



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Kreil und die weiteren Mitglieder HR Dr. Christiane Kestler, Dr. Ernst Grafenhofer und Leopold Pichlbauer über die Berufung der Bw., vertreten durch BNP Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 4810 Gmunden, Ohlsdorferstraße 44, vom 4. September 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 7. Mai 2009 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für die Jahre 2006 und 2007, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 nach der am 8. Juni 2011 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2004 werden wie folgt abgeändert.

Bemessungsgrundlage für DB und DZ	2.578.111,11 €
Dienstgeberbeitrag	116.015,00 €
bisher war vorgeschrieben	111.155,00 €
Nachforderung	4.860,00 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	9.796,86 €
bisher war vorgeschrieben	9.386,46 €

Nachforderung	410,40 €
---------------	----------

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Jahre 2003 bis 2007 wurde folgende Feststellung getroffen: Die Berufungswerberin schloss mit 15.3.2004 mit der am 12.12.2003 gegründeten Firma X GmbH (kurz: x GmbH) einen Consulting- und Management Vertrag, laut dem diese Firma die Aufgaben der Geschäftsführung übernehmen sollte. Konkret sollte sie für diesen Zweck ihren zu 50% beteiligten alleinigen Geschäftsführer H. persönlich zur Verfügung stellen. H war bereits bei der Rechtsvorgängerin der Berufungswerberin Dienstnehmer und Prokurist und seit Dezember 2003 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Berufungswerberin. Am 20.12.2006 schloss die Berufungswerberin einen weiteren Consulting- und Management Vertrag mit der Y GmbH, laut dem auch diese Firma die Aufgaben der Geschäftsführung übernehmen und für diesen Zweck ihren zu 100% beteiligten Geschäftsführer K. zur Verfügung stellen sollte. K war seit Mai 2004 selbständig vertretungsbefugter Prokurist der Berufungswerberin und wurde mit 19.12.2006 als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Berufungswerberin eingetragen. In beiden Fällen wurden die Geschäftsführerhonorare in der Folge an die Firmen ausbezahlt und von diesen Bezügen weder der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen noch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abgeführt. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass die Geschäftsführungshonorare in Wahrheit den beiden Geschäftsführern H und K als persönliche Einkünfte unmittelbar zuzurechnen und hievon der Dienstgeberbeitrag sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuführen seien, außerdem dass von den K zuzurechnenden Honoraren Lohnsteuer abzuführen sei.

Dieser Ansicht lag die Feststellung zugrunde, dass beide Geschäftsführer bereits vor Abschluß der Consulting- und Management Verträge in leitender Funktion für die Berufungswerberin tätig waren und ihr Aufgabenbereich nach deren Abschluß im Wesentlichen gleich geblieben ist, dass weiters die beiden GmbH`s nur kurze Zeit vor Abschluss der Verträge gegründet wurden, kaum eine sonstige Geschäftstätigkeit entfalteten und auch die Personalstruktur dergestalt war, dass neben den Geschäftsführern nur geringfügig beschäftigtes Büropersonal vorhanden war. Die ursprünglichen Dienstverhältnisse der beiden Geschäftsführer zur Berufungswerberin wurden vor Abschluss der Verträge gekündigt und die Geschäftsführungstätigkeit auf Grund der Consulting- und Management Verträge, jedoch praktisch in unveränderter Weise weitergeführt. Festgestellt wurde weiters, dass an H ab Juli 2004 wesentliche Anteile an der Firma der Berufungswerberin abgetreten wurden und er seither zu 90% Beteiligter ist.

