

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Silvia Gebhart in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Vanas & Partner Steuerberatungsgesellschaft mbH, Teinfaltstraße 9 Tür T 7, 1010 Wien, diese vertreten durch Prokuristin Dr Nicole Gregorits, über die als Bescheidbeschwerde zu erledigende Berufung vom 12. Mai 2010 gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs- und Abgabewesen, Dezernat Abgaben und Recht, Referat Landes- und Gemeindeabgaben vom 14. April 2010, betreffend Festsetzung der Kommunalsteuer für die Jahre 2005 bis 2007, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Berufungswerber bzw Beschwerdeführer ist der Masseverwalter im Vermögen der ****AG (im Folgenden aufgrund des Rechtsstreits in einem Zeitraum vor Konkurseröffnung: die Bf).

Als Folge einer bei der Bf durchgeführten Prüfung der lohnabhängigen Abgaben über die Jahre 2005 bis 2007 wurden die Drittanstellung des Vorstandsmitgliedes ***V*** (im Folgenden kurz: V) als Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts angesehen und die entsprechenden Abgaben festgesetzt. Mit unangefochten gebliebenem Erkenntnis des BFG 02.10.2015, RV/7101717/2010 (im Folgenden: Vorerkenntnis), wurde die Berufung gegen die Bescheide, betreffend Haftung zur Lohnsteuer (L), Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag (DZ), jeweils für die Jahre 2005 bis 2007, als unbegründet abgewiesen. Während der Dauer jenes Rechtsmittelverfahrens war die

Entscheidung über die Berufung gegen den vorliegend angefochtenen Bescheid betreffend Kommunalsteuer für denselben Zeitraum förmlich ausgesetzt.

Zu den beiden Vornamen des V wird eingangs darauf hingewiesen, dass V im Rechtsverkehr sowohl beide Vornamen (wie im Vorstandsdiensvertrag) und wahlweise den einen sowie den anderen Vornamen verwendet (2. Vorname im österr Firmenbuch, 1. Vorname im EU-Ausland).

Mit form- und fristgerecht erhobener **Berufung** wurde der Bescheid zur Gänze infolge materieller Rechtswidrigkeit angefochten sowie dessen Abänderung dahingehend beantragt, dass die Vorstandsvergütungen für V aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden seien und die Kommunalsteuer entsprechend vermindert festgesetzt werde. Die Berufung war von einem anderen gewillkürten Vertreter verfasst worden.

Mit Schriftsatz vom 16. Februar 2016 informierte die belBeh den Masseverwalter über das bei ihr anhängige Rechtsmittelverfahren der Bf und fragte gleichzeitig nach, ob das Rechtsmittel weiterhin aufrechterhalten werde, was mit E-Mail vom 17. März 2016 bejaht wurde. Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 19. Dezember 2018 wurde das Rechtsmittel als unbegründet abgewiesen, wobei auf das Vorerkenntnis verwiesen wurde. Gegen die Beschwerdevorentscheidung wurde mit Schriftsatz vom 18. Jänner 2019 **Vorlageantrag** gestellt und dabei neues Vorbringen, mit welchem die im Vorerkenntnisses zum Missbrauch herangezogenen Gründe bekämpft werden, erstattet. Mit Vorlagebericht, ha eingelangt am 8. August 2019, wurde die Berufung zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt und unter Hinweis auf das Vorerkenntnis deren Abweisung als unbegründet beantragt. Gegenstand des Rechtsstreits bildet wiederum die Drittanstellung des Vorstandsvorsitzenden V, obgleich das Vorerkenntnis unangefochten blieb.

Die dem BFG-Rechtsmittelakt RV/7101707/2010 in beglaubigter Übersetzung einliegenden Dienstleistungsverträge (I. Aufgaben 6.) sichern in Punkt I., Aufgaben 6., zu, dass V mit beiden Gesellschaften in einem Beschäftigungsverhältnis stehe. Mit Erkenntnis VwGH 04.09.2014, 2011/15/0149, hat der Verwaltungsgerichtshof zu Recht erkannt, dass die Drittanstellung eines Geschäftsführers einer GmbH unter den Voraussetzungen der Arbeitskräfteüberlassung und Vorliegen der Ausschließungsgründe Missbrauch und mangelnde Ernsthaftigkeit zulässig ist. Auch der Umstand, dass die gestellende GmbH im Alleineigentum des Gesellschafter-Geschäftsführers stehe, habe der VwGH mit dem Erkenntnis nicht als schädlich angesehen. Als außersteuerlicher Grund für die Änderung der Rechtsverhältnisse wurde die Haftungsminimierung des V durch Zwischenschaltung dessen Gesellschaften ins Treffen geführt, weil das Versicherungsunternehmen die Managerhaftpflichtversicherung nicht habe verlängern wollen. Die Verminderung der zivilrechtlichen Haftung hat der Verwaltungsgerichtshof als außersteuerlichen Grund anerkannt (VwGH 23.05.1990, 89/13/0272-0275 mwN).

Mit **Vorhalt des BFG vom 05.11.2019** wurde 1.) unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 04.09.2014, 2011/15/0149) um Vorlage der beiden Anstellungsverträge zwischen den beiden Gesellschaften und V in beglaubigter deutscher Übersetzung ersucht. Für den Fall, dass das Entgelt oder andere Vertragsgegenstände der Beschäftigungsverhältnisse in weiteren gesonderten Verträge geregelt sein sollten, wurde vorsorglich auch um Vorlage dieser Urkunden in beglaubigter deutscher Übersetzung ersucht. Sodann wurde um Beantwortung folgender Fragen ersucht:

„2. Nach dem Aufsichtsratsprotokoll vom 21.7.2005 wurde die Zwischenschaltung der Gesellschaften durch [V] angestoßen, der die Gründe zwar genannt hat, diese jedoch nicht im Protokoll festgehalten wurden. Die Gründe sind offenzulegen.

3. Welchen Vorteil hat die Bf durch die Zwischenschaltung erfahren bzw welche Änderungen im Vergleich vor und nach der Zwischenschaltung hat sich für die Bf ergeben?

4. Aus welchen Gründen wurden zwei Gesellschaften zwischengeschaltet, also die Vorstandstätigkeit auf zwei Gesellschaften aufgeteilt?

5. Die zum Missbrauch im Erkenntnis des BFG vom 2. Oktober 2015, RV/7101717/2010, enthalten Ausführungen werden hiermit vorgehalten. Für den Missbrauch spricht in besonderem Maß die Teilung der Vorstandstätigkeit auf zwei Gesellschaften und der im BFG-Erkenntnis dargelegte Umstand, dass sich für die Bf durch die Drittstellung keine Änderung ergeben hat.“

Den Vorhalt hat die Bf mit Schriftsatz vom 19.12.2019 beantwortet.

Rechtsstandpunkte der Parteien

Belangte Behörde:

Es ist – auch hinsichtlich der an die beiden Dienstleistungsgesellschaften ausbezahlten Beträge – von einer einheitlichen Vergütung des Vorstandsvorsitzenden V auszugehen.

Die Begründung des angefochtenen Bescheides, die sich ausschließlich auf das Fehlen des AR-Protokolls gestützt hatte, ist durch dessen Vorlage überholt. In der Beschwerdeentscheidung verweist die belBeh wegen Identität der Streitpunkt mit jenen im Beschwerdeverfahren betreffend L, DB, DZ 2005 bis 2007, begründend auf das Vorerkenntnis.

Mit dem Vorerkenntnis wurde der Sachverhalt vor dem Hintergrund der Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 30.05.1990, 86/13/0046, und VwGH 04.09.2014, 2011/15/0149, auf das sich gegenständliche Beschwerde im Besonderen stützt, dahin beurteilt, dass für die Bf durch die „Zwischenschaltung keine nennenswerte Änderung eingetreten ist und

von einem unverändert gebliebenen Geschehnisablauf auszugehen ist. In weiterer Folge [sei] daher (nur mehr) zu prüfen, ob in der „Zwischenschaltung“ der beiden (im alleinigen Eigentum des [V] stehenden ausländischen) Gesellschaften eine angemessene rechtliche Gestaltung zu erblicken ist. Hier komm[e] das Bundesfinanzgericht zu dem Ergebnis, dass für die „Zwischenschaltung“ der beiden (im alleinigen Eigentum des [V] stehenden ausländischen) Gesellschaften, deren vereinbarungsgemäß übernommenen Aufgaben wiederum (nur) durch [V] zu erfüllen gewesen sind, - wie bereits ausführlich dargelegt worden ist - keine außersteuerlichen Gründe vorlagen, sodass die „Zwischenschaltung“ nicht als angemessene rechtliche Gestaltung bezeichnet werden [könne]“ (BFG RV/7101717/2010, Seiten 19, 20).

Darüber hinaus führte das BFG in formalrechtlicher Hinsicht aus, dass „[z]um Vorstandsmitglied einer Aktiengesellschaft nur eine natürliche Person (mit voller Geschäftsfähigkeit) bestellt werden [könne]. Ausgeschlossen von der Vorstandstätigkeit [seien] gemäß § 75 Abs. 2 AktG juristische Personen sowie Personengesellschaften. Nach dem Gesetz [sei] das Amt daher höchstpersönlich und unübertragbar (Kalss/Nowotny/Schauer, Österreichisches Gesellschaftsrecht, Seite 631, 3/247). Das bedeute, dass – im Sinne der oa. Ausführungen – die Möglichkeit, eine Marktchance als Vorstandsmitglied einer Aktiengesellschaft zu nutzen, somit nur eine natürliche Person ha[be]. Damit [sei] aber die Leistungserbringung (sowie die Einkunftserzielung) ausschließlich der natürlichen Person, nicht aber einer „zwischengeschalteten“ juristischen Person oder Personengesellschaft zuzurechnen (so auch: VwGH vom 28. März 2012, Zl. 2009/08/0010; in diesem Sinn auch: Doralt, Drittanstellung: Zwischengeschaltete GmbH steuerlich zulässig?, RdW 1/2015).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeute dies, dass nur [V] höchstpersönlich die Möglichkeit [gehabt habe], die Marktchance als Vorstandsvorsitzender der Bf. zu nutzen, nicht aber (auch) die beiden in seinem Alleineigentum stehenden (ausländischen) Gesellschaften. Die von der Bf. ausbezahlten Entgelte [seien] daher schon aus diesem Grund [dem V] (persönlich) und nicht den beiden (in seinem Alleineigentum stehenden) „zwischengeschalteten“ Gesellschaften zuzurechnen. Da in den beiden „Dienstleistungsverträgen“ sichergestellt worden [sei], dass die Leistungen ausschließlich von [V] zu erbringen [seien], [sei] – im Sinne der Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes - nach dem wirtschaftlichen Gehalt [V] Zurechnungssubjekt der gegenständlichen Einkünfte und nicht die beiden (nur formal) „zwischengeschalteten“ Gesellschaften.“ (BFG RV/7101717/2010, Seiten 20, 21).

Abschließend bejahte das BFG die Erfüllung des Missbrauchstatbestands, weil „die Zwischenschaltung der beiden (im alleinigen Eigentum des [V] stehenden) Gesellschaften [...] ausschließlich zu dem Zweck erfolgt [sei], um die lohnabhängigen Abgaben zu umgehen.“ Die von der Bf. ins Treffen geführten Gründe - 1) „Verzicht auf die persönliche Leistungserbringung durch [V]“, 2) „die Heranziehung von Dritten und ein damit in Zusammenhang stehendes Haftungsrisiko sowie Kostenminimierung für die Bf. und“ 3) „Gewinnmaximierung für [V]“ - hatten das BFG nicht überzeugt (BFG RV/7101717/2010, Seite 21).

Beschwerdeführerin:**Beschwerdeschriftsatz:**

Durch die Bestellung eines eigenen Finanzdirektors (AB) sei auch eine Umverteilung von den bisher durch V wahrgenommenen Managementaufgaben erfolgt und V habe sich wieder der Projektbetreuung als Berater widmen können. In der Aufsichtsratssitzung vom 21. Juli 2005 sei diese Änderung auch besprochen und der Beschluss gefasst worden, den Vorstandsdienstvertrag vom November 2003 mit Wirkung vom 1. August 2005 abzuändern:

- Die Gesellschaft verzichte darauf, dass V die vertraglichen Verpflichtungen aus dem Vorstandsdienstvertrag vom November 2003 persönlich erfülle
- V verzichte gleichzeitig auf seine Entlohnung gem. Vorstandsdienstvertrag
- Die Beratungs- und Managementleistungen von V würden ab 1. August 2005 durch Dienstleistungsgesellschaften ausgeführt und auch von diesen in Rechnung gestellt.

Dies sei ab 1. August 2005 auch so gelebt worden.

Das Protokoll obiger Aufsichtsratssitzung (im Folgenden kurz: AR-Protokoll) liegt in englischer Sprache dem Verwaltungsakt ein. Mit dem in der Beschwerde (und im Vorerkenntnis) bezeichneten Kürzel „AB“ ist ***1*** (im Folgenden: Finanzdirektor) gemeint, der der Sitzung als Gast beigewohnt hat.

