayr in RdW 2008/384. (Sa)

GmbH-Gf, Einkünftezurechnung

Dokument 3 von 33

Persönliche Einkünftezurechnung an "entsendetes" Aufsichtsratsmitglied

Rechtsnews 2009, 7611 vom 12.08.2009

§ 22 Z 2 EStG - Es ist jedenfalls von **vornherein ausgeschlossen**, dass die Vergütungen aus der **Aufsichtsratstätigkeit** zu **Einkünften der Gesellschaft** führen, bei der der Aufsichtsrat angestellt ist, wenn zwischen dieser und jener Gesellschaft, in deren Aufsichtsrat er von ihr "entsandt" ist, **nicht** einmal **wirtschaftliche oder gesellschaftsrechtliche Verbindungen** bestehen, die gewählte Vorgangsweise (Ausbezahlung an den Dienstgeber) vielmehr nur im **Interesse** des **Aufsichtsrats selbst** liegt.

VwGH 28. 5. 2009, 2006/15/0360

Sachverhalt: Der Beschwerdeführer bezog in den Streitjahren 2000 bis 2003 ua Vergütungen als **Aufsichtsratmitglied** bei zahlreichen steirischen Unternehmen. Diese wurden im Jahr 2000 bei der **F-GmbH & Co KG** und in Folgejahren bei der **C-GmbH** als **Einnahmen** erfasst. Er war **Dienstnehmer** dieser Gesellschaften und hatte mit der F-GmbH & Co KG am 20. 12. 1999 sowie mit der C-GmbH am 20. 9. 2000 eine **Vereinbarung** mit folgendem Inhalt getroffen:

"Als **Dienstnehmer** der KG (GmbH) wird Herr (Beschwerdeführer) neben seiner Tätigkeit im Rahmen des eigentlichen Geschäftsbetriebs der KG (GmbH) in die **Aufsichtsratsgremien** der E-AG, der G-AG und der VA **entsandt**. Da sämtliche damit im Zusammenhang stehenden Kosten vom Dienstgeber (KG, GmbH) getragen werden, gilt als vereinbart, dass die **Aufsichtsratsentschädigungen** dem **Dienstgeber** zustehen."

In der Berufungsverhandlung führte der Beschwerdeführer aus, der Grund dieser rechtlichen Konstruktion sei ein wirtschaftlicher gewesen, weil "bei persönlichem Bezug der Aufsichtsratvergütung **Pensionsschädlichkeit** die Folge gewesen wäre", dh er "hätte seine Pension ab dem Streitjahr 2000 bis 2003 und in weiterer Folge auch für das Jahr 2004 an die Sozialversicherung zurückzahlen müssen (rund EUR 100.000,-)".

Entgelte aus der Aufsichtsratstätigkeit

Der Beschwerdeführer meint, die Aufsichtsratsvergütungen seien ihm **nicht zuzurechnen**. Nach der als Leistungsvertrag definierten "privatrechtlichen Vereinbarung" zwischen ihm und seinem Arbeitgeber sei seine Aufsichtsrattätigkeit Teil seiner Tätigkeit für den Dienstgeber, die nicht separat vergütet werde. Sämtliche Aufsichtsratvergütungen stünden daher dem Auftraggeber zu und seien auch von diesem zu versteuern. Schon unter dem Gesichtspunkt des Zufluss-Abfluss-Prinzips seien diese Vergütungen ihm **nicht zugeflossen**, weil er über die Einnahmen **nicht frei** habe **verfügen** können.

Nach § 22 Z 2 erster Teilstrich EStG zählen zu den Einkünften aus **sonstiger selbstständiger Arbeit** die Einkünfte für die Tätigkeit als **Aufsichtsratsmitglied**. Nach § 86 Abs 2 erster Satz AktG können nur **physische Personen** zu Aufsichtsratsmitgliedern bestellt werden. Den Aufsichtsratsmitgliedern kann für ihre Tätigkeit eine mit ihren Aufgaben und mit der Lage der Gesellschaft in Einklang stehende **Vergütung** gewährt werden (§ 98 Abs 1 AktG).

Aufwandsentschädigungen und **Sitzungsgelder** für die Aufsichtsratsmitglieder werden vom Vorstand, die **Vergütungen**, wenn eine diesbezügliche Satzungsregelung nicht besteht, von der Hauptversammlung festgesetzt.

Keine konzerninterne Gestellung

Im gegenständlichen Fall hat **keine Rechtsbeziehung** zwischen der C-GmbH oder der F-GmbH & Co KG (der Beschwerdeführer ist nicht Gesellschafter dieser KG) einerseits und den Gesellschaften, in denen der Beschwerdeführer als Aufsichtsrat tätig war, bestanden. Nach den Feststellungen der belangten Behörde haben **nicht** einmal **wirtschaftliche oder gesellschaftsrechtliche Verbindungen** zwischen diesen Gesellschaften bestanden. Bei dieser Sachlage ist jedenfalls **von vornherein ausgeschlossen**, dass die in Rede stehenden Vergütungen der Gesellschaften, deren Aufsichtsrat der Beschwerdeführer angehörte, zu **Einkünften** der **C-GmbH** oder der (Gesellschafter der) **F-GmbH & Co KG** geführt haben.

Vorwegverfügung steuerlich unbeachtlich

In der Beschwerde wird vorgebracht, nach der **"privatrechtlichen Vereinbarung"** zwischen ihm und seinem Arbeitgeber seien sämtliche **Aufsichtsratvergütungen** dem **Auftraggeber** zugestanden.

Hierauf ist zu erwidern, dass die Vereinbarungen des Beschwerdeführers mit seinem jeweiligen Dienstgeber vom 20. 12. 1999 und vom 20. 9. 2000, wonach die Aufsichtsratsentschädigungen dem Dienstgeber zustehen, **Verfügungen** des Beschwerdeführers über seine ihm in der **Zukunft zufließenden Einnahmen** darstellen. Derartige Vorwegverfügungen ändern an der Zurechnung der Einkünfte an den Beschwerdeführer jedenfalls nichts (vgl *Tanzer*, ÖStZ 2009, S 123 ff).

Als unberechtigt erweist sich auch der Beschwerdeeinwand, das **Zuflussprinzip** des § 19 EStG stehe der Erfassung von Einkünften beim Beschwerdeführer entgegen. Erfolgt auf der Grundlage einer **Vorwegverfügung** die Zahlung an einen Dritten, schließt dies einen Zufluss iSd § 19 EStG beim Verfügenden nicht aus.

Es war sohin nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde die in Rede stehenden Einkünfte dem Beschwerdeführer zugerechnet hat. (Beschwerde abgewiesen)

Anmerkung der Redaktion:

Vgl dazu bereits in einem anderen Fall, aber mit gleichem Ergebnis UFS Linz 16. 12. 2008, RV/0237-L/04, ARD 5935/9/2009, sowie die Änderung der EStR mit dem 2. EStR-Wartungserlass 2008, ARD 5929/12/2009, durch die in Rz 104 EStR 2000 klargestellt wurde, dass die Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten ab 1. 7. 2009 demjenigen zuzurechnen sind, "der die Leistung persönlich erbringt (zB Schriftsteller, Vortragender, Wissenschafter, ‚Drittanstellung' von Vorständen)". (Tu)

Dieser Beitrag wurde erstellt von LexisNexis ARD Orac.

Dokument 19 von 33

Österreichische Steuerzeitung

ÖStZ 2009/230

ÖStZ 2009, 123
Heft 6 v. 16.03.2009
Steuerrecht aktuell

Die Einkünftezurechnung bei Drittanstellung von Geschäftsführern (Vorständen) im Ertragsteuerrecht

Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer
Institut für Finanzrecht, Universität Wien

Nach Klärung der gesellschaftsrechtlichen Zulässigkeit und grundsätzlichen Unbedenklichkeit der Drittanstellung von Vorständen einer Aktiengesellschaft oder von Geschäftsführern einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (vgl den Beitrag von *W.D. Arnold*, Zur gesellschaftsrechtlichen Zulässigkeit der Drittanstellung von Geschäftsführern (Vorstandsmitgliedern), ÖStZ 2009/229, 120), soll nun auf ihre ertragsteuerlichen Auswirkungen eingegangen werden.