Das Finanzamt schloß sich der Ansicht des Prüfers an und schrieb mit den angefochtenen Bescheiden den auf die Honorarzahlungen entfallenden Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vor. Für die Jahre 2006 und 2007 wurde überdies von den K zugerechneten Honoraren Lohnsteuer nachgefordert, wobei sich die Nachzahlung an Lohnsteuer für das Jahr 2006 aus dem Umstand ergab, dass an K bei Kündigung des ursprünglichen Dienstverhältnisses eine Abfertigung ausbezahlt wurde, die auf Grund der Nichtanerkennung dieser Kündigung nachversteuert wurde.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde beantragt, die Bescheide aufzuheben und die Zahlungen als originäre Einkünfte den beiden Gesellschaften zuzurechnen. In der Begründung wurden zunächst eingehend die Gründe geschildert, die nach Ansicht der Berufungswerberin für den Vertragsabschluß maßgeblich waren. Danach habe H aus persönlichen Gründen zunächst beabsichtigt, aus dem Unternehmen auszuscheiden und sich selbständig zu machen. Zu diesem Zweck habe er die x GmbH gegründet und das Dienstverhältnis im Jänner 2004 mit schriftlicher Vereinbarung ab 29.2.2004 gekündigt. In dieser Zeit scheiterte jedoch eine Einbindung des geplanten Nachfolgers in das Unternehmen, aus diesem Grund sei Baumeister S an H mit der Bitte herangetreten, das Geschäftsführungsmandat weiter aufrecht zu halten, um eine Geschäftsführungsvakanz zu vermeiden. Zunächst bot er ihm eine Beteiligung von rd. 25% an, welche H jedoch infolge seiner beruflichen Neuorientierung ablehnte. Schließlich entschied er sich dafür, das Geschäftsführungsmandat der x GmbH zu übergeben, deren Unternehmensgegenstand in derartigen Dienstleistungen bestand. Nach einem schweren Herzinfarkt des Baumeisters S wurden auch seine Anteile an der GmbH unentgeltlich an H abgetreten, um den Fortbestand der Gesellschaft zu gewährleisten. Das Grundgehalt des H hatte sich von Jänner bis April 2003 auf monatlich 4.537,26 € belaufen, von Mai bis Oktober 2003 auf 4.620 €, ab November 2003 auf 5.620 €. Zusätzlich wurde ihm ein Firmen-Pkw zur Verfügung gestellt. Die x GmbH verrechnete ihre Leistungen ab März 2004. Die direkte Zurechnung an H seitens der Behörde erfolgte allerdings erstmalig ab Juli 2004.

Ähnlich wie H sei auch K bereits Dienstnehmer bei der Rechtsvorgängerin der Berufungswerberin gewesen. 1997 wurde er ins Angestelltenverhältnis übernommen und ihm die Prokura erteilt. Ab dem Jahr 2000 betrieb er daneben ein Einzelunternehmen in kleinem Umfang, das auf Grund virulenter Haftungsproblematik mit 31.8.2006 in die Y GmbH umgewandelt wurde. In der Folge wollte K aus der Firma der Berufungswerberin austreten, erklärte sich jedoch bereit, ihr noch bis Ende 2006 zur Verfügung zu stehen und bei der Abwicklung bereits begonnener Projekte mitzuwirken. Im Spätherbst 2006 forderten die kreditgewährenden Banken zur Absicherung der Handlungsfähigkeit der Berufungswerberin die Bestellung eines weiteren Geschäftsführers. Aus diesem Grund sei K die Zusammenarbeit angeboten worden. Da er mit der Gründung der GmbH seine berufliche Weichenstellung bereits vollzogen hatte, sei er nur

zur Zusammenarbeit in Form des am 20.12.2006 geschlossenen Consulting- und Management Vertrages bereit gewesen. Mit Notariatsakt vom 19.12.2006 erwarb er eine Beteiligung von 10%. Im letzten Jahr seiner Anstellung hatte er bis April 2006 ein Grundgehalt von 3.872 €, ab Mai 2006 von 4.115 €. Zusätzlich erhielt er Überstunden abgegolten und eine Bauzulage von rd. 200 €. Ab Jänner 2007 trat das Werkvertragsverhältnis mit der Y GmbH in Kraft. Diese erhielt im Geschäftsjahr 2007 Vergütungen von 92.578,40 €, welche von der Abgabenbehörde jedoch K zur Gänze als persönliche Einkünfte zugerechnet wurden. K bezog aus der Y GmbH jedoch nur eine Tätigkeitsvergütung von 43.910 €, wofür auch alle Nebenabgaben entrichtet wurden. Diese Firma verfüge über eigenes Vermögen, beschäftige eigenes Personal und kaufe Fremdleistungen zu. Sie beziehe auch Managementvergütungen aus der R, welche eine 100%ige Tochtergesellschaft der Berufungswerberin ist und deren alleiniger Gesellschafter K ist.