Vorlageantrag:

Ergänzend wird vorgetragen: *Entsprechend dem Erkenntnis VwGH 04.09.2015, 2011/15/0149, das auch in der Entscheidung des BFG RV/7101717/2010, zitiert worden sei, sei die „Drittanstellung“ eines Geschäftsführers einer GmbH über eine „zwischengeschaltete“ (allenfalls auch: im Alleineigentum des Geschäftsführers stehende) Gesellschaft zulässig. Laut VwGH 25.06.2008, 2008/15/0014, könne der Geschäftsführer einer GmbH auch von einem Dritten angestellt werden, weil nach hL und RSp die gesellschaftliche Bestellung einer natürlichen Person zum Geschäftsführer von deren dienstrechtlicher Anstellung zu unterscheiden sei. Werde der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft bei einer anderen Kapitalgesellschaft gestellt, stehe er in einer Rechtsbeziehung zu jener Gesellschaft, deren Geschäfte er führe (Bestellungsverhältnis), und überdies in einer Rechtsbeziehung zu jener Gesellschaft, bei der er angestellt ist und die ihn für die Geschäftsführerfunktion an die andere Gesellschaft verleiht (Anstellungsverhältnis). Die steuerlich gebotene Trennung zwischen Gesellschafts- und Geschäftsführersphäre gelte auch für den Fall, wenn der Geschäftsführer alleiniger Gesellschafter der stellenden Kapitalgesellschaft sei, außer die Zwischenschaltung erfolge nur zur Umgehung der sonst anfallenden lohnabhängigen Abgaben.*

Die Drittanstellung sei ernsthaft gewollt und auch entsprechend durchgeführt worden. In dem Fall, der dem Erkenntnis vom 04.09.2014 zu Grunde lag, habe die überlassende GmbH, in der die überlassene Person Gesellschafter-Geschäftsführer war, keine sonstige Personalstruktur gehabt. Der VwGH habe den Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften behoben und im fortgesetzten Verfahren habe das BFG dem Rechtsmittel zur Gänze stattgegeben (UFS 30.06.2011, RV/1106-L/09; BFG 12.02.2015 RV/5101451/2014).

- *Zur Bestellung des Finanzdirektors wurde ergänzend ausgeführt, dass V bisher wahrgenommene Managementaufgaben an den Finanzdirektor habe abgeben können. V habe sich vermehrt auch der Vertriebstätigkeit der Bf für den französischen Markt widmen können. Durch die damit einhergehende Möglichkeit der Nutzung neuer zukünftiger Geschäftschancen habe V den Auftritt über seine Dienstleistungsgesellschaften als wirtschaftlich sinnvoll erkannt.*
- *Die SARL-Frankreich hätte in den Jahren 2006 und 2007 nicht nur die Bf als Kunden gehabt. Dies verdeutliche, dass diese Dienstleistungsgesellschaft auch gegenüber anderen Kunden aufgetreten sei und auch gegenüber Dritten Marktchancen genutzt habe. Die SARL-Frankreich sei bereits 1990 gegründet worden, was die Gründung allein zum Zweck der Durchführung von Dienstleistungen für die Bf ausschließe.*
- *Beide Dienstleistungsgesellschaften hätten zum Teil externe Berater bzw Unterstützung für die Durchführung der Dienstleistungen in Anspruch genommen. Dies verdeutliche, dass V für die Durchführung seiner Tätigkeiten mangels eigenen Teams andere Berater zur Unterstützung herangezogen habe und die Dienstleistungsgesellschaften somit sogar über einen eigenen, sich von der Person des V abhebenden geschäftlichen Betrieb verfüge.*
- *Die S.A.-Luxemburg habe zudem im Jahr 2006 Subunternehmer beschäftigt, was ebenfalls zeige, dass V für die Durchführung seiner Tätigkeiten weitere Ressourcen in Anspruch genommen habe und die Erbringung der Dienstleistungen nicht ausschließlich durch ihn erfolgt sei.*

Jeder dieser Gründe schließe für sich eine missbräuchliche Gestaltung aus. Weiters habe die Tatsache, dass die Bf für V als Vorstand die ausgelaufene D&O-Versicherung nicht verlängert habe, wesentlich dazu beigetragen, dass V entschieden habe, seine Tätigkeit über die beiden Dienstleistungsgesellschaften auszuüben, wodurch er sein Haftungsrisiko minimieren konnte. Im Jahr 2004 habe V vorgeschlagen, die bestehende D&O-Versicherung der französischen Tochtergesellschaft zu übernehmen. Doch sei das nicht umgesetzt und V im Ungewissen gelassen worden.

Schriftsatz vom 27.02.2014, RV/7101717/2010

Mit Schriftsatz vom 27.02.2014, damals noch Taxand Austria Steuerberatungsgesellschaft mbH, wurde zum im Vorverfahren ergangenen Vorhalt, betreffend Auslegung der Dienstleistungsverträge, vorgetragen:

Gemäß Punkt I.Z 1. der Dienstleistungsverträge werde sichergestellt, dass die Managementdienstleistungen ausschließlich von V ausgeführt werden. Mit dieser Bestimmung seien gemäß dem Wunsch der Parteien nur jene Leistungen gemeint, die an der Organfunktion des V hängen. Alle übrigen Managementdienstleistungen bzw. Beratungsleistungen könnten selbstverständlich auch von Mitarbeitern der zwei Dienstleistungsgesellschaften bzw. anderen von den Dienstleistungsgesellschaften beauftragten externen Beratern ausgeführt werden, welche V für die Vorbereitung von Entscheidungen, Brainstorming, etc. zur Seite stünden.

Die in Punkt I.Z 3 der Dienstleistungsverträge eingeräumte Befugnis zur Erteilung von Anweisungen durch die Bf an die Dienstleistungsgesellschaften sei nicht unüblich, da der Dienstleistungsvertrag Dienstleistungen im Allgemeinen anführe, welche selbstverständlich von der Bf spezifiziert werden könnten. Die Weitergabe von Vorgaben der Bf als Auftraggeberin an V als ausführendes Organ der Dienstleistungsgesellschaften sei ebenfalls nicht fremdunüblich.

Durch den Abschluss der Dienstleistungsverträge mit den Dienstleistungsgesellschaften verzichte die Bf jedenfalls auf die persönliche Leistungserbringung durch V, da V für die Dienstleistungen – wie bereits ausgeführt – auch Dienstnehmer oder externe Berater in Anspruch nehmen könne. Die Disposition über seine Arbeitskraft liege somit bei V. V habe sich nicht regelmäßig in Österreich aufgehalten, wodurch ihm in Österreich kein eigenes Team (von Mitarbeitern), auf das er für seine Tätigkeit zurückgreifen hätte können, zur Verfügung gestellt worden sei. Grundsätzlich sei es jedoch sehr wohl üblich, als Vorstand Mitarbeiter zur Verfügung zu haben, die Vorarbeiten leisten und entsprechend unterstützen würden. Die Bf habe es jedoch vorgezogen, V aufgrund der zahlreichen Reisetätigkeit keine eigenen Mitarbeiter zur Verfügung zu stellen. Stattdessen sei V ein Pauschbetrag zugesagt worden, welcher sämtliche Kosten von V für die Durchführung der Dienstleistungen abdecke. V habe darin die Chance gesehen, die Dienstleistungen für die Bf so kostengünstig wie möglich zu erbringen, um seinen persönlichen Gewinn zu maximieren. Naturgemäß habe V versucht, so viele Vorbereitungshandlungen wie möglich selbst durchzuführen, um das Ergebnis zu maximieren und den Spielraum zwischen erzieltm Erlös und aufgewendeten Kosten maximal auszuschöpfen. Auf die Unterstützung von weiteren Personen habe V jedoch nicht gänzlich verzichten können und habe folglich zum Teil externe Berater zur Unterstützung bei der Erbringung der Dienstleistungen in Anspruch genommen. Dies entspräche allgemeinen unternehmerischen Grundsätzen und sei im Wirtschaftsleben üblich. Um jedoch auf der anderen Seite auch das unternehmerische Risiko zu beschränken und nicht persönlich zur

Haftung herangezogen zu werden, habe V die Erbringung der Dienstleistungen bzw. „Nicht-Vorstands-Aktivitäten“ in eine Gesellschaftsform ausgelagert, deren Haftung limitiert sei.

Grundsätzlich stellten Beratungsdienstleistungen idR keine höchstpersönlichen Tätigkeiten dar. Ein Berater könne daher seine Tätigkeit über eine Kapitalgesellschaft ausüben; diese könne die Marktchancen selbst nutzen. Da die Kapitalgesellschaft die Marktchancen selbst nutzen könne, seien auch keine weiteren Mitarbeiter erforderlich (vgl Information des BMF, BMF-010203/0063-VI/6/2010 vom 15. Februar 2010, veröffentlicht in Ginthör/Haselberger, SWK 2010, S 445).

Der adäquate Einsatz von Ressourcen obliege somit zwingend der Dienstleistungsgesellschaft; in der Dienstleistungsgesellschaft angestellte Dienstnehmer seien somit nicht erforderlich, um über einen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden Geschäftsbetrieb zu verfügen.

Aus den Jahresabschlüssen der Dienstleistungsgesellschaften für die gegenständlichen Jahre ergäben sich folgende Rückschlüsse:

- 1. Gesellschaft-Paris habe in den Jahren 2006 und 2007 nicht nur die Bf als Kunden gehabt (vgl „Erträge aus Rechnungen an andere Kunden“ iHv € 41.000,00 im Jahr 2006 bzw € 50.000,00 im Jahr 2007). Dies verdeutliche, dass die Dienstleistungsgesellschaft am Markt auch gegenüber anderen Kunden aufgetreten sei und somit Marktchancen nutzen konnte und auch genutzt habe. Zudem sei sie bereits im Jahr 1990 gegründet worden; dies schließe somit die Gründung zum alleinigen Zweck der Durchführung von Dienstleistungen für die Bf aus.*
- 2. Beide Dienstleistungsgesellschaften hätten zum Teil externe Berater bzw. Unterstützung für die Durchführung der Dienstleistungen in Anspruch genommen. Dies verdeutliche, dass V für die Durchführung seiner Tätigkeiten mangels eigenen Teams andere Berater zur Unterstützung herangezogen habe und die Gesellschaft somit über einen eigenen, sich von der Person des V abhebenden geschäftlichen Betrieb verfüge habe.*
- 3. Die S.A.-Luxemburg habe zudem im Jahr 2006 Subunternehmer beschäftigt (Aufwendungen iHv € 81.000,00). Dies zeige ebenfalls, dass V für die Durchführung seiner Tätigkeit weitere Ressourcen in Anspruch genommen habe und die Erbringung der Dienstleistungen nicht ausschließlich durch ihn erfolgt seien.*

Aus dem eben Genannten zeige sich daher, dass die Dienstleistungsgesellschaften einerseits zur Nutzung von Geschäftschancen, andererseits zur Eingrenzung des unternehmerischen Risikos zwischengeschaltet worden seien, da V kein eigenes Team für die Vorbereitung seiner Entscheidungen zur Verfügung gehabt habe. Die von den Dienstleistungsgesellschaften erbrachten Leistungen seien Leistungen, die normalerweise von Mitarbeitern – und nicht vom Vorstand – erbracht würden und der Vorbereitung von Vorstandsentscheidungen dienten. Aus

Kostengründen habe er die Erfüllung seiner Aufgaben größtenteils selbst wahrgenommen, jedoch auch externe Berater zur Unterstützung beauftragt, soweit dies V erforderlich erschienen sei. Zudem sei die Gesellschaft-2 neben der Bf. auch gegenüber weiteren Kunden in den gegenständlichen Jahren aufgetreten.

Schriftsatz vom 19.12.2019

Zum in Punkt I, 2 und 3 der Dienstleistungsverträge normierten Weisungsrecht wird Folgendes ausgeführt:

Die Verantwortlichkeiten und Verpflichtungen eines ordentlichen Kaufmannes, der als Vorstandsmitglied bestellt ist, seien detailliert im Gesetz (AktG), dem Gesellschaftsvertrag des Auftraggebers, den vom Auftraggeber von Zeit zu Zeit in der Hauptversammlung oder schriftlich gefassten Gesellschafterbeschlüssen, gegebenenfalls den internen Verfahrensregeln sowie Bestimmungen dieses Vertrages ausgeführt. Zusätzlich sei es dem Auftraggeber gemäß Punkt I, Z 3, des Vertrages gestattet, dem Dienstleistungsanbieter hinsichtlich der von V durchzuführenden Dienstleistungen Anweisungen zu erteilen und der Dienstleistungsanbieter habe V anzuweisen, die betreffenden Dienstleistungen entsprechend solcher Anweisungen durchzuführen.

Die in den Dienstleistungsverträgen unter Punkt I. Z 2 und 3 vereinbarten Bestimmungen stünden in keinem Widerspruch zu der in § 70 Abs. 1 AktG normierten Eigenverantwortlichkeit des Vorstands; vielmehr würden sie diese dem Vorstand obliegende eigenverantwortliche Leitung des Unternehmens widerspiegeln. Dieser habe mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns zu entscheiden. Da die Dienstleistungsverträge Dienstleistungen im Allgemeinen anführten, sei es grundsätzlich nicht unüblich, dass diese vom Auftraggeber näher spezifiziert werden könnten (zB welche Art von Beratungsleistungen). Ebenfalls sei es nicht unüblich, die Vorgaben des Auftraggebers an V als ausführendes Organ der Dienstleistungsgesellschaften weiterzugeben.