1. Zur Ausgangslage

Hier stellt sich die Frage, welchem Steuersubjekt etwaige Vergütungen für die Organtätigkeit zuzurechnen sind. Vordergründig besteht zunächst eine Rechtsbeziehung mit jener Kapitalgesellschaft, bei der der Vorstand (Geschäftsführer) angestellt ist und die ihn für die betreffende Funktion in einem Gestellungsverhältnis an die andere Gesellschaft "verleiht". Die so überlassene natürliche Person befindet sich ihrerseits in einem Bestellungsverhältnis zu jener Gesellschaft, deren Geschäfte sie zu führen hat, und überdies sowie allenfalls in einem (regulären) Anstellungsverhältnis gegenüber der Gesellschaft, die sie zur Verfügung gestellt hat. Sie ist also gleichsam doppelt verbunden. Unzutreffend wäre es dagegen, würde man lediglich eine schlicht vermittelbarte Position annehmen. Es besteht vielmehr ein unmittelbares und selbständiges Rechtsband (auch) zu der beschäftigenden Gesellschaft und das ergibt sich aus der Organstellung als solcher. Da nämlich weder das GmbH-Recht noch das Aktienrecht Personengesellschaften oder juristische Personen als Geschäftsführer oder Vorstände dulden (arg § 15 Abs 1 Satz 2 GmbHG und § 75 Abs 2 AktG), muss jeweils die drittangestellte physische Person die Aufgaben als Geschäftsführer oder als Vorstand persönlich wahrnehmen.

"Bestellung" und "Anstellung" sind somit streng zu trennen (so auch *Mayr*, RdW 2008/384, 420 f mwN). Für das entliehene Organ ergibt sich allerdings eine ertragsteuerlich bedeutsame Sphäre nicht aus der "**Be**stellung", sondern einzig und allein aus der "**An**stellung". Die natürliche Person erhält eben keine Bezüge seitens der sie beschäftigenden Gesellschaft, sondern nur in ihrer Eigenschaft als Angestellte bei der sie verleihenden Gesellschaft. Diese Bezüge sind in ihrer rechtlichen Qualität (Unabhängigkeit), zumeist aber auch in ihrer Höhe und in ihrem Auszahlungsmodus, von jenen Entgelten zu unterscheiden, die der überlassenden Gesellschaft für die **Ge**stellung des Organs zufließen. Wohlverstanden kann es sich dabei nicht um eine Gegenleistung für die **Be**stellung handeln. Die zu leitende Gesellschaft ist wohl nicht imstande, sich für die Erfüllung der von ihr wahrzunehmenden Aufgaben, also die Sicherung tauglicher Organfunktionen, ein Entgelt zuzuteilen. Die Organbestellung als solche bleibt damit unabgegolten. Nur das Zurverfügungstellen einer zur Wahrnehmung der Geschäftsführungsagenden geeigneten natürlichen Person bildet den Vertragsinhalt zwischen beiden Gesellschaften und eben diese Leistung wird honoriert.

2. Das Arbeitskräfteüberlassungsgesetz (AÜG) als prägendes Leitmodell

Die Fragestellung nach den ertragsteuerrechtlich bedeutsamen Ebenen eines solchen Dreiecksverhältnisses darf daher von vornherein nicht in die Verkürzung münden, ob eine Körperschaft überhaupt imstande sein kann, die Geschäfte einer Kapitalgesellschaft zu führen und dafür als Zurechnungsträgerin des betreffenden

Entgelts in Betracht kommt. Es ist vielmehr von einer, in eine Organbestellung mündenden, Arbeitskräftegestellung auszugehen. Nicht die Organbestellung wird abgegolten, sondern die Arbeitnehmerüberlassung. Nun kann es keinem vernünftigen Zweifel unterliegen, dass eine Kapitalgesellschaft sowohl zur reglementierten (§ 94 Z 72 GewO) als auch zur sonstigen Arbeitskräfteüberlassung befugt und befähigt sein kann. Das Dreiecksverhältnis ist zunächst so wie auch sonst bei einer Arbeitskräfteüberlassung im Sinne des AÜG zu sehen. Die erstrangige, also der Überlassung vorgeordnete, Rechtsbeziehung ergibt sich zwischen dem Gesteller und der von ihm nur überlassenen, also nicht fremdangestellten, Arbeitskraft. Das Verhältnis zwischen dem Leiharbeitskräftenehmer und der an ihn verliehenen Arbeitskraft richtet sich zwar grundsätzlich nach dem AÜG, hat aber ungeachtet der damit verbundenen (erweiterten) Schutzwirkungen zugunsten des Arbeitnehmers keine unmittelbare, zumal vertragliche, Rechtsbeziehung zwischen dem Arbeitnehmer und dem Dritten als Entleiher zur Folge (vgl *Spielbüchler* in Floretta/Spielbüchler/Strasser, Arbeitsrecht I[4] (1998) 154). Dabei spielt es keine Rolle, ob der Arbeitnehmer zu besonders qualifizierten Diensten Verwendung findet, und es bleibt auch aus der Sicht des AÜG bedeutungslos, falls ein so genanntes "unechtes" Leiharbeitsverhältnis besteht. Davon spricht man dann, wenn von vornherein und ausschließlich die Verleihung beabsichtigt war und diese auch als Dauerzustand angelegt ist (vgl wiederum *Spielbüchler*, 154 f). Selbst konzerninterne Arbeitskräftegestellungen sind ebenso wie die nicht gewerbliche Arbeitskräfteüberlassung in wesentlichen Teilbereichen dem AÜG unterworfen (arg § 1 Abs 3 und 4 AÜG). Auch genügt die Arbeitnehmerähnlichkeit, um dieses Gesetz auf den Plan treten zu lassen (arg § 3 Abs 4 AÜG).

All dies belegt, dass sich gleichermaßen die Drittanstellung von Vorständen wie von Geschäftsführern keineswegs im rechtsfreien Raum bewegt. Umso weniger besteht daher ein Anlass, in einer vergleichsweise ebenso "freischwebenden" wirtschaftlichen Betrachtungsweise von vornherein einen Durchgriff zu unternehmen, indem die Drittanstellung als solche beiseite geschoben wird. Worauf sollte auch durchgegriffen werden? Das

Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer: Die Einkünftezurechnung bei Drittanstellung von Geschäftsführern (Vorständen) im Ertragsteuerrecht – ÖStZ 2009 Heft 6, 124

Rechtsverhältnis zwischen der verliehenen Arbeitskraft und der sie in einer Organfunktion beschäftigenden Kapitalgesellschaft wird vielmehr durch seine grundsätzliche Unentgeltlichkeit bestimmt. Wie oben bereits ausgeführt, wird seitens der Leiharbeitnehmerin weder die Organ**be**stellung noch die **An**stellung abgegolten. Das Entgelt wird vielmehr an den Arbeitgeber des Leiharbeitnehmers für dessen **Ge**stellung erbracht. Dieser wiederum leistet arbeitsvertragliche oder arbeitsvertragsähnliche Entgelte an die so zur Verfügung gestellte Arbeitskraft. Eine eindimensionale Auflösung dieses Dreiecksverhältnisses entgegen den sonstigen Gepflogenheiten zur Arbeitskräfteüberlassung würde nicht nur den betreffenden rechtlichen Rahmen grundlos verleugnen, sondern überdies einer wohlverstandenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise zuwider laufen. Wohlverstanden deshalb, weil die Rechtsordnung es (auch) diesfalls sein muss, die erst die zu beurteilenden wirtschaftlichen Positionen zuweist. So macht es gewiss einen Unterschied aus, wem gegenüber welcher Entgeltsanspruch besteht. So wie das Lohnsteuerrecht Leiharbeitsverhältnisse entsprechend dem Rechtsrahmen des AÜG anerkennt, ohne die jeweiligen Rechtspositionen vergleichsweise willkürlich zu verschieben (vgl grundlegend und mit Hinweisen auf die Rechtsprechung die LStR 2002 in ihrer Rz 923), muss dies auch im allgemeinen Ertragsteuerrecht gelten.