In der Folge machte die Berufungswerberin mangelhafte Bescheidbegründung geltend, wobei sie einräumte, dass der Begründungspflicht auch durch den Verweis auf einen Betriebsprüfungsbericht nachgekommen werden könne. Sie vertrat jedoch die Ansicht, dass dieser Bericht keine ausreichende rechtliche Würdigung enthalte.

Schließlich führte die Berufungswerberin nach Zitierung einschlägiger Literaturmeinungen betreffend Zurechnung höchstpersönlicher Einkünfte an eine Kapitalgesellschaft ihre eigene Rechtsansicht aus, welche darin mündete, dass unter Bedachtnahme auf sämtliche in der Literatur aufgezeigte Kriterien der Einkünftezurechnung an eine Kapitalgesellschaft sowie eines allfälligen Zurechnungsausschlusses im konkreten Fall alle Voraussetzungen erfüllt seien, die beiden GmbH's als steuerliche Zurechnungssubjekte der aufgrund der abgeschlossenen Consulting- und Management Verträge zustehenden Vergütungen anzuerkennen. Auf die einschlägige Judikatur könne die Behörde ihre Vorgangsweise nicht stützen, da die konkrete Sachlage in den entscheidenden Aspekten von den zugrunde liegende Sachverhalten abweiche. Es sei auch nicht erklärbar, warum die Direktzurechnung an die physischen Personen an die Innehabung von Anteilen geknüpft worden sei und bei H erst ab Juli 2004 erfolgt sei.

In der am 8. Juni 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der Berufungswerberin ergänzend zu den bisherigen Ausführungen insbesondere darauf hingewiesen, dass die gesellschaftlichen Verhältnisse im Prüfungszeitraum noch nicht die beabsichtigte Endstruktur gewesen sei. Diese liege jetzt vor, und es bestehe hauptsächlich unter dem Dach der x GmbH ein Konzern mit einer Vielzahl von Tochtergesellschaften, die teils bereits während des Prüfungszeitraumes, teils auch erst später erworben wurden. Es wurde auch auf die Höhe der nunmehr im Konzern erzielten Umsätze verwiesen.

Seitens des Finanzamtes wurde in der mündlichen Berufungsverhandlung ein Antrag auf Abweisung des Berufungsbegehrens und Verböserung gestellt, da bei der Prüfung die Honorarrechnungen der x GmbH an die Berufungswerberin für den Zeitraum März bis Juni 2004 nicht aufgegriffen wurden. Es handle sich hier um den Zeitraum, in dem H noch nicht an der Firma der Berufungswerberin beteiligt war. Die Honorarzahlungen seien in diesem Zeitraum als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einzustufen. Es seien überdies bei H bei Nachverrechnung der Abgaben Kfz-Sachbezüge zu berücksichtigen, da dies bislang noch nicht erfolgt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 41 Abs. 1 FLAG 1967](#) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach § 41 Abs. 2 FLAG sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des [§ 22 Z 2 EStG 1988](#).

Nach [§ 47 Abs. 1 EStG 1988](#) ist Arbeitnehmer eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslöhne im Sinn des § 25 EStG auszahlt. Nach Abs. 2 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Gemäß [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) fallen unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

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

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

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

In einer Abhandlung von Bergmann zur „Drittanstellung“ von Managern im Gesellschafts- und Steuerrecht, taxlex 2009, 184 ff, wird der Frage, wer in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der materiell gewollte Leistungserbringer ist, wesentliche Bedeutung beigemessen. War als solcher tatsächlich die regelmäßig als formelle Vertragspartnerin fungierende Manager-GmbH beabsichtigt, so kann die Einkunftsquelle unzweifelhaft nur dieser zugerechnet werden. Wichtiges Indiz kann dabei sein, wem die Auswahl der konkreten als Manager zu überlassenden Person obliegt. Obliegt die Auswahl des konkreten Managers der beherrschenden Obergesellschaft, bei der dieser drittangestellt ist, ist die Obergesellschaft sowohl formeller als auch materiell gewollter Vertragspartner. Ist hingegen der Manager selbst der materiell gewollte Leistungserbringer, so ist die Einkunftsquelle originär dem Manager ad personam zuzurechnen. Davon wird man regelmäßig (aber nicht zwingend) dann ausgehen können, wenn hinter einer zwischengeschalteten GmbH nur der bestellte Manager steht.