Bei den beiden Dienstleistungsverträgen handle es sich um eine Mischung aus Überlassungsvertrag und Beratervertrag. Von einer reinen Überlassung könne nicht gesprochen werden, da die Verträge Management- und Consultingdienstleistungen umfassen und somit Dienstleistungen beinhalten würden, die über reine Vorstandsagenden weit hinaus gingen.

Auf die Frage nach den Kostenersätzen (Reise, Bewirtung, Unterbringung, Kommunikation und PKW) wird ausgeführt, dass solche Vereinbarungen im Rahmen von Beraterverträgen nicht unüblich seien. Die Vereinbarung dieser Kostentragung impliziere in keinsten Weise ein Angestelltenverhältnis des V mit der Bf.

Auf die Frage nach den vereinbarten Bonuszahlungen wird ausgeführt, *dass gemäß Auskunft des V kein separater Bonusvertrag unterzeichnet worden sei und es auch keine Bonuszahlungen im Beschwerdezeitraum gegeben habe.*

Auf die Frage nach den durch die Vertragsänderung bewirkten Vorteilen auf Seiten der Bf (3) wird vorgetragen, *dass im Rahmen der beiden Dienstleistungserträge nicht nur Vorstandstätigkeiten, sondern auch Beraterleistungen, die üblicherweise nicht im Leistungsumfang einer Vorstandstätigkeit umfasst sind, erbracht worden seien, wozu nochmals die Aufgabenteilung mit dem neuen Finanzdirektor erwähnt wurde. Die Vorstandstätigkeiten für V seien durch diese inhaltliche Trennung deutlich reduziert worden, wodurch sich V aufgrund der Aufteilung des geografischen Einsatz- und Verantwortungsbereichs auch wieder der Vertriebstätigkeit der Bf auf dem französischen Markt habe widmen können. Bf habe von der Zwischenschaltung von zwei Dienstleistungsgesellschaften in zweierlei Hinsicht profitiert: Nicht nur seien die beiden Dienstleistungsverträge für die Bf in der Art kostengünstiger, da sie keine externen Berater oder Angestellten für diese Aufgaben benötigte. Vielmehr sei V, der diese Vertriebstätigkeiten und Beratungstätigkeiten ausführte, maximal effizient, da er sein bereits vorhandenes Wissen über das Unternehmen sowie seine Expertise auf dem französischen Markt gezielt einsetzen und Synergieeffekte nutzen konnte. Zudem hätten die Dienstleistungsanbieter für die erbrachten Leistungen gehaftet.*

Auf das Ersuchen um Vorlage der zwischen V und den beiden Dienstleistungsgesellschaften geschlossenen Beschäftigungsverträge (4) wird vorgebracht, *dass schriftliche Anstellungsverträge nicht geschlossen worden seien. Ein Dienstvertrag unterliege keinen Formvorschriften und müsse daher auch nicht schriftlich abgeschlossen werden.*

Auf die Frage nach den Gründen für die Zwischenschaltung von zwei Dienstleistungsgesellschaften (5) werden vor allem die Minimierung von Haftung und Risiko hervorgehoben. Über die französische Gesellschaft habe V seine Dienstleistungen in Frankreich abgewickelt und besteuert. Seine außerhalb von Frankreich erbrachten Dienstleistungen seien zentral über seine luxemburgische Gesellschaft abgewickelt und besteuert worden.

Darstellung der Beweismittel:

a) Der Anstellungsvertrag 2003 lautet auszugsweise:

„2.1. Grundlagen für die Tätigkeit des Vorstands sind das Aktiengesetz, die dem Vorstand bekannte Satzung der Gesellschaft, die gegebenenfalls erlassene Geschäftsordnung für den Vorstand, die verbindlichen Beschlüsse des Aufsichtsrats der Gesellschaft, sowie dieser Vorstandsdiensvertrag. Das Vorstandsmitglied ist verpflichtet, die Geschäftsleitung nach den Grundsätzen der Sparsamkeit, der Zweckmäßigkeit und der Wirtschaftlichkeit durchzuführen.

Der Vorstand ist als Generaldirektor („Chief Executive Officer“ – CEO) für folgende Bereiche verantwortlich:

- Leitung des Unternehmens der Gesellschaft und der Konzerngesellschaften, insbesondere des operativen Geschäfts;*
- Organisation des Unternehmens der Gesellschaft und der Konzerngesellschaften;*
- Verantwortung über die Auswahl, Einstellung und Kontrolle der Mitarbeiter und Treffen von Personalentscheidungen;*
- Auswahl, Aufnahme und Beendigung von Vertragsverhältnissen mit Consultants;*
- Coaching der Consultants;*
- Verantwortlichkeit für Geschäftsentwicklung, Geschäftsausweitung und Geschäftsstrategie;*
- Marketing;*
- Produktentwicklung;*
- das gesamte erforderliche Reporting für den Investor (3i), sowie*
- gemeinsame Verantwortung für alle gesetzlichen Aufgaben und soweit der Vorstand in Kontakt mit dem Aufsichtsrat und/oder Hauptversammlung tritt.*

2.2. Das Vorstandsmitglied hat dafür zu sorgen, dass alle gesetzlichen Vorschriften in den jeweiligen Ländern eingehalten und die gewerberechtlichen Erfordernisse erfüllt werden, wobei das Vorstandsmitglied, soweit das den gewerberechtlichen Vorschriften entspricht, selbst als gewerberechtlicher Geschäftsführer zur Verfügung steht und die diesbezüglichen Verpflichtungen erfüllt.

2.3. Das Vorstandsmitglied sagt zu, bei Tochtergesellschaften im In- und Ausland die Funktion als handelsrechtlicher Geschäftsführer zu übernehmen. Damit sind keine zusätzlichen Entgeltansprüche des Vorstands verbunden.

2.4. Dienstorte des Vorstands sind der Sitz der Gesellschaft und Paris. Soweit es der Geschäftsbetrieb der Gesellschaft und ihrer Tochtergesellschaften erfordert, ist der Vorstand zur Reisetätigkeit verpflichtet und wird seine Tätigkeit als Vorstand der Gesellschaft auch an anderen Orten im In- und/oder Ausland ausüben.

2.5. Die Tätigkeit des Vorstandes ist hauptberuflich. Kommerzielle Nebentätigkeiten, welcher Art und Umfang auch immer, sind dem Vorstand untersagt. [...] Bei Bedarf hat der Vorstand auch Mehrleistungen zu erbringen, die über die für andere Angestellte der Gesellschaft geltende Normalarbeitszeit hinausgehen.“

Punkt 3 des Vertrages regelt Berichtspflichten des V und zustimmungspflichtigen Geschäfte, zu deren Einhaltung sich V ausdrücklich verpflichtet hat.

„4. Entgelt

4.1. Ab Vertragsabschluss erhält der Vorstand als Entgelt für seine gesamte Tätigkeit einen jährlichen Bruttobezug von derzeit € 252.000,- zählbar (vierzehn) gleich großen Teilbeträgen von je € 18.000,- und zwar 12 (zwölf) Teilbeträge jeweils am Ende eines jeden Monats und 2 (zwei) Teilbeträge (Sonderzahlungen) je am 30.6. und 30.11. Hat das Dienstverhältnis kein volles Kalenderjahr gedauert, so stehen Sonderzahlungen zeitanteilig zu.

4.2. Mit dem in 4.1. angeführten Entgelt sind auch Mehrleistungen abgegolten welche über die für Angestellte der Gesellschaft geltende Normalarbeitszeit hinaus erbracht werden.

4 3 Bonus: Der Vorstand hat Anspruch auf eine ergebnisabhängige Bonifikation von 5% des Jahresüberschusses [...].

5. Dienstreisen, Auslagenersatz

5 1 Das Vorstandsmitglied erhält einen Dienstwagen der gehobenen Mittelklasse, wobei festgehalten wird, dass [V] bereits über einen solchen verfügt. Es wird davon ausgegangen, dass das Dienstfahrzeug wenigstens für die Dauer von vier Jahren Verwendung findet. Neuanschaffungen bedürfen der Zustimmung des Aufsichtsrats. Das Vorstandsmitglied ist berechtigt, den Dienstwagen kostenlos auch für Privatfahrten zu nutzen.

5 2 Dem Vorstandsmitglied werden Diäten nach den einkommensteuerrechtlich zulässigen Höchstsätzen abgegolten; falls im Einzelfall höhere Reisekosten anfallen, sind diese belegmäßig nachzuweisen und abzugelten. Bei Barauslagenersätzen aller Art ist davon auszugehen, dass das Vorstandsmitglied nach den Grundsätzen der Sparsamkeit und Zweckmäßigkeit vorgeht.

5 3 Das vom Vorstandsmitglied verwendete Mobiltelefon gehört der Gesellschaft (insbesondere die Rufnummer und diese ist gegebenenfalls an die Gesellschaft ohne weiteres Entgelt zu übertragen). Mobiltelefongebühren werden von der Gesellschaft getragen.“

6. Versicherung

Die Gesellschaft schließt für den Vorstand eine Managerhaftpflichtversicherung ab, soweit dies zu wirtschaftlich akzeptablen Bedingungen, mit einer jährlichen Prämie von max. € 5.000,- möglich ist, mit einer maximalen Deckungssumme von € 500.000,-. Festgehalten wird, dass die von der Gesellschaft abgeschlossene Kollektivunfallversicherung, die auch den Vorstand erfasst, aufrecht bleibt.

[...]

„8. Wettbewerbsverbot

8.1. Der Vorstand ist – vorbehaltlich der Regelung in Punkt 8.2. – verpflichtet, der Gesellschaft seine gesamte Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen.

8.2. Neben seiner Tätigkeit als Vorstandsmitglied der Holding AG darf [V] nur mit ausdrücklicher schriftlicher Bewilligung des Aufsichtsrats der Gesellschaft außerhalb des Konzerns der Gesellschaft eine Erwerbstätigkeit selbständiger oder unselbständiger Art oder eine sonstige Tätigkeit für ein anderes Unternehmen ausüben oder sich an einem anderen Unternehmen direkt oder indirekt beteiligen (ausgenommen Steuersparmodelle, sowie Unternehmensbeteiligungen ohne Tätigkeit im Familienverband, soweit diese Unternehmen nicht im Geschäftsbereich der Gruppe [der Bf] tätig sind), in einen Aufsichtsrat, Vorstand oder ein sonstiges Organ eines anderen Unternehmens eintreten oder für ein solches anderes Unternehmen beratend tätig sein. Ausgenommen von dieser Bewilligungspflicht sind alle Tätigkeiten von [V] in den Gesellschaften der Gruppe [der Bf], sowie zeitlich untergeordnete Funktionen in der Wirtschaftskammer oder Interessenvertretungen, die mit der Tätigkeit als Vorstandsmitglied der Gesellschaft nicht in Widerspruch stehen.

[...]

10. Vertragsdauer

10.1. Der gegenständliche Vertrag wird befristet bis 31. Dezember 2006 abgeschlossen. Über eine allfällige Neubestellung ist bis längstens 5 Monate vor Ablauf des Vorstandsmandats eine Entscheidung zu treffen.

10.2. Während der Dauer seiner Funktion als Vorstandsmitglied der Gesellschaft kann der Vorstand aufgrund eines der in § 75 Abs. 4 AktG oder nachstehend angeführten Gründe durch den Aufsichtsrat abberufen und dieser Dienstvertrag vorzeitig aufgelöst werden; ...

[...]

13. Schlussbestimmungen

13.1. Dieser Vorstandsdiensvertrag gibt die getroffene Vereinbarung vollständig und abschließend wieder. Die Vertragsteile halten ausdrücklich fest, dass es wesentliche Voraussetzung und Bedingung für den Abschluss dieses Vertrages ist, dass mit Abschluss dieses Vertrages keinerlei sonstigen Nebenabreden bestehen und/oder vom Vorstandsmitglied künftig behauptet werden können. Das Vorstandsmitglied erklärt hiemit ausdrücklich, dass es auf allfällig früher gegebene mündliche Zusagen ihm gegenüber verzichtet, und alle bisherigen Verträge zwischen dem Vorstandsmitglied einerseits und der Gesellschaft und/oder ihrer Tochter- und/oder Beteiligungsgesellschaften andererseits werden hiemit einvernehmlich mit Wirkung zum 5. November 2003 aufgehoben. [...]

13.2. Änderungen dieses Anstellungsvertrages bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform und auf Seiten der Gesellschaft der Zustimmung der zuständigen Organe.“

b) Protokoll über die Aufsichtsratssitzung vom 21. Juli 2005 in beglaubigter Übersetzung lautet auszugsweise:

bei der Aufsichtsratssitzung vom 21. Juli 2005 waren anwesend:

Aufsichtsrat: ***AR-VOR*** – telefonisch, ***AR1***, ***AR2***

Vorstand: [V]

Gast: [***1***]

Punkt 4 des Protokolls zur Abänderung des Board Member Agreement mit V lautet:

*„[***AR-VOR***] berichtet, dass die Bestellung von [***1***] als Finanzvorstand der Gesellschaft sowie die Veränderung in der Zusammensetzung des Managements der Gesellschaft zu einer erheblichen Teilung der Führungsaufgaben, welche bisher von [V] als Mitglied der Geschäftsführung wahrgenommen wurden, geführt hat sowie zu einer Trennung der Tätigkeitsbereiche zwischen V als Mitglied der Geschäftsführung und [***1***] als neu ernannten Finanzvorstand.*

*[***AR-VOR***] berichtet weiterhin, dass [V] – als Mitglied der Geschäftsführung – die Führung der Geschäfte der Gesellschaft auf dem französischen Markt übernommen hat und eine aktive Geschäftsentwicklung sowie die Abwicklung internationaler Top-Projekte mit einem persönlichen Ziel als Berater wieder aufnehmen wird.*

[V] schlägt daher vor, dass die von ihm geleisteten Beratungs- und Führungsleistungen zukünftig getrennt und von zwei Dienstleistungsunternehmen übernommen werden sollten und erklärt die Gründe für diese Änderung.