Dabei soll nicht übersehen werden, dass sich auf der Grundlage der Bestellung als Vorstand oder Geschäftsführer unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen dem Beschäftiger und der so beschäftigten Person ergeben. Ein (schuldhaftes) Versagen in der Organstellung würde damit auch dem (der) Gestellten zur Last fallen. Doch auch hier lässt sich die Parallele zu sonstigen Arbeitskräfteüberlassungen ziehen. Gelten doch das Dienstnehmerhaftpflichtgesetz und das Organhaftpflichtgesetz nicht nur zwischen dem Verleiher und der verliehenen Arbeitskraft, sondern auch und unvermittelt zwischen der Letzteren und dem Gestellungsnehmer (arg § 7 Abs 1 AÜG).

3. Die steuerrechtlichen Ableitungen

Am vorgenannten Dreiecksverhältnis kann es auch nichts ändern, wenn sich der zu Bestellende über eine von ihm beherrschte Kapitalgesellschaft gleichsam selbst verleiht. Auch bei Einpersonengesellschaften ist gemeiniglich das körperschaftsteuereigene Trennungsprinzip zu beachten und dies trotz der ausgeprägten wirtschaftlichen Unselbständigkeit der Gesellschaft (vgl *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG 1988 I § 1 Tz 124 ff). Es gilt hier die Umkehr des Wortes "Substance over Form" und dies ergibt sich aus der formalrechtlichen Anknüpfung des Körperschaftsteuerrechts an die Rechtstatsache des Vorliegens einer juristischen Person des privaten Rechts im Sinne von § 1 Abs 2 Z 1 KStG. Schon der seinerzeitige deutsche Reichsfinanzhof hat wie folgt geurteilt: "Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise derart, dass die Gesellschaft mit ihrem einzigen Gesellschafter identifiziert wird, ist unmöglich. Die ganze Körperschaftsteuer beruht auf der Anerkennung der besonderen Rechtsnatur der Gesellschaft, die völlig unabhängig neben dem Gesellschafter

steht" (RFH 8. 9. 1931, RStBl 1931, 741). Entscheidend wird sodann lediglich, zu wem die fragliche Rechtsbeziehung tatsächlich geknüpft wurde. Scheingeschäfte muss sich das Abgabenrecht ebenso wenig gefallen lassen, wie die sonstige Rechtsordnung auch (vgl § 23 Abs 1 BAO). Um dies zu beurteilen, kann und wird die Vorstellung von entsprechenden Leistungsstörungen hilfreich werden. An wen kann sich der Gestellungsnehmer für den Fall wenden, dass die entliehene Person ihren Organfunktionen nicht oder nicht ordnungsgemäß nachkommt? Sollte das 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 derart 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. Eine solche Sachlage kann sogar ein Doppelarbeitsverhältnis annehmen lassen. Werden etwa entscheidende Bedingungen und Umstände der Leistungserbringung unmittelbar zwischen der entliehenen Person und deren Beschäftigerin geregelt und gestaltet, sodass der Entleiherin nur mehr eine Zahlstellenfunktion zukommt, kann davon ausgegangen werden, dass keine bloße Gestellung mehr vorliegt. All dies ist aus dem Einzelfall heraus zu beurteilen und zu entscheiden, wobei Sachfragen auch in dieser Hinsicht nicht zu Rechtsfragen gemacht werden dürfen. Schwierigkeiten in der Aufklärung rechtfertigen nicht den Einsatz standardisierter Rechtsfolgen, es sei denn, der Rechtsgeber hätte sich selbst bestimmter Typisierungen bedient.

Zutreffend muss es im Übrigen sein, dass Leiharbeitsverhältnisse im eigentlichen Sinn dann nicht mehr vorliegen können, wenn die grundlegende Anstellbarkeit fehlt, weil dem Überlassenen in der ihn verleihenden Gesellschaft eine kapitalsmäßig beherrschende Stellung zukommt. Dies ändert aber nichts an der möglichen Dreiecksbeziehung. Noch immer kann es "seine" Gesellschaft sein, die in einer auch inhaltlichen Betrachtungsweise "ihren" Gesellschafter zur Verfügung stellt. Wie unmittelbar voranstehend gezeigt, entscheidet darüber das persönlich-tatsächliche Vertragsband. Das "Valutaverhältnis" wird hierin ausschlaggebend, nicht aber das dahinter stehende "Deckungsverhältnis". Unter Valutaverhältnis soll in Anlehnung an das Wertpapierrecht die tatsächliche (Gegen-)Leistungsbeziehung verstanden werden, wogegen das Deckungsverhältnis die der Überlassung zugrunde liegen müssende Position des "Verliehenen" zu seiner "Verleiherin" bezeichnet. Ob und wie sich die gestellte Arbeitskraft mit ihrer Verleiherin auseinandersetzt, ist eine nachgeordnete Frage gegenüber der nach dem Gestellungsverhältnis als solchem. Auch in "echten" Leiharbeitsverhältnissen wird zunächst darauf geachtet, ob tatsächlich dem Verleiher oder dem Entleiher die Stellung des Dienstgebers zukommt. Im letztgenannten Fall kann der Gesteller in Wahrheit nur mehr ein Vermittler sein. Angelpunkt für alle wirtschaftlich-inhaltlichen, gleichermaßen aber rechtsgeleitet sein müssenden, Feststellungen ist die Beziehung zwischen Überlasser und Beschäftiger. Hat diese gegenüber der Verbindung mit dem Beschäftigten keine erstrangige und bestimmende Bedeutung, so geht die Letztere vor. In der Einkünftezurechnung bedeutet das die Suche nach demjenigen, der die Leistung schuldet,

aber auch die Gegenleistung zu beanspruchen vermag. Ist das die gestellende Gesellschaft, weil sie - wenngleich vertragswidrig - die verliehene Person letztendlich zu bestimmen, sie etwa auch abzuziehen vermag, ohne dass dem Entleiher daraus ein Anspruch gegenüber dem Gestellten erwüchse, so handelt es sich um jenes Dreiecksverhältnis, das auch der eigentlichen Arbeitskräfteüberlassung zugrunde liegt. Eine von allem Anfang an herbeigeführte Deutlichkeit in der Vertragsanbahnung und Abwicklung wird - sonst unvermeidbaren - Fehleinschätzungen vorbeugen helfen.

Alle über die schlichte Bestellung als Vorstand oder Geschäftsführer hinausgehenden Abmachungen, vor allem betreffend deren Dauer, die Arbeitszeit, den Arbeitsort, Kostenersätze udgl, müssen zwischen dem Gesteller und dem Beschäftiger vereinbart worden sein und dürfen nicht den Gestellten selbst in seinem Verhältnis zu der von ihm geführten Gesellschaft binden und berechtigen. Ansonsten könnte nicht mehr von einer wahrhaften **Dritt**anstellung gesprochen werden.