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

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

Die Einwendungen der Berufungswerberin stützen sich im Wesentlichen auf die Literatur und die Rechtsprechung zur Problematik derartiger Dreiecksverhältnisse und wollen hieraus ableiten, dass im konkreten Fall die Honorarzahlungen jedenfalls den beiden Kapitalgesellschaften zuzurechnen sind. Hiezu wird zunächst die Ereignisabfolge vor Begründung der jeweiligen Vertragsverhältnisse geschildert und insbesondere eingewendet, dass eine Auflösung der Dienstverhältnisse bereits zuvor geplant war: Der Geschäftsführer H habe nach verschiedenen Unstimmigkeiten im Jahr 2003 den Entschluss bekanntgegeben, aus dem Unternehmen auszusteigen, und aus diesem Grund Ende 2003 die x GmbH gegründet. Das Dienstverhältnis mit der Berufungswerberin sei im Jänner 2004 nachweislich aufgelöst worden. Auf Grund verschiedener Vorkommnisse in der Firma der Berufungswerberin, die eine drohende Führungsvakanz zur Folge hatten, sei das Geschäftsführungsmandat aufrecht erhalten und schließlich der strittige Vertrag mit der x GmbH geschlossen worden. Der Geschäftsführer K habe bereits mehrere Jahre neben seiner Tätigkeit für die Berufungswerberin ein Einzelunternehmen betrieben, das er in die im August 2006 gegründete Y GmbH einbrachte. Auch er habe das Dienstverhältnis zur Berufungswerberin auflösen und künftig nur mehr selbständig tätig sein wollen. Beiden Geschäftsführern sei gemeinsam, dass sie ihre Arbeitsverhältnisse mit der Be-

rufungswerberin definitiv beenden und einer ausschließlich selbständigen Erwerbstätigkeit nachgehen wollten. Dies sei der Grund, warum im Vorfeld die eigenen Gesellschaften errichtet und darin eine betriebliche Infrastruktur aufgebaut wurde. In weiterer Folge wird auch die wachsende wirtschaftliche Bedeutung der „zwischengeschalteten“ Gesellschaften im Rahmen eines Konzerngeflechtes ins Treffen geführt.

Der Ansicht der Berufungswerberin stehen folgende Feststellungen entgegen:

Zur Geschäftsführung des H :

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

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

Bemerkt wird in diesem Zusammenhang, dass dem Prüfer zwei Vertragsausfertigungen vorlagen, die teils unterschiedliche Regelungen bezüglich Aufwandsersatz etc. enthielten. Beiden Vertragsausfertigungen ist jedoch gemeinsam, dass die x GmbH als Vertragspartnerin nicht irgendeine geeignete Person als Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen hat, sondern konkret die Person H .

Die Personalstruktur der x GmbH war im Prüfungszeitraum dergestalt, dass neben H nur zwei geringfügig beschäftigte Büroangestellte vorhanden waren, die keine Befähigung zur Erbringung der für die Bw. erforderlichen Leistungen hatten. Sollte sich zwischenzeitig mit Ausweitung der Geschäftstätigkeit in diesem Punkt eine Änderung ergeben haben, ist dies für die Beurteilung des im Jahr 2004 abgeschlossenen Vertrages ohne Bedeutung.