Basierend auf diesen Informationen hat der Aufsichtsrat einstimmig den Beschluss angenommen, das bestehende, im November 2003 mit [V] abgeschlossene Board Member Agreement so abzuändern, dass mit Wirkung zum 1. August 2005

- die Gesellschaft auf ihr Recht zur persönlichen Erfüllung der vertraglichen Pflichten durch Herrn [V] als Mitglied der Geschäftsführung gemäß dem bestehenden Board Member Agreement, abgeschlossen im November 2003, verzichtet,

- [V] – gleichzeitig – auf sein Recht zu verzichten hat, seine Vergütung gemäß diesem Board Member Agreement zu erhalten; und

- die von [V] in seiner Eigenschaft als Mitglied der Geschäftsführung geleisteten Beratungs- und Führungsleistungen – mit 1. August 2005 – von Dienstleistungsunternehmen durchzuführen und von diesen Rechnungen zu stellen sind. [...]“

c) Die Dienstleistungsverträge vom 28.09.2005 lautet auszugsweise in beglaubigter Übersetzung:

“Präambel

Gemäß diesem Vertrag handelt [SA-Luxemburg bzw die SARL-Frankreich] als Dienstleistungsanbieter für die Bf und führt für diese Managementdienstleistungen aus.

I. Aufgaben

- 1. Der Dienstleistungsanbieter ist verpflichtet, für den Auftraggeber Managementdienstleistungen durchzuführen. Der Dienstleistungsanbieter stellt sicher, dass diese Managementdienstleistungen ausschließlich von Herrn [V] ausgeführt werden, der bis zum 31.12.2009 als Vorstandsmitglied (CEO) der [Bf] bestellt ist.*
- 2. Der Dienstleistungsanbieter hat Herrn [V] anzuweisen, alle Managementdienstleistungen, die zur Führung der Geschäfte des Auftraggebers notwendig sind, mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes durchzuführen. Die Verantwortlichkeiten und Verpflichtungen eines ordentlichen Kaufmannes, der als Vorstandsmitglied bestellt ist, sind detailliert im Gesetz (AktG), dem Gesellschaftsvertrag des Auftraggebers, den vom Auftraggeber von Zeit zu Zeit in der Hauptversammlung oder schriftlich gefassten Gesellschafterbeschlüssen, gegebenenfalls den internen Verfahrensregeln sowie den Bestimmungen dieses Vertrages, aufgeführt.*
- 3. Zusätzlich ist es dem Auftraggeber gestattet, dem Dienstleistungsanbieter hinsichtlich der von Herrn [V] durchzuführenden Dienstleistungen Anweisungen zu erteilen und der Dienstleistungsanbieter hat [V] anzuweisen, die betreffenden Dienstleistungen entsprechend solcher Anweisungen durchzuführen.*
- 4. Dieser Vertrag berechtigt [V] weder, als Vorstandsmitglied des Auftraggebers bestellt zu werden oder diese Funktion zu behalten, noch berechtigt dieser Vertrag [V], Forderungen gegenüber dem Auftraggeber geltend zu machen.*
- 5. Der Auftraggeber bestätigt, dass er in unabhängiger Weise sowie zu seiner Zufriedenheit überprüft hat, dass (i) [V] über das notwendige Expertenwissen und die notwendigen Qualifikationen verfügt, die obgenannten Managementdienstleistungen durchzuführen und (ii) dass [V] über die persönlichen und beruflichen Fähigkeiten verfügt, die Managementdienstleistungen gemäß diesem Vertrag auszuführen.*

6. Der Dienstleistungsanbieter (i) sichert zu, dass [V] in einem Beschäftigungsverhältnis mit dem Dienstleistungsanbieter steht und (ii) verpflichtet sich, soweit rechtlich möglich, angemessene wirtschaftliche Anstrengungen zu bemühen, um sicherzustellen, dass [V] sämtliche, in diesem Vertrag aufgeführten Bestimmungen, erfüllt.

7. Der Dienstleistungsanbieter hat den Auftraggeber in Bezug auf jegliche Verpflichtungen gemäß diesem Vertrag, von sämtlichen Forderungen, Klageansprüchen, Abwicklungskosten, Verlusten oder Verbindlichkeiten schad- und klaglos zu halten, mit Ausnahme von Verbindlichkeiten oder Schäden, die aus einer fahrlässigen oder vorsätzlichen Handlung bzw. einer Unterlassung des Auftraggebers hervorgehen oder mit dieser in Zusammenhang stehen.

II. Honorar

1. Der Auftraggeber hat dem Dienstleistungsanbieter jährlich EUR 120.000,00 zuzüglich USt zu zahlen. Honorar und Auslagen werden monatlich in Rechnung gestellt und sind innerhalb von 15 Tagen nach entsprechendem Rechnungserhalt vom Auftraggeber zu begleichen.

2. Der Auftraggeber ist für die Begleichung aller [V] bei der Durchführung der zuvor beschriebenen Managementdienstleistungen, ordnungsgemäß entstandenen, genehmigten Auslagen verantwortlich, einschließlich (jedoch nicht beschränkt auf) Aufwendungen für Reise, Unterbringung, Bewirtung, Kommunikation und Pkw.

III. Bonus

Der Dienstleistungsanbieter ist zu einer jährlichen Bonuszahlung, in der in einem separaten Bonusvertrag festgehaltenen Höhe, berechtigt.

I. Vertraulichkeit

[...]

V. Steuern und Sozialversicherung

1. Da es sich bei diesem Vertrag um einen Dienstleistungsvertrag handelt, ist die mögliche Erhebung von Steuern für Zahlungen gemäß Punkt II ausschließlich vo[m Dienstleistungsanbieter] zu tragen.

2. Sämtliche Dienstleistungen, die vo[m Dienstleistungsanbieter] für [die Bf] gemäß diesem geleistet werden, werden durch die in Punkt II.1. dieses Vertrages beschriebene monatliche Zahlung der [Bf] an die [Dienstleistungsgesellschaften] beglichen.

VI. Dauer des Vertrages

1. Dieser Vertrag erlangt mit Unterfertigung durch beide Parteien seine Wirkung.

2. Dieser Vertrag wird für einen unbestimmten Zeitraum abgeschlossen. Jede Partei kann diesen Vertrag [...] unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist beenden.

VII. Allgemeine Bestimmungen

[...]

Wien, am 28. September 2005“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Formalia

Die gemäß § 323 Abs 38 BAO als Bescheidbeschwerde zu erledigende Berufung, die den Bescheid infolge inhaltlicher Rechtswidrigkeit insoweit anfecht, als die ab August 2005 erfolgte Drittanstellung des Vorstandsvorsitzenden V nicht anerkannt wird, und der nach bewilligter Fristverlängerung mit Schriftsatz vom 18. Jänner 2019 erhobene Vorlageantrag sind form- und fristgerecht, jedoch ohne Erfolg.

Dem Beschluss vom 09.09.2019 zur Beseitigung des Formmangels der dem Vorlageantrag fehlenden Unterschrift wurde fristgerecht entsprochen. Der Vorlageantrag wurde von Prokuristin Dr Nicole Gregorits unterschrieben.

Der Abänderungsantrag wurde mit dem Vorlageantrag dahin geändert, dass die Bemessungsgrundlage im Vergleich zum Berufungsschriftsatz um den doppelten Betrag zu vermindern sei. Der vorherige Parteienvertreter hatte nur das Entgelt an eine Dienstleistungsgesellschaft erfasst.

2. Sachverhalt

Aufgrund des vorgelegten Verwaltungsaktes und des Ergebnisses des vom BFG ergänzend durchgeführten Ermittlungsverfahrens ist folgender Sachverhalt festzustellen:

Die Bf ist eine im Konkurs befindliche Aktiengesellschaft und Tochter der ***2*** mit Sitz in ***3*** und ***4***. Sie war ebenso eine Konzernmutter und an mehreren Tochtergesellschaften in Österreich und Europa, darunter ua Deutschland, Frankreich und die Schweiz, beteiligt. Betriebsgegenstand war die ***5***.

Bis einschließlich Juli 2005 hat die Bf von den an V geleisteten Vorstandsvergütungen Kommunalsteuer auf Grundlage des Anstellungsvertrages 2003 berechnet und abgeführt. Ab August 2005 stellte die Bf die Abfuhr der Kommunalsteuer für V ein. Begründet wurde dies mit einer Änderung des Anstellungsvertrages 2003, die in der Aufsichtsratssitzung vom 21. Juli 2005 beschlossen wurde und worüber ein Protokoll errichtet worden ist. Die zwischen der Bf

und V getroffene Änderung des Anstellungsvertrages 2003 ist durch mündliche Vereinbarung erfolgt. Der für die Änderung des Anstellungsvertrages 2003 und die damit einhergegangene Verschiebung der Kompetenzen auch als Grund genannte ***1*** wurde mit Juli 2005 zum Finanzdirektor der Bf und mit 25. Juli 2007 zum Vorstandsmitglied bestellt.

Der Anstellungsvertrag 2003 räumte der Bf kein wie immer geartetes Weisungsrecht gegenüber V ein. Die Punkte 2.3. bis 2.5. des Anstellungsvertrages sehen vor, dass V mit der Anstellung bei der Bf auch die Funktion als handelsrechtlicher Geschäftsführer bei Tochtergesellschaften im In- und Ausland auszuüben hat, die Dienstorte Wien und Paris gleichwertig sind, die Verpflichtung zur Reisetätigkeit besteht und die Vorstandstätigkeit für die Bf zur Hauptberuflichkeit des Bf vereinbart wird. Zur Managerhaftpflichtversicherung besteht ein eigener Punkt 6.

V ist französischer Staatsbürger und wurde erstmals am 13.11.2002 als Vorstandsvorsitzender der Bf ins Firmenbuch eingetragen, nachdem er zuvor deren Aufsichtsratsvorsitzender war. V war während des Streitzeitraumes durchgehend als Vorsitzender des Vorstandes bestellt. Mit dem Vorstandsdienstvertrag vom 11. November 2003 (kurz: Anstellungsvertrag 2003) wurde mit Wirkung ab 6. November 2003 das Anstellungsverhältnis des V abschließend und neu geregelt und ausdrücklich betont, dass alle früheren Entgeltsvereinbarungen des V mit der AG und/oder deren Tochter- oder Beteiligungsgesellschaft ausdrücklich aufgehoben wurden und V nur das Entgelt aufgrund dieses Vertrages (Punkte 4 und 5) zustehe.

Der Inhalt des Anstellungsvertrages 2003 wird festgestellt wie unter Beweismittel, Punkt a), dargestellt. Der Inhalt des AR-Protokolles wird festgestellt wie unter Beweismittel, Punkt b), dargestellt.

Die Bf hat durch den Aufsichtsratsvorsitzenden zwei als „Dienstleistungsvertrag“ betitelte Verträge (im Folgenden kurz: Dienstleistungsverträge) mit in Luxemburg sowie in Frankreich ansässigen Kapitalgesellschaften, diese vertreten durch V, geschlossen, die die Änderung des Anstellungsvertrages 2003 des V bezwecken. Beide Dienstleistungsverträge halten in der Präambel fest, dass die Dienstleistungsunternehmen für die Bf „Managementdienstleistungen“ ausführen solle, wofür ein monatlich zu zahlendes Jahreshonorar von je EUR 120.000,00 zuzüglich USt vereinbart wurde. Konkret handelt es sich um die ***SARL-Frankreich*** (im Folgenden: SARL-Frankreich), und um die ***SA*** in ***Adresse2*** (im Folgenden: SA-Luxemburg).

Im Erkenntnis RV/7101717/2010 wurde festgestellt, die Bf habe für den Zeitraum von August bis Dezember 2005 an jede der beiden Dienstleistungsgesellschaften EUR 50.000,00 (gesamt daher: EUR 100.000,00) ausbezahlt. Zusammen mit den Bezügen des V von Jänner bis Juli, das sind EUR 144.000,00 (sieben Monatsbezüge und eine Sonderzahlung je in Höhe von € 18.000,00), ergebe das eine Gesamtsumme iHv EUR 244.000,00. Im Kalenderjahr 2006 habe die Bf an jede der beiden Dienstleistungsgesellschaften je EUR 120.000 (gesamt daher: EUR

240.000,00) und im Kalenderjahr 2007 je EUR 150.000,00 (gesamt daher: EUR 300.000,00) ausbezahlt. Die Zahlungen an die Dienstleistungsgesellschaften erfolgten in gleichen Teilbeträge, 14 Mal im Jahr.