4. Die Drittanstellung als mögliches Umgehungsgeschäft

Weiters muss noch auf einen etwaigen Rechtsmissbrauch durch die Drittanstellung von Vorständen und Geschäftsführern eingegangen werden. Dieser wird vor allem dann für möglich gehalten, wenn der Gestellte gegenüber der ihn ausleihenden Gesellschaft kraft seiner hierin ohnedies wirtschaftlich beherrschenden Lage auf ein (angemessenes) Entgelt verzichtet. Daraus könnte eine Umgehung der sonst anfallenden lohnabhängigen Abgaben folgen (so wiederum *Mayr*, RdW 2008/384, 420). In dieser Hinsicht ist jedoch daran zu erinnern, dass ein Verzicht auf Einnahmen für sich noch keinen Missbrauch darstellen kann. Etwas anderes mag dann gelten, wenn anstelle einer Honorierung laufende Gewinnausschüttungen treten. Doch muss es unbestritten sein und bleiben, dass die unentgeltliche Dienstleistung nicht grundsätzlich umgedeutet werden darf. Ein Leistungsaustausch zufolge eines Beschäftigungsverhältnisses ist auch wirtschaftlich etwas

Anderes als eine Gewinnausschüttung. Nur für den Fall, dass laufende Ausschüttungen entgeltsartig bemessen werden sollten, kann eine andere Beurteilung geboten sein. Auch dies ist aber letztendlich eine Sachverhaltsfrage, die nicht von vornherein in die Richtung eines Missbrauchs entschieden werden darf. Ähnlich verhält es sich mit einem vom Verwaltungsgerichtshof zu entscheiden gewesenen Fall: Hier hatte sich ein Gesellschafter-Geschäftsführer von einer anderen, von ihm noch stärker beherrschten, Kapitalgesellschaft an die zu leitende Körperschaft verleihen lassen, wobei er den Entfall der unmittelbaren Geschäftsführerbezüge durch regelmäßige Gewinnausschüttungen aus der ihn überlassenden Gesellschaft wettgemacht hatte. Die Gestellungsnehmerin war dabei zu exakt denselben Vergütungen verpflichtet, wie sie vordem an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer geflossen waren. Der Gerichtshof konnte daher zu dem Schluss kommen, dass eine Umgehung der entsprechenden lohnabhängigen Abgaben das einzige Ziel dieser Ausweichgestaltung gewesen sei (VwGH 25. 6. 2008, 2008/15/0014). Darüber hinaus wurde aber die rechtliche Wirksamkeit von Drittanstellungen auch für das Abgabenrecht bejaht.

Geht man dieser Entscheidung auf den Grund, so wären aus dem vorgelegenen Sachverhalt zweierlei - einander letztlich ausschließende - Folgerungen zu gewinnen gewesen: Die Zurverfügungstellung des Gesellschafter-Geschäftsführers durch die zweite Kapitalgesellschaft hielt einem Fremdvergleich schon deshalb nicht stand, weil jeder andere Arbeitskräfteverleiher sich nicht mit der Überrechnung der bisherigen Bezüge zufrieden gegeben, sondern (s)einen Gewinnaufschlag in Ansatz gebracht hätte. Dies ließe an eine verdeckte Gewinnausschüttung zugunsten des die Überlasserin völlig beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers denken. Diesen Schluss hat der Gerichtshof aber nicht gezogen, sondern hat die gewählte Gestaltung schlicht als (misslungene) Steuerumgehung bezeichnet. Dabei hat er aber offen gelassen, aus welchem Rechtstitel dies erfolgte. Denn neben dem Einsatz von § 22 BAO wäre auch an ein Scheingeschäft im Sinne von § 23 Abs 1 BAO zu denken gewesen. Das Scheingeschäft wie auch überhaupt Scheinhandlungen eignen sich ihrerseits ebenfalls zur Steuerumgehung (vgl nur *Tanzer* in Tanzer (Hrsg), Die BAO im 21. Jahrhundert, FS-Stoll (2005) 39). Ein Scheingeschäft wird vorliegendenfalls wohl in Betracht kommen: Eigentlich sollte "Alles beim Alten bleiben", nur ein lohnabhängige Abgaben "sparender" Umweg gefunden werden. So ist letztendlich wirklich zweifelhaft, ob ein ernsthaftes, das heißt rechtlich wie wirtschaftlich-tatsächlich belastbares, Valutaverhältnis zwischen der "Verleiherin" und der "Entleiherin" überhaupt gewollt war und damit zustande gekommen ist. Rechtlich wie wirtschaftlich insofern "belastbar", als allen Beteiligten klar sein musste, dass der bisherige Gesellschafter-Geschäftsführer seiner Gesellschaft nunmehr wahrhaft fremd wird und nur mehr die Verleiherin in der primären Pflicht steht, für eine geeignete Person zu sorgen und dafür auch und nur selbst entlohnt wird. Das schlichte Überbinden der bisherigen Bezüge auf die überlassende Gesellschaft lässt eher das Gegenteil annehmen, nämlich die Einschaltung der zweiten Gesellschaft als bloße "Zahlstelle". Damit wird aber - ungeachtet des nachfolgenden Deckungsverhältnisses zwischen dem "verliehenen" Gesellschafter-Geschäftsführer und seiner zweiten Gesellschaft, also der "Verleiherin" - schon kein taugliches, weil fremdübliches, Valutaverhältnis zwischen der verleihenden und der entleihenden Gesellschaft geschaffen. Die Annahmen des Gerichtshofes dürften daher im Ergebnis nicht zu kritisieren sein.

5. Die alleinige Bedeutsamkeit des (Gegen-)Leistungsverhältnisses

Alles was damit verallgemeinerbar aus diesem Urteil abgeleitet werden kann, ist die Bejahung der grundsätzlich auch steuerrechtlichen Zulässigkeit von Drittanstellungsverhältnissen, selbst wenn es unmittelbar nur durch natürliche Personen ausübbare Organfunktionen betrifft. Die Einkommensteuerrichtlinien sehen sich so in der Weite ihrer neu gefassten Rz 104 widerlegt. Bei näherer Betrachtung weist auch eine jüngst ergangene Berufungserledigung des UFS nicht in die Richtung einer absoluten steuerrechtlichen Unmöglichkeit der Drittanstellung von Organträgern, die diese Funktionen an sich höchstpersönlich auszuüben haben. Vielmehr ist aus dem zu beurteilen gewesenen Sachverhalt ersichtlich, dass gar kein Valutaverhältnis zwischen Verleiherin und Beschäftigerinnen gegeben war. Nur im Deckungsverhältnis gegenüber jener Gesellschaft, über die die fraglichen Bezüge abgerechnet wurden, war der Berufungswerber genötigt, all seine Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit zu bündeln. Deshalb blieb ihm nur der Weg einer entsprechenden Honorarumleitung. Dieser Umstand sagt aber überhaupt nichts darüber aus, dass nicht in Wahrheit der so nur scheinbar Überlassene der einzige Vertragspartner der Beschäfti-

gerinnen sein sollte. Der Abrechnungsmodus konnte den Partnerinnen damit im Wesentlichen gleichgültig sein. Die (Um-)Leitung eines Entgeltsflusses lässt eben noch keinerlei Rückschlüsse auf das dahinter stehende Vertragsverhältnis zu. Auf das Letztere muss es jedoch entscheidend ankommen, will man die Arbeitskräfteüberlassung von einer direkten Beschäftigung trennen. Gleichviel, wie das nachgelagerte Deckungsverhältnis beschaffen ist, wird eine Überlassung im Rechtssinn jedenfalls dann anzunehmen sein, wenn die Gestellung als solche derart vertragsgegenständlich ist, dass der Gestellte für den Beschäftiger in den Hintergrund rückt, indem erstrangig der Gesteller für ihn fassbar ist. Es muss den Rechtspflichten und Haftungsbeziehungen in diesem Valutaverhältnis nachgegangen werden, nicht darf aber ein solches bloß

aufgrund eines Zahlungsflusses rechtens behauptet werden. Deswegen dürfte auch die bezogene Entscheidung des UFS zutreffen, der gegebenenfalls von einer nachrangigen Verfügung über Einnahmen zugunsten derjenigen Gesellschaft ausging, die diese fakturiert und erhalten hatte (UFS Linz 16. 12. 2008, GZ RV/0237-L/04).