Diese Umstände zeigen auf, dass der Management-Vertrag von vornherein den Zweck hatte, dass die Geschäftsführung wie bisher bei H verbleiben sollte und kein Wechsel in der Person des Geschäftsführers erfolgen sollte. Damit steht jedoch die Beziehung zwischen der Beru-

fungswerberin als Auftraggeberin der Geschäftsführung und dem "verliehenen" Geschäftsführer derartig im Vordergrund, dass die Beziehung zur verleihenden Körperschaft dagegen an Bedeutung verliert. Gewollter Leistungserbringer war in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eindeutig die Person des H. Die x GmbH als formelle Vertragspartnerin hatte weder nach der Vertragsgestaltung noch nach den tatsächlichen Verhältnissen die Möglichkeit, eine andere Person als Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen.

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

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

Zur Geschäftsführung K :

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

Ähnlich wie bei H wurde auch im Managementvertrag mit der Y GmbH ausdrücklich ausbedungen, dass die Leistung der Geschäftsführung ausschließlich durch K zu erfolgen habe und die Leistung durch dritte Personen ausgeschlossen ist. Auch hier gilt, dass die Beziehung zwischen der Berufungswerberin als Auftraggeberin der Geschäftsführung zum bestellten Geschäftsführer derart im Vordergrund steht, dass der verleihenden Firma praktisch keine Be-

deutung mehr zukommt (siehe Pkt. 6. des Vertrages: „Der Y GmbH ist bekannt, dass K persönlich als handelsrechtlicher Geschäftsführer eingetragen ist. erklärt sich bereit, Herrn K persönlich zur Verfügung zu stellen ...“).

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

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

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

Auch unter Berücksichtigung der bei der mündlichen Berufungsverhandlung ins Treffen geführten Schilderungen, wonach die gegründeten Managementfirmen damals noch nicht die gewollte Endstruktur aufwiesen und sie nunmehr Teil eines Firmenkonzerns sind, sind außersteuerliche Gründe für die gewählte Form der Geschäftsführerbestellungen nicht erkennbar, wenn ausdrücklich nur die beiden konkreten Personen als Geschäftsführer gewollt waren. Bei dieser Sachlage kommt der Senat zur Ansicht, dass die unmittelbare Zurechnung der Honorare an die beiden Geschäftsführer zu Recht erfolgt ist.

Waren die für die Geschäftsführung entrichteten Honorare den beiden Geschäftsführern als persönliche Einkünfte zuzurechnen, so war auch dem Antrag des Finanzamtes, die im Zuge der Prüfung bei Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag nicht berücksichtigten Honorarzahungen für die Geschäftsführung des H im Zeitraum März bis Juni 2004 im Berufungsverfahren zu berücksichtigen, zu folgen. H war in diesen Monaten noch nicht wesentlich Beteiligter, weshalb eine Übertragung der Einkunftsquelle auf die Manager-GmbH für diesen Zeitraum aus denselben Gründen ausgeschlossen ist wie beim zweiten Geschäftsführer.

Dem weiteren Antrag des Finanzamtes, in die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages auch noch einen Sachbezug für die Nutzung eines firmeneigenen KfZ einzubeziehen, war nach Ansicht des Senates nicht zu folgen, da keine Feststellungen über eine tatsächliche Privatnutzung getroffen und vom Finanzamt dazu keine Unterlagen vorgelegt wurden.

Die Honorarzahungen für die Tätigkeit des H betrugen in den Monaten März bis Juni 2004 monatlich 10.800 €, insgesamt somit 43.200 €. Die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag des Jahre 2004 erhöht sich somit von bisher 2.534.911,11 € um diesen Betrag auf 2.578.111,11 €.

Abschließend ist zum Einwand in der Berufung, es liege mangelhafte Bescheidbegründung vor, zu bemerken: Zutreffend hat die Berufungswerberin darauf hingewiesen, dass der Begründungspflicht der Behörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch durch den Verweis auf einen Betriebsprüfungsbericht nachgekommen werden kann, sofern dieser den Anforderungen an eine Begründung genügt. Im gegenständlichen Fall liegt eine umfangreiche Besprechungsunterlage betreffend die Schlussbesprechung vor, die der Berufungswerberin auch nachweislich ausgehändigt wurde und deren Inhalt ihr offensichtlich auch bekannt war. Es ist nicht nachvollziehbar, inwieweit die darin getroffenen Ausführungen nicht genügen sollten.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 30. Juni 2011