V hat die Änderung seines Anstellungsvertrages 2003 vor Zeitablauf sowie die Auslagerung der Managementdienstleistungen an die beiden unter seinem Einfluss stehenden Dienstleistungsunternehmen angestoßen. Mit beiden Dienstleistungsunternehmen hat die Bf wortidentische Dienstleistungsverträge vom 28. September 2005 geschlossen, die die Änderung des Anstellungsvertrages 2003 bewirken sollen. Zur Zusicherung der Dienstleistungsanbieter laut Punkt I.5 des Dienstleistungsvertrages, dass V in einem Beschäftigungsverhältnis mit dem Dienstleistungsanbieter stehe, wird festgestellt, dass Beschäftigungsverträge nicht vorgelegt wurden. Es wurde nicht dargelegt, welchen Inhalt mündlich geschlossene Beschäftigungsverträge, insbesondere Entlohnung, gehabt haben sollen.

Der Inhalt der Dienstleistungsverträge wird festgestellt wie unter Beweismittel, Punkt c), dargestellt.

Mit beiden Gesellschaften wurde (Dienstleistungsvertrag Punkt II.1) die Zahlung zuzüglich Umsatzsteuer vereinbart. Keine Bilanz beider Gesellschaften weist ein Umsatzsteuer-Verrechnungskonto mit dem jeweiligen Finanzamt auf.

a) Feststellungen zur SA-Luxemburg

Das bei Gründung zur Gänze eingezahlte Grundkapital betrug € 31.000,00 und ist in der Bilanz zum 31.12.2005 als Bankguthaben (Konto ***4711***) ausgewiesen. Im Jahr 2006 geht das Bankkonto ***4712*** aus dem Jahresabschluss hervor.

Die SA-Luxemburg ist monistisch von einem Verwaltungsrat (conseil d'administration) geführt und verwaltet worden, der aus drei Mitgliedern (administrateurs) besteht. Daneben war ein Rechnungsprüfer (commissaire) bestellt. V ist als administrateur-délégué zur Vertretung befugt. Die SA-Luxemburg steht folglich unter seinem Einfluss. Die Verwaltungsräte sind:

V, ***Adresse1***

E, ***Adresse1***

13, ***Adresse2***

Als Rechnungsprüfer ist genannt:

14, ***Adresse2***

Bei der Adresse ***Adresse1***, handelt es sich um jene Adresse, die die SARL-Frankreich bei Abschluss des Dienstleistungsvertrages am 28. September 2005 angegeben hat. ***E*** ist die

Ehefrau des V, damals möglicherweise noch Lebensgefährtin. Bei der Adresse ***Adresse2*** handelt es sich um jene Adresse, die die Gesellschaft bei Abschluss des Dienstleistungsvertrages am 28. September 2005 angegeben hat.

Betriebseinnahmen der SA-Luxemburg laut Tabelle Parteienvertreter:

	„2005	2006	2007
<i>Erträge aus Rechnungen an Bf</i>	<i>0,00</i>	<i>120.000,00</i>	<i>150.000,00</i>
<i>Erträge andere Kunden</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>diverse Erträge</i>	<i>0,00</i>	<i>2.782,79</i>	<i>5.618,81</i>
<i>Summe Erträge</i>	<i>0,00</i>	<i>122.782,79</i>	<i>155.618,81</i>

Nach der selbsterstellten tabellarischen Aufstellung hat die SA-Luxemburg den Nettobetrag von EUR 50.000,00, der von der Bf überwiesen wurde, nicht in den Betriebseinnahmen 2005 erfasst. Bei den diversen Erträgen handelt es sich um Zinserträge, die fast ausschließlich auf die dem V von der lux Société gewährten Vorschüsse 2006 und 2007 zurückzuführen sind. Die Vorschüsse wurden in den Bilanzen als Forderungen mit einer Restlaufzeit von weniger als einem Jahr ausgewiesen und haben am 31.12.2005 € 100.144,68 und am 31.12.2006 € 107.717,95 betragen. Die SA-Luxemburg hat keine eigene, von der Person der V losgelöste wirtschaftliche Tätigkeit mit Dritten entfaltet.

Die SA-Luxemburg wurde am 29. November 2005 vor dem Notar ***N*** (pardevant Maître) errichtet (a été constituée). Eine Vorgründungsgesellschaft der SA-Luxemburg hat am 28. September 2005 nicht bestanden.

Der Gesellschaftszweck der SA-Luxemburg umfasst auch den von der Bf betriebenen Geschäftszweig. Darüber hinaus zählen dazu die Erwirtschaftung von Zinsen sowie alle Vorgänge der Anlage in Wertpapieren.

Betriebsausgaben der SA-Luxemburg laut Tabelle Parteienvertreter:

	„2005	2006	2007
<i>Gehalt</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Sozialversicherung</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>externe Dienstleister</i>	<i>0,00</i>	<i>5.378,58</i>	<i>2.259,82</i>
<i>Subunternehmer</i>	<i>0,00</i>	<i>81.000,00</i>	<i>-15.000,00</i>

<i>sonstige Betriebsausgaben</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Steuern</i>	<i>0,23</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>diverse Aufwendungen</i>	<i>2.336,00</i>	<i>5.200,00</i>	<i>5.954,77</i>
<i>Summe Ausgaben</i>	<i>2.336,23</i>	<i>91.578,58</i>	<i>-6.785,41“</i>

Die in Punkt V., Steuern und Sozialversicherung, des Dienstleistungsvertrages getroffene Vereinbarung, V befinde sich in einem Beschäftigungsverhältnis, wurde von der SA-Luxemburg nicht eingehalten, denn die SA-Luxemburg hat dem V kein Gehalt ausgezahlt. Es wurden keine Sozialversicherungsabgaben für V als Arbeitnehmer der SA-Luxemburg geleistet.

Andere Aufwendungen für eine möglicherweise selbständig erfolgte Ausübung der Tätigkeit als Verwaltungsrat konnten durch Prüfung der Jahresabschlüsse durch das BFG nicht festgestellt werden. V hat von der Gesellschaft auch als Selbständiger kein Entgelt für seine Tätigkeit als Verwaltungsrat oder als an die Bf überlassener Vorstandsleiter erhalten. Auch die anderen beiden Verwaltungsräte wurden für ihre Tätigkeit für die SA-Luxemburg nicht mit Gehältern entlohnt. Möglicherweise haben ***13*** und ***14*** ein Mietentgelt erhalten, denn ein entsprechender Aufwand ist verbucht worden. Über Gewinnausschüttungen enthalten die Annexen keine Angaben.

Die SA-Luxemburg besaß im Zeitraum 31.12.2005 bis 31.12.2007 kein Anlagevermögen.

b) Feststellungen zur SARL-Frankreich

Zur SARL-Frankreich wird im Dienstleistungsvertrag die Adresse ***Adresse1***, angegeben. Demgegenüber wird in den Jahresabschlüssen 2005 bis 2007 als ihr Sitz die Adresse ***Adresse3*** (Anm: deutsch: Jachthafen), angegeben. Dabei handelt es sich um die Hauptstadt von ***16***. Laut Handelsregistrauszug vom 07.02.1991 handelt sich bei dieser Adresse um den Sitz der Firma, die am 28. Dezember 1990 eingetragen wurde. Die Sitzadresse war folglich im Streitzeitraum nach wie vor aufrecht. Das Stammkapital betrug F 50.000,00. Als ihr Manager ist V ins Register eingetragen, sodass die SARL-Frankreich unter seinem Einfluss steht. Der eingetragene Gesellschaftszweck lautet: Erwerb, Verkauf insbesondere durch Einbringung von Vorzugsrechten, Kauf oder Tausch oder andernfalls Verwaltung von notierten oder nicht notierte Wertpapieren sowie Hafteinlagen, Stückzinsen etc. Der von der Bf betriebene Geschäftszweig ist nicht Teil des Gesellschaftszwecks.

Aufstellung der Betriebseinnahmen und –ausgaben laut Parteienvertretung:

	<i>„2004</i>	<i>2005</i>	<i>2006</i>	<i>2007</i>
<i>Erträge aus Rechnungen an Bf</i>	<i>0,00</i>	<i>50.000,00</i>	<i>120.000,00</i>	<i>150.000,00</i>

<i>Erträge andere Kunden</i>	0,00	0,00	41.000,00	50.000,00
<i>Summe Erträge</i>	0,00	50.000,00	161.000,00	200.000,00
<i>Gehalt</i>	0,00	40.000,00	50.000,00	80.000,00
<i>Sozialversicherung</i>	0,00	8.954,78	14.849,00	19.492,59
<i>externe Dienstleister</i>	746,25	2.072,48	5.050,32	9.721,70
<i>Subunternehmer</i>	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Steuern</i>	0,00	498,00	0,00	1.372,80
<i>Summe Ausgaben</i>	746,25	51.525,26	69.899,32	110.587,09
<i>Gewinn/Verlust lt Stb</i>	-746,25	-1.525,26	91.100,68	89.412,91“

Die SARL-Frankreich hat im Jahr 2004 keine Betriebseinnahmen erzielt. Unter der Annahme, dass die oben ausgewiesenen Gehälter zur Gänze dem V zugeflossen sind, hat V im Zeitraum August 2005 bis Dezember 2007 € 170.000,00 bezogen.

Im Jahr 2004 hatte die SARL-Frankreich sonstige Betriebsausgaben von € 50.242,45 und Aufwendungen für Kapitaltransaktionen von € 3.064,23 verbucht. Die SARL-Frankreich hat im Streitzeitraum weder Erträge noch Aufwendungen aus ihrem eigentlichen Gesellschaftszweck verbucht.

Bilanzpositionen der SARL-Frankreich laut BFG:

	2004	2005	2006	2007
Darlehen und Finanzschulden	142.200,80	145.922,65	44.465,65	8.718,94
liquide Mittel	0,00	609,85	10.016,73	26.007,85

Die SARL-Frankreich besaß im Zeitraum 31.12.2004 bis 31.12.2007 kein Anlagevermögen und war zum 31.12.2004 überschuldet.

3. Beweismittel und Beweiswürdigung

Parteivorbringen und vorgelegter Verwaltungsakt, Vorerkenntnis BFG
 02.10.2015, RV/7101717/2010, Firmenbuchauszug der Bf vom ;
 Vorstandsdiensvertrag vom 11.11.2003 (Anstellungsvertrag 2003);
 Protokoll über die Aufsichtsratssitzung der Bf vom 21.07.2005

Aus dem BFG-Rechtsmittelakt RV/7101717/2010:

Protokoll über die Aufsichtsratssitzung der Bf vom 21.07.2005 in beglaubigter Übersetzung (Protokoll); zwei Dienstleistungsverträge vom 28.09.2005 zwischen der Bf und der ***SA-Luxemburg***, sowie der ***SARL-Frankreich***, ***Adresse1***, Frankreich, in beglaubigter Übersetzung; Schriftsatz vom 27. Februar 2014 und die mit diesem übermittelten Beilagen: Gegenüberstellung der relevanten Erträge und Aufwendungen der beiden Gesellschaften 2005, 2006 und 2007 auf Deutsch;

Handelsregisterauszug der SARL-Frankreich vom 07.02.1991, Nr ***4713***, auf Französisch; Jahresabschlüsse zum 31.12.2005, 2006 und 2007 beider Gesellschaften, bestehend aus Bilanzen, Gewinn-Verlust-Rechnungen und tw Anhängen (Annexen), allesamt auf Französisch.

Im Vorverfahren wurde die Bf von der Taxand Austria Steuerberatungsgesellschaft mbH vertreten. Als deren Sachbearbeiterin agierte – damals noch Mag (FH) – ebenfalls Dr Nicole Gregorits, deren Name auch im vorgelegten Verwaltungsakt als Sachbearbeiterin aufscheint. Die Unterschriften auf den Schriftsätzen sind da wie dort unleserlich, doch wurde im Mailverkehr Dr Herta Vana angeschrieben. Beide Steuerberatungsgesellschaften haben weiters dieselbe Adresse. Das BFG geht davon aus, dass die im gegenständlichen Beschwerdeverfahren vertretende Vanas & Partner Steuerberatungsgesellschaft mbH aus der Taxand Austria Steuerberatungsgesellschaft mbH hervorgegangen ist, sodass die im Vorverfahren vorgelegten Beweismittel als bekannt vorge setzt werden können.

Die Zahlen zum Bilanzstichtag 31.12.2004 bzw zur GVR 2004 ergaben sich bezüglich der SARL-Frankreich aus der Bilanz zum 31.12.2005 und der GVR 2005, da dort Angaben zum Vorjahr gemacht wurden. Dass die Sitzadresse der SARL-Frankreich in der Hauptstadt von ***16*** im Streitzeitraum aufrecht war, wird deshalb angenommen, weil sich die in der ***17*** gelegene Adresse aus dem Auszug des frz Handelsregisters ergibt und auch sämtliche Jahresabschlüsse, die von einer Wirtschaftstreuhand-Gesellschaft erstellt wurden, diese Adresse aufweisen und anlässlich der Beweismittelvorlage durch die Parteienvertretung nichts anderes vorgetragen wurde.