Es wäre überhaupt vorschnell und damit verfehlt, wollte man insgesamt höchstpersönliche Leistungen nicht über eine Körperschaft leitbar 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. Das zeigt sich auch an dem Beispiel des "Künstlerdurchgriffs" im Außensteuerrecht. § 99 Abs 1 Z 1 EStG schließt mit dem Satzteil "wobei es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden." Diese Aussage kann nur dahin gehend verstanden werden, dass trotz vertraglicher Beziehungen mit einem Gesteller, der die betreffenden Leistungen durch Dritte erbringen lässt, ein Durchgriff auf die unmittelbar tätig werdenden Personen zu erfolgen hat. Dieser Künstlerdurchgriff wurde und wird auch nach dem vergleichbaren § 49 Abs 1 Nr 2 lit d dEStG in herrschender Lehre als konstitutiv bezeichnet (vgl *Maßbaum* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG § 49 Anm 503 auf E 20; *Kessler*, BB 1986, 1890, 1895 sowie *Wassermeyer* in DStJG 8 (1985) 61). Besonders deutlich wird *W. Loukota*, indem er ausführt: "Diesem Durchgriff kommt im Bereich der Künstler- und Sportlerbesteuerung eine wichtige Rolle zu. Inländische Veranstalter schließen ihre Verträge oft nicht direkt mit den ausländischen Künstlern ab, sondern mit ausländischen Unternehmen (zB mit ausländischen Konzertagenturen), die sodann ihrerseits den Künstler unter Vertrag nehmen und ihn verpflichten, bei einer inländischen Veranstaltung aufzutreten" (*W. Loukota*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht (2006) 130 f). Damit ist klar gestellt, dass der ausländische Künstler selbst in keinerlei Vertragsbeziehung zu seinem inländischen Beschäftiger steht, sondern das Valutaverhältnis nur zwischen dem ebenfalls ausländischen Gesteller und dem inländischen Veranstalter zustande kommt. Ob die Vorschrift nun konstitutive oder deklaratorische Bedeutung hat (vgl *Mayr*, RdW 2008/384, 420, 423), ist insofern belanglos, als sie sowohl Fälle einer "unechten" Personalgestellung, bei der in Wahrheit der Gestellte selbst Vertragspartner des Beschäftigers ist und bleibt, als auch eben "lupenreine" Überlassungsverträge erfasst. § 99 Abs 1 Z 1 öEStG und gleichermaßen § 49 Abs 1 Nr 2 lit d dEStG iVm der Abzugssteuer gemäß § 50a Abs 4 Nr 1 dEStG "zielen darauf ab, dass Einkünfte einer anderen Person zunächst als Betriebseinnahme zuzurechnen sind. Insofern unterscheidet sich diese zwischengeschaltete Person zu bloßen Vermittlern und auch zu Missbrauchsfällen" (so *Toifl* in Gassner ua (Hrsg), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 211, 215).

6. Schlussfolgerungen

Die echte Personalgestellung, bei der einzig und allein das unmittelbare Vertragsband zwischen Überlasser und Beschäftiger besteht, wird daher von der Steuerrechtsordnung durchaus anerkannt, beizeiten mit besonderen Rechtsfolgen versehen und sogar ausdrücklich angesprochen, wie dies im letzten Satzteil der Ziffer 5 von § 99 Abs 1 (ö)EStG der Fall ist. Ungeachtet einer nur höchstpersönlich vorstellbaren Leistungserbringung war es dem Gesetzgeber ein Anliegen, die Vergesellschaftung von Angehörigen der freien Berufe im weiteren Sinne, also auch von Künstlern und Schriftstellern, durch die Einführung der seinerzeitigen Eingetragenen Erwerbsgesellschaften fördernd zu ermöglichen (vgl *Krejci*, EGG (1991) § 1 Rz 93 auf S 103). Wenn nun sogar nicht vollständig ausgebildete Rechtsträger die diesbezüglichen Leistungen erbringen können sollen, so muss dies umso mehr für Kapitalgesellschaften als vollkommene Rechtspersönlichkeiten gelten. Richtig ist: Eine Körperschaft kann selbst gar nichts bewirken; sie kann nur durch ihre Organe oder sonst Beauftragte handeln. Die Frage nach der Höchstpersönlichkeit einer Leistung führt daher schon an der Wurzel nicht weiter, weil sich eine Körperschaft als ein vom Menschen verschiedenes Gebilde stets natürlicher Personen bedienen muss, um am Rechts- und Wirtschaftsleben teilzunehmen. Eine Steigerungsstufe von "persönlich" in dem Sinn, dass (nur) "höchstpersönliche" Leistungen seitens einer Körperschaft (Kapitalgesellschaft) nicht erbringbar wären, kann es so nicht geben. Vom Ausmalen eines Zimmers durch eine Maler- und Anstreicher GmbH bis hin zu künstlerischen Darbietungen findet sich alles, was in Wahrheit seitens einer nur in der Rechtsordnung existenten Person nicht ausführbar ist. Daher muss die Betrachtung ausschließlich daran ausgerichtet sein, wer rechtlich und wirtschaftlich in der Pflicht steht, die betreffende Tätigkeit erbringen **zu lassen** und dafür berechtigt ist, ein Entgelt zu beanspruchen. Ist dies eine Körperschaft, so hat es damit sein Bewenden. Sodann ist sie es, der die Marktmacht zukommt, "Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern" (so die althergebrachte Umschreibung *Ruppe´s* zur Einkünftezurechnung in DStJG 1 (1978) 7). In Konzernen ist die Vorstandsgestellung via Arbeitskräfteüberlassung ein derart geläufiges Phänomen, dass es keines weiteren Beweises mehr bedarf: auch solch "höchstpersönliche" Tätigkeiten können ohne gegenleistungswirksames Rechtsband zwischen Beschäftiger und Beschäftigtem ausgeübt werden. Im bloßen Festmachen an der "Höchstpersönlichkeit" kann im Einzelfall der Umstand übersehen werden, dass in der Einkünftezurechnung nicht die Funktion schlechthin entscheidend wird, als vielmehr ihre Abgeltung; ansonsten gäbe es keine Einkünfte. Im Übrigen ist auch die (Dritt-)Anstellung von Künstlern und Schriftstellern nicht nur (rechts-) möglich, sondern durchaus praktisch: Zu denken ist etwa an Schauspieler, Dramaturgen oder auch

Drehbuchautoren, die von ihren Arbeitgebern zeitweilig anderen Unternehmungen zur spezifischen Dienstleistung zur Verfügung gestellt werden.

Richtig ist nur, dass gerade bei "persönlichkeitszentrierten" Leistungen der Hintergrund besonders aufhellungsbedürftig erscheint, ob nicht einem zwischengeschalteten Dritten eine

Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer: Die Einkünftezurechnung bei Drittanstellung von Geschäftsführern (Vorständen) im Ertragsteuerrecht -- ÖStZ 2009 Heft 6, 127

bloße Verrechnungs- und Zahlstellenfunktion zukommt. Dies wäre nämlich für eine Zurechnung von Einkünften entschieden zu wenig. Eine regelrechte Gestellung hat vielmehr zur Voraussetzung, dass ein rechtlich wie wirtschaftlich wirksames Valutaverhältnis zwischen Ver- und Entleiher entsteht. Dieses muss die Rechte und Pflichten in der Erbringung der betreffenden Dienstleistung so regeln, dass nicht der Beschäftigte, sondern der Überlasser unmittelbar berechtigt und verpflichtet erscheint. Ist dies der Fall, so hat der Letztere auch die entsprechenden Einkünfte zu verantworten. Auf die "Höchstpersönlichkeit" der so gar nicht honorierten Leistung kommt es dann nicht an. Die Gestellung prägt das Bild und die Frage nach dem nachgeordneten Deckungsverhältnis zwischen dem Verleiher und "seiner" Arbeitskraft ist gesondert zu beurteilen. Im Zusammenhang mit Leiharbeitsverhältnissen führt es auch nicht weiter, wenn dem Merkmal der Eingliederung besonderes Augenmerk geschenkt wird (so seit dem Erkenntnis eines verstärkten Senats des VwGH 10. 11. 2004, 2003/13/0018 zu den Lohnnebenabgaben). Diese Eingliederung vollzieht sich vielmehr und von vornherein nur auf der Ebene des Beschäftigers. Das Valutaverhältnis als erstrangiges Zahlungsverhältnis ist auf seine Ursachen und mit Hinblick auf die wahren Partner zu untersuchen. Das Steuerrecht folgt damit keineswegs "sklavisch" irgendwelchen Leitvorstellungen des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes, sondern hinterfragt die tatsächlichen wirtschaftlichen und rechtlichen Gegebenheiten. Dies fügt sich insgesamt zu einer Einkünftezurechnung außerhalb einer formalrechtlichen, aber innerhalb einer jedenfalls sonst rechtsgeleitet sein müssenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Die Drittanstellung von Geschäftsführern (Vorständen) ist auch in der Einkünftezurechnung zu beachten, sofern sie ernsthaft gemeint ist und dementsprechend durchgeführt wird. Rechtliches Leitbild kann dabei das Arbeitskräfteüberlassungsgesetz sein.