- Das BFG sieht es aufgrund folgender Überlegungen als erwiesen an, dass eine Vorgründungsgesellschaft der SA-Luxemburg am 28. September 2005 nicht bestanden hat:

Die SA-Luxemburg ist nach Abhaltung der Aufsichtsratssitzung vom 21. Juli 2005 und nach Abschluss des Dienstleistungsvertrages am 28. September 2005 erst am 29. November 2005 vor einem luxemburgischen Notar errichtet worden, sodass die SA-Luxemburg im Zeitpunkt des Abschlusses des Dienstleistungsvertrages noch gar nicht rechtlich existent war. Die SA-Luxemburg ist bei Vertragsabschluss am 28. September 2005 nicht als Vorgründungsgesellschaft (vor Errichtung des Gesellschaftsvertrages) aufgetreten. Das Protokoll über die Aufsichtsratssitzung vom 21. Juli 2005 enthält keine Wortmeldung des V dahingehend, dass sich die SA-Luxemburg noch im Stadium der Vorgründung befunden hätte.

Die Bf begehrt auf der Tatsachenebene durch ihren steuerlichen Vertreter die Berücksichtigung von Zahlungen iHv € 50.000,00 im Jahr 2005 an die SA-Luxemburg als Betriebsausgabe, obgleich sie im Vorverfahren RV/7101717/2010 eine Aufstellung über die Betriebseinnahmen der SA-Luxemburg vorgelegt hatte, in der die Zahlungen nicht als Betriebseinnahmen erfasst sind, was durch den Jahresabschluss der lux Société zum 31.12.2005 bestätigt wird. Zur SARL-Frankreich wurde im Beschwerdeverfahren mehrfach vorgetragen, dass diese bereits 1990 gegründet wurde, was im Sinne der VwGH-Judikatur ausschließe, dass die frz Gesellschaft nur zum Zweck der Drittanstellung des V gegründet wurde. Dieser Sachverhalt kann nach Ansicht des BFG nur so gedeutet werden, dass zum Gründungsdatum der SA-Luxemburg bewusst kein Vorbringen erstatten wurde.

Angesichts dieser bekannten Fakten traf die Bf die Behauptungs- und Beweislast, wie die aus dem Dienstleistungsvertrag vom 28. September 2005 resultierenden Rechte und Pflichten von einer etwaigen Vorgründungsgesellschaft der SA-Luxemburg auf die spätere SA-Luxemburg übergegangen wären. Eine Vorgründungsgesellschaft hätte vom übereinstimmenden Willen aller beteiligten Gründungsmitglieder getragen sein müssen. Eine Vorgründungsgesellschaft wird in Form einer bürgerlich-rechtlichen Gesellschaft geführt und hat zur Folge, dass sämtliche Gründungsgesellschafter persönlich und solidarisch für den Verbleib der € 50.000,00 haften würden. Das BFG schließt aus, dass das allgemeiner Konsens war. Von besonderem Interesse wäre in diesem Zusammenhang die Herkunft des zur Gänze geleisteten Gründungskapitals von € 31.000,00.

- Die Feststellung, dass für Wertpapiergeschäfte mit Dritten kein Raum bleibt, stützt sich auf folgende Überlegungen:

Die auf V entfallenden Ertragszinsen 2006 betragen laut GVR € 2.776,60. In den Details zur Jahresabrechnung 2006 wird die Zusammensetzung des Bilanzansatzes „créances échéances inférieure à un an“ (= Forderungen mit einer Laufzeit von weniger als einem Jahr) von € 100.144,88 näher erläutert. Demnach entfielen davon auf das „compte courant“ (Korrentkonto) des V € 99.750,99. Die laut Annexe 2006 dem administrateur-délégué beschlossene Vorschussgewährung (la société a accordé des avances) iHv € 96.974,39 bei einem Zinssatz von 5% kann somit zweifelsfrei dem V zugeordnet werden.

Gemäß der Annexe 2007 hat die SA-Luxemburg beschlossen, dem V einen Vorschuss iHv € 106.865,03 zu einem Zinssatz von 5,25 % zu gewähren. Der Bilanzansatz „créances échéances inférieure à un an“ betrug zum 31.12.2007 € 107.717,95. Beilagen, die die Zusammensetzung des Betrages erläutern würden, wurden für 2007 nicht vorgelegt. 5,25% von € 106.865,03 wären € 5.610,41, was in den erklärten diversen Erträgen von € 5.618,81 Deckung findet.

Die auf die erklärten Zinserträge verbliebene Differenz bewegt sich 2007 im einstelligen Eurobereich und ist als Ergebnis eines Gesellschaftszweckes vernachlässigbar.

- Zur Feststellung, dass die in Punkt V., Steuern und Sozialversicherung, des Dienstleistungsvertrages getroffene Vereinbarung von der SA-Luxemburg nicht eingehalten wurde, wird ins Treffen geführt:

Da die SA-Luxemburg keine Gehälter gezahlt hat, ist schlüssig davon auszugehen, dass auch V im Rahmen eines Dienstverhältnisses kein Gehalt für seine Tätigkeit als Verwaltungsrat oder für seine Überlassung an die Bf als deren Vorstandsmitglied bezogen hat. Es wurden auch keine Sozialversicherungsabgaben geleistet.

E tritt im Internet als ***VE*** auf.

1. Rechtsgrundlagen:

§ 1 Kommunalsteuergesetz (KommStG) lautet:

Der Kommunalsteuer unterliegen die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

§ 2 lit a und b KommStG bestimmt als Dienstnehmer

a) Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

b) Personen, die nicht von einer inländischen Betriebsstätte (§ 4) eines Unternehmens zur Arbeitsleistung im Inland überlassen werden, insoweit beim Unternehmer, dem sie überlassen werden.

§ 5 KommStG lautete auszugsweise:

(1) Bemessungsgrundlage ist die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen. Arbeitslöhne sind

a) *im Falle des § 2 lit. a Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG,*

b) *im Falle des § 2 lit. b 70% des Gestellungsentgeltes,*

[...]

Gemäß § 75 Abs 1 Aktiengesetz 1965 in der bis 31.07.2009 geltenden Stammfassung BGBl 98/1965 bzw BGBl I 120/2005 (kurz: AktG), bestellt der Aufsichtsrat die Vorstandsmitglieder. Gemäß dem letzten Satz leg.cit. gelten diese Vorschriften sinngemäß für den Anstellungsvertrag.

Gemäß § 75 Abs 2 AktG kann eine juristische Person oder eine Personengesellschaft (offene Gesellschaft, Kommanditgesellschaft) nicht zum Vorstandsmitglied bestellt werden.

§ 70 Abs 1 AktG sieht vor:

- (1) Der Vorstand hat unter eigener Verantwortung die Gesellschaft so zu leiten, wie das Wohl des Unternehmens unter Berücksichtigung der Interessen der Aktionäre und der Arbeitnehmer sowie des öffentlichen Interesses es erfordert.*
- (2) Der Vorstand kann aus einer oder mehreren Personen bestehen. Ist ein Vorstandsmitglied zum Vorsitzenden des Vorstands ernannt, so gibt, wenn die Satzung nichts anderes bestimmt, seine Stimme bei Stimmengleichheit den Ausschlag.*

Gemäß § 1 Abs 1 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz (AÜG) gilt dieses Bundesgesetz für die Beschäftigung von Arbeitskräften, die zur Arbeitsleistung an Dritte überlassen werden.

§ 3 AÜG lautet:

- (1) Überlassung von Arbeitskräften ist die Zurverfügungstellung von Arbeitskräften zur Arbeitsleistung an Dritte.*
- (2) Überlasser ist, wer Arbeitskräfte zur Arbeitsleistung an Dritte vertraglich verpflichtet.*
- (3) Beschäftiger ist, wer Arbeitskräfte eines Überlassers zur Arbeitsleistung für betriebseigene Aufgaben einsetzt.*
- (4) Arbeitskräfte sind Arbeitnehmer und arbeitnehmerähnliche Personen. Arbeitnehmerähnlich sind Personen, die, ohne in einem Arbeitsverhältnis zu stehen, im Auftrag und für Rechnung bestimmter Personen Arbeit leisten und wirtschaftlich unselbständig sind.*

§ 21 Abs 1 BAO lautet:

„Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.“

§ 22 Abs 1 und 3 BAO vor Inkrafttreten der durch BGBl I 62/2018 vom 14.08.2018 (Jahressteuergesetz 2018 – JStG 2018) geänderten Fassung lauteten:

"(1) Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(3) Liegt ein Mißbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären."

Gemäß § 539b ASVG in der Fassung des StrukturanpassungsG 1996, BGBl 201/1996, gelten die §§ 21 bis 24 BAO sinngemäß in Sachen der Pflichtversicherung.

2. Rechtliche Beurteilung

5.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 75 Abs 1 AktG ist der Aufsichtsrat für die organschaftliche Bestellung und Abberufung der Vorstandsmitglieder zuständig. Diese Zuständigkeit gilt nach dem letzten Satz leg.cit. sinngemäß für den Anstellungsvertrag, sodass auch die rechtsgeschäftliche bzw schuldrechtliche Anstellung des Vorstandsmitgliedes in die Kompetenz des Aufsichtsrates fällt. Beide Vorgänge erfolgen im Innenverhältnis der Aktiengesellschaft einerseits durch Beschluss des Aufsichtsrates verbunden mit der Annahme des Berufenen und andererseits durch Abschluss eines schuldrechtlichen Anstellungsvertrages. Für den Abschluss von Vorstandsgestellungsverträgen ist somit ebenfalls der Aufsichtsrat zuständig ist (vgl BGH 28.4.2015, II ZR 63/14; Bergmann in taxlex 04/2009, Die „Drittanstellung“ von Managern im Gesellschafts- und Steuerrecht (Teil I) S 134, 138). Korrespondierend zur Aktiengesellschaft ist für die Drittanstellung eines Geschäftsführers einer GmbH die Gesellschafterversammlung zuständig (BGH 14.05.2019, II ZR 299/17).

Folgende spruchtragende Gründe a) bis d) sind eventualiter aufgebaut:

a) Unteilbarkeit einer konkreten Vorstandsfunktion, Unteilbarkeit der Einkunftsquelle

*Wie der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen hat, kann der Geschäftsführer einer GmbH nicht nur von der Gesellschaft, sondern auch von einem Dritten angestellt werden, weil nach herrschender Lehre und Rechtsprechung die gesellschaftsrechtliche Bestellung einer **natürlichen***

Person zum Geschäftsführer von deren dienstrechtlicher Anstellung zu unterscheiden ist (vgl. auch Arnold, ÖStZ 2009/229, 120, mit weiteren Nachweisen). Wird der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft **bei einer anderen Kapitalgesellschaft angestellt**, steht er in einer Rechtsbeziehung zu jener Gesellschaft, deren Geschäfte er führt (Bestellungsverhältnis), und überdies in einer Rechtsbeziehung zu jener Gesellschaft, bei der er angestellt ist und **die ihn** für die Geschäftsführerfunktion an die andere Gesellschaft **verleiht** (Anstellungsverhältnis). **Die schuld- und arbeitsrechtlichen Beziehungen des Geschäftsführers**, zu deren Kerninhalt die Regelung über die Vergütung gehört, **werden im Anstellungsverhältnis festgelegt**. Der Geschäftsführer erhält die Bezüge in seiner Eigenschaft als **Angestellter der ihn verleihenden Gesellschaft** aufgrund der mit dieser getroffenen **Entlohnungsvereinbarung**. Davon zu unterscheiden sind jene Entgelte, die der verleihenden Gesellschaft für die Gestellung des Geschäftsführers zufließen. Wenn die Drittanstellung eines Geschäftsführers **ernsthaft gewollt ist und dementsprechend durchgeführt** wird, sind dem Geschäftsführer die Bezüge seitens der ihn beschäftigenden Gesellschaft und der verleihenden Gesellschaft jene Entgelte zuzurechnen, die ihr für die **Gestellung des Geschäftsführers** zufließen (vgl. Tanzer, ÖStZ 2009/230, 123). Da die steuerliche Betrachtung die Trennung zwischen der Gesellschafts- und Geschäftsführersphäre erfordert (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2004, 2004/15/0007, mit weiteren Nachweisen), gilt dies auch, wenn der Geschäftsführer alleiniger Gesellschafter der gestellenden Kapitalgesellschaft ist, es sei denn, die Zwischenschaltung erfolgte nur zur Umgehung der sonst anfallenden lohnabhängigen Abgaben (§ 22 f BAO) [in VwGH 25.06.2008, 2008/15/0014; VwGH 04.09.2014, 2011/15/0149; Hervorhebung durch BFG].

Nicht erforderlich ist nach obiger Rechtsprechung des VwGH, dass der verliehene Manager bei der verleihenden Gesellschaft als Arbeitnehmer iSd § 25, 47 EStG 1988 anzusehen ist, wie bereits VwGH 2011/15/0149, zeigt, denn der eine gestellte Geschäftsführer war an der einen gestellenden Gesellschaft zu 50% und der andere an der anderen Gesellschaft zu 100% beteiligt. Der vom VwGH verwendete Begriff des Anstellungsverhältnisses bei der gestellenden Gesellschaft ist nicht als abgabenrechtlicher Begriff, sondern ausschließlich als formaler Begriff des Zivilrechts zu verstehen. *Dem Anstellungsverhältnis des Geschäftsführers einer GmbH muss kein Dienstvertrag zugrunde liegen, es kann sich auch um einen freien Dienstvertrag, einen Werkvertrag oder ein Auftragsverhältnis handeln* (VwGH 07.09.1990, 90/14/0188 hier: Nichtgesellschafter).

Der Vorstand kann gemäß § 70 Abs 2 AktG aus einer oder mehreren Personen bestehen. Für V wäre im Fall der unmittelbaren Anstellung EIN schuldrechtlicher Anstellungsvertrag erforderlich, an dessen Stelle im Fall der mittelbaren Anstellung EIN Überlassungsvertrag mit EINER gestellenden Gesellschaft trete, die mit V in EINER Rechtsbeziehung stehen müsste, die eine Überlassung als arbeitnehmerähnliche Personen nach § 3 Abs 4 AÜG zulässt (Bergmann aaO S 137). Anstelle dieses EINEN Anstellungsvertrages wurden laut Sachverhalt zur Besetzung ein und derselben Vorstandsfunktion bei der Bf durch V ZWEI schuldrechtliche Verträge

identen Wortlautes mit ZWEI Dienstleistungsgesellschaften geschlossen. Die Doppelüberlassung des V in ein und dieselbe Vorstandsfunktion durch zwei von ihm beherrschten ausländischen Gesellschaften ist aus der Sicht des Einkommensteuerrechts unzulässig, weil sie den Grundsatz der Einheit der Einkunftsquelle verletzt. Durch die beiden Vereinbarungen wird nicht nur der Geldfluss geteilt, wie im Fall einer Anweisung, den Nettolohn auf zwei verschiedene Konten zu überweisen. Hier wird die Vorstandsfunktion, der schulrechtliche Vertrag an sich geteilt.

Eine konkrete Vorstandsfunktion einer bestimmten AG ist zivilrechtlich nach dem Aktiengesetz eine einheitliche Funktion und abgabenrechtlich ein einheitliches Dienstverhältnis iSd §§ 25, 47 EStG 1988. Das konkrete Vorstandsmitglied als Arbeitnehmer kann mit der AG als Arbeitgeber nur in EINEM schuldrechtlichen Dienstverhältnis stehen. Besteht der Vorstand gemäß § 70 Abs 2 AktG aus mehreren Mitglieder, so ist jede einzelne konkrete Vorstandsfunktion für sich organschaftlich zu bestellen und schuldrechtlich zu besetzen. Das zwischen einem bestimmten Arbeitnehmer und einem bestimmten Arbeitgeber bestehende Dienstverhältnis ist für die ebenfalls zu den Haupteinkunftsarten zählenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 2 Abs 3 Z 4 iVm §§ 25, 47 EStG 1988 eine einheitliche Einkunftsquelle und somit unteilbar, vergleichbar dem Betrieb im Bereich der betrieblichen Einkunftsarten (VwGH 04.09.2014, 2014/15/0001; VwGH 26.06.2014, 2010/15/0140). Der Verwaltungsgerichtshof verlangt die Eigenschaft der Einkunftsquelle weiters im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, obgleich diese zu den Nebeneinkünften gemäß § 2 Abs 3 Z 5 bis 7 EStG 1988 gehören (VwGH 25.04.2019, Ro 2018/13/0006; VwGH 29.02.2012, 2008/13/0029; Hofstätter/Reichel, EStG 1988, III, § 2 - Liebhaberei ABC, Stichwort "Beurteilungseinheit", mwN). Entsprechend dem Grundsatz der Einheit des Betriebes ist unter einkommensteuerrechtlichen Aspekten ein bestimmtes Dienstverhältnis als einheitliche Einkunftsquelle zu beurteilen. Für eine bestimmte Vorstandsfunktion kann an die Stelle des in § 75 Abs 1 S 3 AktG genannten Anstellungsvertrages folglich nur ein einheitlicher Gestellungsvertrag (Leihvertrag, Überlassungsvertrag) mit nur einer gestellenden (verleihenden, überlassenden) Gesellschaft treten. Bereits mit der Erfüllung nur eines der beiden Dienstleistungsverträge hat V die Vorstandsfunktion für die Bf vollständig ausgeübt. Des zweiten Vertrages wortidenten Inhalts bedurfte es aus zivilrechtlicher Sicht nicht mehr. Die im Gefolge der Aufsichtsratssitzung vom 21.07.2005 getroffenen Vereinbarungen sind folglich zivilrechtlich und einkommensteuerrechtlich unbeachtlich und die von der Bf an die Dienstleistungsgesellschaften geleisteten Beträge sind konsequenterweise bei diesen keine Betriebseinnahmen, sondern direkt dem V als Arbeitslohn zugeflossen. Bereits aus diesem Grund kann der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein.

b) § 75 Abs 2 AktG als Primärbegründung des Vorerkenntnisses

Die vorliegende Beschwerde richtet sich ausschließlich gegen die mit dem Vorerkenntnis erfolgte rechtliche Beurteilung als Missbrauch der Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des

bürgerlichen Rechts. Damit wird übersehen, dass die Missbrauchsbeurteilung als Eventualbeurteilung ins Treffen geführt wurde, denn die primäre tragende Begründung des Vorerkenntnisses stützt sich auf § 75 Abs 2 AktG, wonach juristische Personen sowie Personengesellschaften von der Vorstandstätigkeit ausgeschlossen sind (argumentum: „Die ... Entgelte [seien] daher **schon aus diesem Grund** [dem V] ... zuzurechnen“). Demnach hätte sich die Bf zunächst gegen die Primärbeurteilung wenden müssen.

Eine frz Société à responsabilité limitée (SARL) ist mit der österreichischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung und eine lux Société Anonyme (SA) mit der österreichischen Aktiengesellschaft, beides Kapitalgesellschaften nach österreichischer Rechtsordnung vergleichbar.

Das BFG teilt bei nochmaliger Prüfung der Sach- und Rechtslage ausdrücklich die im Erkenntnis BFG RV/7101717/2010, Seiten 20, 21, zu § 75 Abs 2 AktG getätigten rechtlichen Ausführungen, auf die zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen wird. Ergänzend wird ausgeführt, dass nach dem AR-Protokoll und dem Beschwerdevorbringen die **Änderung** des Anstellungsvertrages 2003 des V bezweckt wird, sodass nach dem übereinstimmenden Parteiwillen der Anstellungsvertrages 2003 des V aufrecht bleiben sollte, wenn auch in modifizierter Form. Im Ergebnis bedeutet diese Rechtsgestaltung, dass die SARL-Frankreich und der SA-Luxemburg auf Seiten des V als Arbeitnehmer in den Anstellungsvertrag eingetreten sein und die Aufgaben des V erfüllt haben sollen. V ist im Anstellungsverhältnis zur Bf Arbeitnehmer iSd Arbeitsrechts iWS, des Rechtes zur gesetzlichen Sozialversicherung und des Abgabenrechts. Die in einem Dienstvertrag für den Arbeitnehmer als natürliche Person geregelten Rechte und Pflichten können nicht von Kapitalgesellschaften als juristische Personen des privaten Rechts erfüllt werden. Daher ist ein Eintritt einer Kapitalgesellschaft in den Arbeitsvertrag auf Seiten des Arbeitnehmers zivil- und abgabenrechtlich unwirksam. Die Einbindung der SARL-Frankreich und der SA-Luxemburg ist keine zulässige Zwischenschaltung iSd der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, denn V wurde nicht von den Gesellschaften an die Bf verliehen, um für sie als natürliche Person und wirtschaftlicher Arbeitnehmer die mit der Vorstandsfunktion verbundenen Managementaufgaben zu erbringen.

Bei Einschaltung der Dienstleistungsgesellschaften könnte V das Recht des Großherzogtums Luxemburg vor Augen gehabt haben. Nach luxemburgischen Recht können in der Société Anonyme zur Verwaltung verschiedene Organe eingerichtet sein. Möglich ist die Verwaltung durch einen Verwaltungsrat (monistisch) oder durch einen Vorstand, der von einem Aufsichtsrat überwacht wird (dualistisch). Bei den Mitgliedern des Verwaltungsrates, Vorstandes und des Aufsichtsrates kann es sich um natürliche oder juristische Personen handeln (Quelle: <https://guichet.public.lu/de/entreprises/creation-developpement/forme-juridique/societe-capitales/societe-anonyme.html>). Nach dem Rechtsverständnis des BFG

betrifft das jedoch die **Organbestellung**, und nicht den das Entgelt regelnden schuldrechtlichen Vertrag, in den die Kapitalgesellschaften eingetreten sind. Damit hat V die Rechtslage verkannt.

c) Drittanstellung des Geschäftsführers nach den Grundsätzen VwGH 25.06.2008, 2008/15/0014; VwGH 04.09.2014, 2011/15/0149

Sollten die unter Punkt 5.1.a) und b) getätigten Ausführungen den Spruch des Erkenntnisses nicht tragen, wird in eventu Folgendes ausgeführt. Auch diesfalls erübrigte sich eine Missbrauchsprüfung, weil nach der Judikatur des VwGH die zivilrechtlich zulässige Gestaltung der Drittanstellung des Geschäftsführers einer GmbH (Überlassung) und der Ausschluss von Missbrauchsgründen kumulativ erfüllt sein müssen.

Wie bereits im Vorerkenntnis dargelegt, ist auch die Drittanstellung des Vorstandsmitgliedes einer Aktiengesellschaft zulässig. Gemäß der erwähnten Judikatur müssen bei einer Drittanstellung eines Vorstandsmitgliedes einer AG folgende Privaturkunden vorliegen bzw. Voraussetzungen erfüllt sein:

- 1) ein Aufsichtsratsbeschluss über die organschaftliche Bestellung des Vorstandsmitgliedes, beschlossen im Innenverhältnis zwischen Aufsichtsrat und dem Vorstandsmitglied, das die Berufung annimmt,
- 2) ein schuldrechtlicher Überlassungsvertrag (= Gestellungsvertrag, Leihvertrag), geschlossen im Außenverhältnis zwischen dem Aufsichtsrat als gesetzlichem Vertreter der Aktiengesellschaft und der gestellenden Gesellschaft als Überlasser bzw. Verleiher, sowie
- 3) ein schuldrechtlicher Anstellungsvertrag, geschlossen zwischen der gestellenden Gesellschaft und der als Vorstandsmitglied (CEO) zu überlassenden natürlichen Person.

Dass die beiden letztgenannten Verträge gemeinsam den in § 75 Abs 1 AktG geregelten Anstellungsvertrag des Vorstandsmitgliedes substituieren, wurde bereits zuvor ausgeführt.

Punkt 1 ist erfüllt.

Der schuldrechtliche Überlassungsvertrag liegt nicht vor, denn wie obige Ausführungen gezeigt haben, wird mit den Dienstleistungsverträgen der beiden EU-Kapitalgesellschaften das Ziel verfolgt, dass die EU-Gesellschaften auf Seiten des Arbeitnehmers V in dessen Anstellungsvertrag 2003 mit der Bf eintreten, was – wie in Punkt 5.1.b ausführlich ausgeführt wurde – zivil- und abgabenrechtlich unzulässig ist.

Laut Sachverhalt und Beweiswürdigung war die SA-Luxemburg bei Abschluss des Dienstleistungsvertrages am 28. September 2005 rechtlich nicht existent und ist eine Vorgründungsgesellschaft der SA-Luxemburg bis zur Errichtung des Gesellschaftsvertrages nicht anzunehmen. Rechtlich folgt daraus, dass V den mit der lux Société geschlossenen

Dienstleistungsvertrag vom 28. September 2005 im eigenen Namen mit der Bf geschlossen hat. Da der Dienstleistungsvertrag mit der SA-Luxemburg die halbe Vereinbarung ist, fällt mit der Ungültigkeit ihrer Vereinbarung die gesamte rechtliche Konstruktion.

Weiters ist in der Aktiengesellschaft die Aufgabenteilung durch Selbständigkeit bei wechselseitiger Abhängigkeit gekennzeichnet. In diesem Sinne ist der Vorstand in der AG absolut weisungsfrei, im Gegensatz zur Geschäftsführung in der GmbH, die der Generalversammlung stets weisungsgebunden ist. Das in den Dienstleistungsverträgen vereinbarte Weisungsrecht als Durchgriffsrecht der Bf auf den V ist nur dadurch nachvollziehbar, weil Gegenstand der Dienstleistungsverträge eben nicht die Verleihung des V an die Bf ist. Mit den Dienstleistungsverträgen wurden darüber hinaus Honorarbestandteile und Boni vereinbart, die nach stRSp des VwGH Bestandteile eines Anstellungsvertrages laut Punkt 3 sind. Die Zahlung in 14 Monatsbeträgen ist im Rahmen eines Dienstverhältnisses üblich, nicht aber zwischen Gesellschaften bzw. Unternehmern. Punkt 2 ist nicht erfüllt.

Da sämtliche drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen, ist der Beschwerde der Erfolg zu versagen. Sicherheitshalb wird zu Punkt 3 ausgeführt:

Die Anstellungsverträge des V bei den beiden EU-Kapitalgesellschaften wurden nicht vorgelegt. Das Beschwerdevorbringen vertritt die Rechtsansicht, dass Dienstverträge von Geschäftsführern nicht in Schriftform geschlossen werden müssen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinen Erkenntnissen die Inhaltserfordernisse des Anstellungsvertrages im Fall der Drittanstellung eines Geschäftsführers formuliert, er hat aber nicht zu Recht erkannt, dass der Anstellungsvertrag in Schriftform vorliegen müsse. Gerade aus dem von der Beschwerde aufgegriffenen Erkenntnis 04.09.2014, 2011/15/0149, geht nicht hervor, dass die Anstellungsverträge vorgelegt wurden oder in Schriftform vorzulegen sind.