Österreichische Steuerzeitung

ÖStZ 2009/229

ÖStZ 2009, 120
Heft 6 v. 16.03.2009
Steuerrecht aktuell

Zur gesellschaftsrechtlichen Zulässigkeit der Drittanstellung von Geschäftsführern (Vorstandsmitgliedern)

RA Hon.-Prof. Dr. Wolf-Dieter Arnold
Wien

In seinem Beitrag "Drittanstellung von Vorständen zulässig?",[1] kommt *G. Mayr* in Bezug auf Vorstandsmitglieder einer AG und Geschäftsführer einer GmbH zum Ergebnis,[2] dass eine Drittanstellung "gesellschaftsrechtlich bedenklich [erscheine], weil die Anstellung ... nicht gesondert von der Bestellung gesehen werden kann". Da die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit der Drittanstellung auch eine wesentliche Vorfrage für die abgabenrechtliche Beurteilung der Drittanstellung darstellt,[3] soll diese gesellschaftsrechtliche Vorfrage hier - schwerpunktmäßig an Hand des Rechts der GmbH - unter Miteinbeziehung arbeits- und sozialversicherungsrechtlicher Entscheidungen - näher beleuchtet werden.

1. Ein kurzer Blick in die einschlägige österreichische und deutsche Literatur ergibt ohne Anspruch auf Vollständigkeit nachstehendes Bild:

a) *Koppensteiner/Rüffler* [4] lehren "Zulässig ist auch, dass der Geschäftsführer nicht von der Gesellschaft, sondern von einem Dritten angestellt wird". Auch *Völkl* in Straube (Kommentar zum GmbHG) sieht die Drittanstellung eines GmbH-Geschäftsführers als zulässig an.[5]

b) *Resch* geht in seinem Beitrag "Drittanstellung von Organpersonen und Arbeitsrecht"[6] davon aus, dass *Kastner/Doralt/Nowotny* [7] für den GmbH-Geschäftsführer ein Anstellungsverhältnis bei einem Dritten (zB bei einer Konzerngesellschaft) "für ohne weiteres möglich" halten, was der hA entspreche. Gleiches gilt nun für *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht 4/152.

c) *Schneider*, "Der Anstellungsvertrag des Geschäftsführers einer GmbH im Konzern",[8] widmet der Drittanstellung - keineswegs beschränkt auf die Rechtsverhältnisse im Konzern - einen eigenen Unterabschnitt[9] und führt dazu aus, dass die Begründung eines Anstellungsvertrages nicht mit der Gesellschaft, bei der der Geschäftsführer bestellt wird, sondern mit einem Dritten nach herrschender Ansicht zulässig ist. Er beruft sich hiebei vor allem auf eine eingehende Untersuchung von *Fleck* [10].

In allen angeführten Beiträgen findet sich jeweils eine große Zahl von Belegstellen,[11] von denen nur die zum IESG ergangene Entscheidung des OGH 11. 9. 1991, 9 ObS 16/91,[12] und die sozialversicherungsrechtliche Entscheidung des VwGH 17. 1. 1995, 93/08/0182 ua,[13] sowie mehrere Entscheidungen des BGH[14] hervorgehoben seien.

Die gesetzliche Regelung der Arbeitskräfteüberlassung im AÜG betrifft naturgemäß auch den Teilbereich der Drittanstellung von GmbH-Geschäftsführern[15] - und sei es auch nur durch die Anordnung einer Ausnahme von den Abschnitten II. bis IV. des Gesetzes im Bereich der Überlassung von Arbeitskräften zwischen Konzernunternehmen. "Organmitglieder als überlassene Arbeitskräfte" werden von *Mazal* [16] eingehend (aus vorwiegend arbeitsrechtlicher Sicht) untersucht. Für *Mazal* "zeigt sich, dass kein grundsätzlicher Einwand dagegen besteht, dass der Anstellungsvertrag eines Organmitgliedes als Arbeitsverhältnis zu einer anderen

Unternehmung geregelt ist".[17]

2. Was sind nun die Argumente, dass *Mayr* die "gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit einer Drittanstellung" in einer Textstelle[18] zwar einräumen muss, sie aber einschränkt und nur als "grundsätzlich" und "unter bestimmten Voraussetzungen" als zulässig,[19] im Ergebnis dann aber als "gesellschaftsrechtlich bedenklich" einstuft?

Vorweg sei dazu festgehalten, dass bei näherer Betrachtung keines seiner Gegenargumente für den gesellschaftsrechtlichen Bereich überzeugen kann.

a) *Mayr* führt ins Treffen,[20] dass nach § 15 Abs 1 (Satz 1) GmbHG zu Geschäftsführern einer GmbH nur physische, handlungsfähige Personen bestellt werden können und dass nach § 75 Abs 2 AktG eine juristische Person oder eine Personengesellschaft nicht zum Vorstandsmitglied bestellt werden kann. Warum "diese beiden Bestimmungen auf den ersten Blick gegen jede Drittanstellung"[21] eines Vorstandsmitgliedes oder eines GmbH-Geschäftsführer sprechen, ist nicht einmal vom Ansatz her nachvollziehbar. Drittanstellung hat absolut nichts mit einer - natürlich falschen - Ansicht zu tun, die Organstellung ginge an denjenigen über, der den Geschäftsführer "anstellt". Die in der Lehre und Rechtsprechung immer wieder behandelten - und auch von *Mayr* erwähnten - Fälle, dass im Konzern der GmbH-Geschäftsführer nicht bei dieser GmbH, sondern bei der Muttergesellschaft angestellt oder bei der GmbH & Co

KG der GmbH-Geschäftsführer nicht bei dieser, sondern bei der KG[22] angestellt ist, geben schon in der Praxis einen eindeutigen gegenteiligen Befund ab.

Warum soll zB bei einer gemeinnützigen GmbH ein Sponsor, wenn er erkennt, dass die bisher ehrenamtlich[23] tätigen beiden Geschäftsführer ihrer Aufgabe nicht gewachsen sind, nicht zum Ergebnis kommen, dass man einen "Profi" suchen soll, dessen Honorierung er übernimmt.

b) Wenn *Mayr* einer Drittanstellung "mittels einer GmbH" besondere Skepsis entgegenbringt,[24] so ist gesellschaftsrechtlich und - nicht zuletzt auch aus Überlegungen zum Gleichheitssatz - auch sonst rechtlich nichts dagegen einzuwenden, dass der Drittansteller (die Konzerngesellschaft bzw der im vorstehenden Beispiel erwähnte Sponsor) eine GmbH ist. Wenn die Drittanstellung, also die Anstellung bei einem Dritten zulässig ist, dann kann es grundsätzlich hinsichtlich der Auswahl dieses Dritten keine diese Zulässigkeit wieder in Frage stellenden generellen negativen Vorgaben geben.

c) *Mayr* geht zwar von einer "Unterscheidung zwischen Bestellung und Anstellung von Vorstandsmitgliedern/Geschäftsführern", also von der Unterscheidung zwischen organschaftlicher Bestellung und der Regelung der schuldrechtlichen Beziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren geschäftsführenden Organen aus, spricht aber mehrfach davon, dass letztere nur "Ausfluss" der ersteren sei, nur die Vergütung regle und der Vergütungsanspruch wiederum nur gegenüber der Gesellschaft bestehe.