Die Fremdvergleichsjudikatur wurde vom Verwaltungsgerichtshof auf Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaften mbH und ihren Gesellschaftern iZm verdeckte Gewinnausschüttung ausgedehnt (zB VwGH 31.05.2006, 2002/13/0168). Nach Ansicht des BFG ist die Fremdvergleichsjudikatur jedenfalls auf Ausgangssituationen wie der vorliegenden anwendbar, wenn im Fall einer Drittanstellung eines CEO die verleihende Gesellschaft vom zu verleihenden CEO beherrscht wird. Demnach muss auch der Anstellungsvertrag des verliehenen Geschäftsführers, den dieser mit der Gestellungsgesellschaft geschlossen hat, in Schriftform vorliegen.

Sollte der Anstellungsvertrag nicht in Schriftform vorliegen müssen, wird ausgeführt: Die vorgelegten Jahresabschlüsse der SA-Luxemburg lassen keine Rückschlüsse auf ein ordnungsgemäß entlohntes Anstellungsverhältnis des V zu. Weder das im Beschwerdeverfahren behauptete Beschäftigungsverhältnis des V zur SA-Luxemburg, wenn es nach luxemburgischem Recht zu unselbständigen Einkünften des V geführt hat, noch die Rechtsbeziehung des V als Verwaltungsrat zur lux Société, wenn es nach luxemburgischem

Recht zu selbstständigen Einkünften des V geführt hat, hat mangels korrespondierender Betriebsausgaben einen ordnungsgemäßen Niederschlag in den Jahresabschlüssen der Gesellschaft gefunden.

Laut Sachverhalt konnte ein Betriebsaufwand für die Tätigkeit als Verwaltungsrat durch V in der GVR der SA-Luxemburg nicht festgestellt werden. Ein „Vorschuss“ (avances) unterscheidet sich von einem Gelddarlehen dadurch, dass der Empfänger des Vorschusses dem Leistenden aus einer anderen Rechtsbeziehung heraus, hier aufgrund der Tätigkeit als Verwaltungsrat, zur Erbringung von Leistungen verpflichtet ist. Den Empfänger trifft, anders als beim Darlehen, grundsätzlich keine Rückzahlungsverpflichtung (Ausnahme zB im Fall einer vorzeitigen Vertragsbeendigung), sondern eine Verpflichtung zur Leistungserbringung.

Bei der SA-Luxemburg stellen die Vorschüsse folglich keine Geldforderung an V dar; vielmehr hat die SA-Luxemburg einen Leistungsanspruch an V. Somit ist der ordnungsgemäße Ausweis des Vorschusses in der Bilanz unter der Bezeichnung „créances échéances inférieure à un an“ (= Forderungen mit einer Laufzeit von weniger als einem Jahr) fraglich und würde zumindest nach österreichischem Recht mangels sachgerechter Bezeichnung einen Verstoß gegen den Grundsatz der Bilanzklarheit darstellen (Korntner, Buchhaltung und Bilanzierung, Band I Grundlagen, Lindeverlag, 1995, S 204, 2.2.).

Bei einem den Bilanzstichtag überschreitenden Vorschusszeitraum hätte die SA-Luxemburg in ihrer Bilanz vielmehr eine aktive Rechnungsabgrenzung vornehmen müssen. Die in den Jahren 2006 und 2007 dem V gewährten Vorschüsse stellen – unter der Annahme, dass die Vorschüsse mit der Tätigkeit des V als Verwaltungsrat stehen – bei der SA-Luxemburg eine Betriebsausgabe und beim Empfänger V eine (Betriebs)Einnahme dar. Die Vorschüsse für die auf Dauer der Bestellung ausgeübte Tätigkeit als Verwaltungsrat der SA-Luxemburg wären daher nach erbrachter Leistung – gewöhnlich monatlich, jedoch spätestens am Ende des Wirtschaftsjahres – durch V aufwandswirksam, vergleichbar dem Entgelt für den Geschäftsführer, vom Aktivkonto auf ein Aufwandskonto umzubuchen oder vom Aufwandskonto auf ein aktives Bestandskonto abzugrenzen gewesen (pro rata temporis-Betrachtung). Der Vorschuss wurde offenbar in der Gesellschaft als Vorschuss beschlossen und in der Buchhaltung als Darlehen gebucht. Diese Annahme wird durch die für den Vorschuss verwendete Kontenbezeichnung „compte courant“ (Korrentkonto) erhärtet, der Vorschuss wurde nicht über das Geschäftsführerverrechnungskonto gebucht.

Auch einnahmenseitig hat das aufgrund der Sachverhaltsfeststellungen BFG Zweifel an der SA-Luxemburg, weil diese ihre Zinserträge aus den Vorschüssen an V erzielt hat, sodass sie keine eigene, von der Person der V losgelöste wirtschaftliche Tätigkeit mit Dritten entfaltet hat. Der Beschwerdeeinwand, die Dienstleistungsgesellschaften würden gegenüber Dritten Marktchancen nutzen, trifft daher für die SA-Luxemburg nicht zu.

Das BFG sieht es als erwiesen an, dass die lux Société ausschließlich zu dem Zweck gegründet wurde, um dort die Gehälter des V in Darlehen zu verwandeln, sodass die 5% bzw 5,25% Zinsen an die Stelle der Einkommensteuerpflicht treten.

Da der Dienstleistungsvertrag mit der SA-Luxemburg die halbe Vereinbarung ist, fällt mit der Ungültigkeit ihrer Vereinbarung die gesamte rechtliche Konstruktion in sich zusammen.

Sicherheitshalb wird zur SARL-Frankreich ausgeführt wie folgt:

Die SARL-Frankreich wurde zwar bereits 1990 gegründet, doch hat diese laut Sachverhalt im Jahr 2004 keine Betriebseinnahmen erwirtschaftet und war überschuldet und verfügte über keine liquiden Mittel. In zweieinhalb Jahren konnte die frz Société durch den Dienstleistungsvertrag mit der Bf ihre Darlehen- und Finanzschulden von € 142.200,80 zum 31.12.2004 über € 145.922,65 zum 31.12.2005 auf € 8.718,94 zum 31.12.2007 abbauen und im selben Zeitraum die liquiden Mittel von € 0,00 auf € 26.007,85 erhöhen. Aufgrund des Schuldenanstiegs vom 31.12.2004 im Vergleich zum Bilanzstichtag 31.12.2005 ist anzunehmen, dass der Schuldenstand im Juli/August 2005 über dem Betrag von € 145.922,65 lag. Die SARL-Frankreich wurde zwar im Jahr 1990 gegründet, jedoch ist ihre wirtschaftliche Existenzgrundlage wegen der fehlenden Betriebseinnahmen 2004 und der Überschuldung fraglich. Das BFG sieht es als erwiesen an, dass der Dienstleistungsvertrag mit der Bf ausschließlich deshalb geschlossen wurde, um der SARL-Frankreich Betriebseinnahmen zum Zweck der Entschuldung zu verschaffen.

Schließlich hält es das BFG nicht für glaubhaft, dass V, der nach seinem Anstellungsvertrag 2003 einen Jahresbruttolohnanspruch gegen die Bf hatte von € 100.000,00 für den Zeitraum August bis Dezember 2005, von € 240.000,00 für das Jahr 2006 und von € 300.000,00 für das Jahr 2007 hatte, nur noch jene Gehälter bezogen hätte, die die SARL-Frankreich laut Sachverhalt als Betriebsausgaben ausgewiesen hat. Die Finanzlage des V hätte sich durch die Einschaltung der von ihm beherrschten Gesellschaften massiv verschlechtert, nämlich in Summe auf € 170.000,00 statt € 640.000,00 über zweieinhalb Jahre. Nach Ansicht des BFG steht eine solche Vertragsgestaltung nicht mit menschlichem Erfahrungsgut in Einklang.

Punkt 3 ist nicht erfüllt.

d) Missbrauch der Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts

Ein Missbrauch ist eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; ... (*Ritz*, BAO, 6. Aufl. 2017, § 22 Tz 1 mwN). Nach Ansicht des BFG verlangt die Anwendbarkeit des § 22 BAO, dass die nach Zivilrecht vorgenommene rechtliche Gestaltung 1.) eine nach dem Zivilrecht zulässige Rechtsgestaltung ist und 2.) von § 23 Abs 1 BAO nicht erfasst wird. Da – wie in Punkt 5.1.a und 5.1.b ausgeführt wurde – sowohl

die Teilung der Vorstandsfunktion des V auf zwei Dienstleistungsgesellschaften als auch der Eintritt von Kapitalgesellschaften in den Vorstandsdiensvertrag des V gegen zwingende Normen des Zivilrechts und des Einkommensteuerrechts verstoßen, scheidet eine Missbrauchsprüfung nach § 22 BAO von vornherein aus (aA BFG 02.10.2015, RV/7101717/2010). Die Beantwortung dieser Rechtsfragen ist der Missbrauchsprüfung vorgelagert.

Sollte entgegen obiger Ausführungen eine missbräuchliche Gestaltung des Bürgerlichen Rechts zu prüfen sein, so wäre der wahre wirtschaftliche Gehalt, der zur Einschaltung der zwei Dienstleistungsgesellschaften geführt hat, zu erfassen. V als gesetzlicher Vertreter der von ihm beherrschten Gesellschaften erweckt mit den wortidenten Dienstleistungsverträgen in jedem der beiden Mitgliedstaaten für jede Gesellschaft bei isolierter Betrachtung den Anschein, dass der jeweilige Vertrag das gesamte Vertragsverhältnis zur Bf vollständig abbildet. Der mit einer Leistung verknüpfte Geldtransfer ins Ausland stößt beim BFG, insbesondere jener zu Luxemburg, einem Mitgliedstaat der Union, das den Ruf einer Steueroase mitten in Europa besitzt, auf Bedenken. Aber auch die ***17*** erscheint nicht unbedenklich.

Im Fall des Missbrauchsvorwurfs ist der angestrebte Umgehungserfolg jener, in dessen Abgabenverfahren die Abgabenbehörde den Missbrauchstatbestand erfüllt sieht. Demnach müsste die Einschaltung von zwei Dienstleistungsgesellschaften mit Sitz in zwei verschiedenen Staaten ausschließlich bezwecken, die Kommunalsteuerpflicht zu umgehen, und der angestrebte Erfolg müsste im Interesse der Bf liegen. Das BFG ist jedoch der Auffassung, dass es in erster Linie um das Splitting der Einkunftsquelle des V auf zwei verschiedenen Staaten geht. Der Entfall der Kommunalsteuerpflicht der Bf ist unter Einbeziehung des tatsächlichen Ziels lediglich ein unvermeidbarer Zwischenschritt, vergleichbar einer Vorbereitungshandlung, der zur Zielerreichung notwendig ist. Nach Ansicht des BFL liegt der angestrebte Erfolg in der Umgehung der Einkommensteuerpflicht des V in dessen Ansässigkeitsstaat Frankreich. Als notwendiger Zwischenschritt zu Zielerreichung durch V waren die Dienstleistungsverträge von den Gesellschaften, beide dabei vertreten von V, gewollt, sodass ein Scheingeschäft nach § 23 Abs 1 BAO nicht in Betracht kommt. Es wäre daher der von V für sich tatsächlich angestrebte Erfolg, nämlich die Umgehung der frz Einkommensteuerpflicht, zu erfassen, weshalb das ins Treffen geführte Argumente der Beschränkung der zivilrechtlichen Haftung des V als Organ der Bf der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen könnte.

e) § 5 Abs 1 lit b KommStG iVm § 2 lit b KommStG

Die Drittanstellung des Geschäftsführers fällt wie jede andere Arbeitskräfteüberlassung unter § 5 Abs 1 lit b KommStG iVm § 2 lit b KommStG, sodass bei ordnungsgemäßer Drittanstellung des Geschäftsführers (die hier nicht vorliegt) als Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer 70% des Gestellungsentgeltes des geliehenen Geschäftsführer heranzuziehen sind.

5. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Drittanstellung des Geschäftsführers hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnissen VwGH 25.06.2008, 2008/15/0014; VwGH 04.09.2014, 2011/15/0149, Grundsätze formuliert, unter deren Einhaltung die Zwischenschaltung eines Gestellungsunternehmens unbedenklich ist. Das BFG ist zum Ergebnis gelangt, dass diese Grundsätze im konkreten Fall nicht erfüllt wurden. Dabei war auch auf § 75 Abs 2 AktG und auf Grundsätze des Abgabenrechts (ausgehend von der Einheit des Betriebs, hier: Einheit der die nichtselbständigen Einkünfte bildenden Einkunftsquelle) einzugehen. Insbesondere erachtete das BFG eine Verletzung zivilrechtlicher und abgabenrechtlicher Grundsätze (Unteilbarkeit einer konkreten Vorstandsfunktion und Unteilbarkeit der Einkunftsquelle sowie, dass nur natürliche Personen Vorstandsmitglied bzw Arbeitnehmer iSd EStG 1988 sein können) als qualifiziert unzulässige Rechtsgestaltung, die zivil- und abgabenrechtlich unwirksam ist. Infolge der rechtlichen Unwirksamkeit hielt das BFG bereits aus diesem Grund die Anwendbarkeit des § 22 BAO für ausgeschlossen. Dazu fehlt, soweit das BFG feststellen konnte, eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, doch war aufgrund der unter Punkt 5.1.c) und d) erfolgten Eventualbegründungen die ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. Juni 2021