Diese Beurteilung übersieht - als vermeintliches Argument gegen die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit einer Drittanstellung (wofür aber ohnedies der Nachweis fehlt) - zum einen, dass das geschäftsführende Organ der GmbH auch unentgeltlich tätig sein kann[25] und dass zivilrechtlich kein Einwand dagegen besteht, dass der nicht unentgeltlich tätige Geschäftsführer von einem Dritten entlohnt wird bzw dass seine Entlohnung durch einen Dritten für eine andere Tätigkeit (zB als Angestellter in der Rechtsabteilung eines Kreditinstituts) auch - mit "Funktionszuschlag" oder ohne "Funktionszuschläge" - die Tätigkeit als Geschäftsführer von Tochtergesellschaften des Kreditinstitutes mit abgilt. Hier sind alle Mischformen denkbar und zulässig. Der Wortlaut des § 16 Abs 1 GmbHG ("Die Bestellung zum Geschäftsführer kann unbeschadet der Entschädigungsansprüche aus bestehenden Verträgen durch Beschluss der Gesellschafter jederzeit widerrufen werden") fordert weder zwingend die Existenz eines solchen Vertrages zwischen der GmbH und ihrem Geschäftsführer noch verbietet er, dass ihn der Geschäftsführer mit jemandem anderen als mit der GmbH, deren Organ er ist, abschließt.

Zwar besteht auch der Vergütungsanspruch eines Notgeschäftsführers nach § 15a GmbHG grundsätzlich nur gegen die Gesellschaft (und nicht zB auch gegen den Antragsteller,[26] über dessen Antrag der Notgeschäftsführer bestellt wurde), es ist aber zB auch ein - selbst konkludenter - Vertrag zwischen dem Antragsteller und/oder den Gesellschaftern einerseits und

dem Notgeschäftsführer anderseits zulässig.[27] Warum soll der Antragsteller nicht "freiwillig" die Entlohnung des Notgeschäftsführers übernehmen oder zu dieser finanziell im Rahmen einer rechtsgeschäftlichen Regelung beitragen können? Methodisch ist dazu festzuhalten, dass der OGH in SZ 73/51 iZm einer mit dem Notgeschäftsführer von dritter Seite getroffenen "ausdrücklichen oder stillschweigenden" Entlohnungs-Vereinbarung von einer solchen "etwa im Sinne eines Schuldbeitrittes" (§ 1406 ABGB) spricht.

3. Niemand wird die Augen davor verschließen, dass eine Drittanstellung im "Tagesgeschäft" auch Probleme mit sich bringen kann. Diese sind aber im Rahmen der Rechtsordnung zu lösen und sprechen keineswegs gegen die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit einer Drittanstellung.

Die Befürchtung "wes' Brot ich ess', des Lied ich sing'", berechtigt nicht, von einer Unzulässigkeit der Drittanstellung auszugehen. Mit diesem Argument würde man zB auch die gesamte Institution der Arbeitskräfteüberlassung in Frage stellen. Das Vorstandsmitglied/der GmbH-Geschäftsführer hat seine gesetzlichen Verpflichtungen zu erfüllen und es wäre auch abwegig anzunehmen, er würde im Fall einer Drittanstellung gesetzlicher Haftungsvorschriften, im Speziellen Haftungsbestimmungen, sie sich aus seiner (wenngleich drittangestellten) Organfunktion ergeben, entbunden. Die Weisungsunabhängigkeit eines Vorstandsmitgliedes der AG und die Weisungsgebundenheit eines GmbH-Geschäftsführers an die Generalversammlung (§ 20 Abs 1 GmbHG) wie auch sonst die zwingenden gesellschaftsrechtlichen Regelungen[28] gehen vor, die gesetzlichen Haftungsregelungen im Rahmen der GmbH werden durch eine Drittanstellung nicht beeinträchtigt.

Enthält der Anstellungsvertrag des Geschäftsführers mit der GmbH, deren Organ er ist, Weisungsbeschränkungen, so wirken diese nach einhelliger Ansicht[29] nur schuldrechtlich und nicht auch gesellschaftsrechtlich. Trotz Weisungsbeschränkung im Anstellungsvertrag erteilte Weisungen der Generalversammlung sind vom Geschäftsführer zu beachten und berechtigen den Geschäftsführer lediglich (abhängig von Schwere und Häufigkeit der Vertragsverletzung[30]), die entsprechenden Konsequenzen bis zur sofortigen Amtsniederlegungen zu ziehen. Natürlich ist die Situation bei einer Drittanstellung anders gewichtet, die Ausgangsbasis bleibt jedoch für den Geschäftsführer gleich, sodass darin gegründete potenzielle

Konfliktsituationen nicht gegen die Zulässigkeit einer Drittanstellung sprechen.

Ob nun die Drittanstellung der Zustimmung der betroffenen GmbH bedarf oder nicht - eine an sich strittige Rechtsfrage[31] - hat mit der grundsätzlichen Zulässigkeit einer Drittanstellung nichts zu tun.

4. Drittanstellung kann - muss aber nicht - mit Mehrfachanstellung, also mit der Übernahme mehrerer Geschäftsführerfunktionen durch eine (natürliche) Person verbunden sein. An sich besteht für GmbH-Geschäftsführer ein Wettbewerbsverbot nach Maßgabe des § 24 GmbHG, also lediglich "ohne Einwilligung der Gesellschaft" und somit - positiv formuliert - die Möglichkeit einer "Einwilligung der Gesellschaft", die das gesetzliche Wettbewerbsverbot aufhebt. Der (steuerrechtliche) Grundsatz, wonach der Umstand, dass ein GmbH-Geschäftsführer ab einem bestimmten Stichtag zusätzlich noch für weitere Unternehmen arbeitet, bei der Bestimmung des angemessenen Gehalts gegenüber der GmbH in der Regel mindernd zu berücksichtigen[32] ist, liegt außerhalb des hier zu behandelnden Themas (und gilt naturgemäß nur, wenn eine Anstellung und Entlohnung bei jeder einzelnen GmbH erfolgt, nicht also im Fall der Drittanstellung, deren Wesen es ja entspricht, dass die Entlohnung des GmbH-Geschäftsführers durch einen Dritten und sei es auch durch eine dritte GmbH [auch] dessen Geschäftsführertätigkeit bei einer anderen GmbH abdeckt). Erst wenn der Geschäftsführer der GmbH seine gesellschaftsrechtlich (als Gesellschafter) geschuldete Arbeitskraft entzieht, könnten sich gesellschaftsrechtliche (und abgabenrechtliche) Fragen ergeben.

5. Erinnert sei an die durch die VfGH-Judikatur[33] geschaffene Situation bei der GIS Gebührensicherungs Service GmbH bzw bei der GIS Gebühren Info Service GmbH. Der Geschäftsführer dieser GmbH unterliegt nicht nur den Weisungen der Generalversammlung (§ 20 Abs 1 GmbHG), sondern auch der dem Verwaltungsrecht immanenten Aufsicht des zuständigen Ministers (im Rahmen des RundfunkgebührenG[34]) und darüber hinaus auch der entsprechenden Aufsicht der jeweiligen Landesregierungen (soweit es um die Einhebung von Landesabgaben geht[35]). Wenn der Gesetzgeber für eine konkrete GmbH eine derart konfliktträchtige Situation schafft - und das VfGH-Erk Slg 17.469/2005 sich darauf beschränkt,[36] eine Unzuständigkeit dieser GmbH als Verletzung des Rechts auf ein Verfahren vor dem gesetzlichen Richter (Art 83 Abs 2 B-VG) zu rügen - so sollte erwiesen sein, dass allfällige Weisungskonflikte kein Argument gegen die Zulässigkeit einer Drittanstellung eines GmbH-Geschäftsführers sein können.

6. Natürlich kann ein bestimmtes Materiengesetz für seinen Anwendungsbereich eine Drittanstellung des GmbH-Geschäftsführers auch ausschließen. Dieser Ausschluss kann sowohl das Ergebnis einer Gesetzesauslegung sein als auch expressis verbis erfolgen. Die "hauptberuflich tätige Person als abfallrechtlicher Geschäftsführer" (§ 26 Abs 1 AWG 2002) - der nicht zwingend ein handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH sein muss - wird mE auch drittangestellt sein können, da er "nur" die Voraussetzungen nach § 9 VStG erfüllen und in der Lage sein muss, sich im Betrieb entsprechend zu betätigen. Anders lese ich § 3 Abs 1 VerwGesG 2006, der in seinem Satz 2 bestimmt, dass "die Verwertungsgesellschaft eine hauptberufliche und fachlich qualifizierte Geschäftsführung haben [muss]; die Voraussetzung ist jedenfalls erfüllt, wenn ein mit Geschäftsführungsaufgaben betrauter Mitarbeiter der Verwertungsgesellschaft fachlich qualifiziert und hauptberuflich für die Verwertungsgesellschaft tätig ist". Damit wird mE für den Regelfall - wenn die Voraussetzungen nicht auf anderem Weg, sondern "jedenfalls" erfüllt sein sollen - hier in diesem speziellen Bereich Drittanstellung ausgeschlossen.

7. Zusammenfassend ist sohin als Ergebnis dieser Kurzuntersuchung festzuhalten, dass Drittanstellung von GmbH-Geschäftsführern gesellschaftsrechtlich grundsätzlich unbedenklich ist. Sie ist zivilrechtlich zulässig und wurde in der Vergangenheit schon wiederholt auch unter dem Blickwinkel des Arbeits- und der Sozialversicherungsrechts untersucht. Neue Aspekte, die dieses Ergebnis in Frage stellen könnten, sind nicht zu erkennen.

Absolut nichts mit der von *Mayr* thematisierten und hier näher behandelten Frage der Drittanstellung zu tun haben Fragen, die in der Rechtstatsache wurzeln, dass ein - bleiben wir bei der Wortwahl bei "einem Dritten" - Angestellter zulässigerweise auch eine Organfunktion (im Geschäftsführungs- oder im Aufsichtsbereich) bei einer Kapitalgesellschaft ausübt und hiefür von dieser für seine diesbezügliche Tätigkeit honoriert wird. Gleiches gilt für einen Sachverhalt, dass das Organ einer anderen Gesellschaft (zB einer Wirtschaftstreuhandgesellschaft) gesellschaftsvertraglich verpflichtet ist, seine ganze Arbeitskraft dieser Gesellschaft zur Verfügung zu stellen und im Rahmen gestatteter Nebentätigkeiten erzielte Erträgnisse dieser Gesellschaft abzuführen.[37]

Die Anstellung eines Geschäftsführers einer GmbH (eines Vorstandsmitglieds einer AG) bei einem Dritten und bei der Gesellschaft, deren Organ er ist, ist gesellschaftsrechtlich grundsätzlich zulässig.

1 RdW 2008/384, 420.

2 Seite 423.

3 § 23 Abs 2 BAO soll hier außer Betracht bleiben.

4 GmbHG[3], § 15 Rn 20 (*Mayr* zitiert nur "Rz" 18 und 22). Ebenso *Reich-Rohrwig*, GmbHR I[2], Rz 2/80.

5 § 15 Rz 58 bis 60.

6 GesRZ 2005, 76.

7 Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts[5] (1990), 372.

8 GmbHR 1993, 10.

9 Seiten 13 ff.

10 ZHR 149 (1985, 387).

11 *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG[3], § 15 Rn 20; *Resch*, Fn 3 bis 12, *Schneider*, Fn 23.

12 DRdA 1992/23 = SZ 64/124 = WBl 1992, 125.

13 JBl 1995, 741.

14 26. 10. 1964, GmbHR 1965, 1994 = WM 1964, 1320; 25. 6. 1979, GmbHR 1980, 27 = BGHZ 75, 209 (210); 9. 6. 1980, WM 1980, 1190.

15 Weiterführend siehe *Völkl* in Straube, GmbHG, § 15 Rz 60.

16 Ecolex 2001, 763.

17 Ecolex 2001, 764 li Sp.

18 Seite 421 li Sp.

19 Seite 421 li Sp, Seite 422 li Sp.

20 Seite 420.

21 Seite 421.

22 OGH 30. 7. 1996, 7 Ob 590/95, SZ 69/173 (dazu *Resch*, GesRZ 2005, 76, Fn 13).

23 Es ist keineswegs gesagt, dass - etwa wegen § 1152 ABGB - jede Organfunktion honoriert werden muss.

24 Seite 421 li Sp.

25 Siehe auch die Aussagen in der Entscheidung des OGH im Rahmen der Sozialgerichtsbarkeit 16. 10. 2001, 10 ObS 156/00i, SZ 74/9 und die sozialversicherungsrechtlichen Aussagen in den VwGH-Erk 94/09/0137, 96/08/0171 und 96/08/0222. Siehe auch die Anfragebeantwortung des Bundeskanzlers vom 25. 9. 2002 im Bundesrat, 1843 AB-BR, "der Geschäftsführer übt seine Funktion unentgeltlich aus".

26 *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG[3], § 15a Rn 12 unter Hinweis auf OGH 21. 3. 2000, 10 Ob 214/99i, SZ 73/51; 12. 11. 1997, 4 Ob 342/97s, GesRZ 1998, 98.

27 Die daraus resultierenden Ansprüche sind dann gegen Gesellschafter (Dritte) im ordentlichen Rechtsweg (nicht im Außerstreitverfahren vor dem Firmenbuchgericht) geltend zu machen (OGH 9. 2. 1999, GesRZ 1999, 121; 21. 1. 2000, SZ 73/51).

28 *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht 4/152.

29 Vgl anstelle aller *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG[3], § 15 Rn 19; § 20 Rn 10.

30 Dazu siehe zB *Schima*, GesRZ 1999, 301 f.

31 *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht 4/152, Fn 44 mwN (für beide Rechtsmeinungen).

32 ZB BFH 27. 2. 2003, I R 46/01, BStBl II S 132.

33 15. 12. 2004, G 57/04, Slg 17.421 (3. 3. 2005, B 527/03, Slg 17.469).

34 Siehe § 5 Abs 6.

35 Dies ist zur Zeit in allen Bundesländern mit Ausnahme von OÖ und Vorarlberg der Fall (siehe zB § 8 Abs 1a Wr KulturförderungsbeitragsG 2000).

36 Lediglich finanzverfassungsrechtliche Fragen werden vom VfGH in diesem Erk (als nicht mehr entscheidungswesentlich) zurückgestellt.

37 Demzufolge war hier auch nicht die Frage zu behandeln, ob diesfalls die Honorierung der Organfunktion jedenfalls dem Organ zusteht oder ob eine anderweitige Vereinbarung möglich und wem das Einkommen - vertragskonform oder vertragskorrigierend - ertragsteuerrechtlich zuzurechnen ist.

7318

Keine Erwerbstätigkeit liegt jedenfalls vor

- bei Einkünften aus Pensionen (Pensionsbezüge gemäß §§ 22 Z 2 und 25 EStG 1988, Betriebspensionen) oder aus einer bloßen Vermögensverwaltung (zB Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, aus Kapitalvermögen),
- wenn ausdrücklich und unwiderruflich auf eine Entlohnung verzichtet wird. Dies kann zB bei einem Geschäftsführer einer GmbH der Fall sein, selbst wenn der gesetzliche Vertreter auch Gesellschafterfunktion besitzt und aus dieser gesellschaftsrechtlichen Funktion eine Gewinnausschüttung beziehen kann. Auch die Vereinbarung der Abgeltung tatsächlicher Aufwendungen für die Tätigkeit begründet noch keine Erwerbseinkünfte.