

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Christian Lenneis in der Beschwerdesache Mag. V. U., Stadt, vertreten durch Witzmann & Partner GmbH, Schönbrunner Strasse 188, 1120 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 17.7.2013, betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011, St.Nr. 1234, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den beigeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die Teil dieses Spruches darstellen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Beim Bf. fand eine die Streitjahre umfassende Außenprüfung nach § 147 Abs. 1 BAO statt. Den hierüber nach § 150 BAO erstellten Bericht ist - soweit für das vorliegende Beschwerdeverfahren von Relevanz - Folgendes zu entnahmen:

"Im Zuge der AP wurde folgender Sachverhalt erhoben:

Herr Mag. V. U. ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer der am 2.7.2005 gegründeten P. Unternehmensberatungs- und -beteiligungs GmbH (nachfolgend als P. bezeichnet), deren Unternehmensgegenstand die Unternehmensberatung und die Beteiligung an Unternehmen ist.

Zwischen P. und Mag. U. wurde mit 1.3.2006 ein Geschäftsführervertrag abgeschlossen. Dabei wurde ein Jahresentgelt von Euro 60.000 inkl. USt zahlbar in 12 Monatsraten fixiert. Die Laufzeit der Vereinbarung wurde für den Zeitraum bis 29.2.2008 fix abgeschlossen, danach verlängert sich das Dienstverhältnis jeweils um ein Jahr, sofern nicht eine Vertragspartei erklärt, das Vertragsverhältnis nicht fortsetzen zu wollen. Der Geschäftsführervertrag wurde mit 1.1.2009 geändert und dabei wurde ein Jahresentgelt brutto von 72.000 festgelegt.

Mit 18. August 2009 wurde in der Generalversammlung der Fa. L. GmbH beschlossen, das Stammkapital von Euro 75.000 auf Euro 107.150 zu erhöhen. Dabei wurde das Bezugsrecht der Alleingesellschafterin X. GmbH ausgeschlossen und die P. r. GmbH zugelassen, die mit einem voll einzubezahlenden Geschäftsanteil der Gesellschaft beitrat. Gleichzeitig wurde in der Generalversammlung beschlossen, dass der Bilanzgewinn der L. GmbH per 30.4.2009 in Höhe von Euro 1.729.599 an die X. GmbH ausgeschüttet wird. Im Zeitpunkt der Übernahme der Stammanteile der L. GmbH durch die P. r. GmbH ist deren Alleingesellschafterin P. und alleiniger Geschäftsführer ist Herr Mag. U..

Mit 3.11.2010 wurden weitere 30% der Beteiligung an der L. GmbH von P. übernommen, sodass Mag. U. nunmehr zu 70,26% mittelbar über die P. und die P. r. GmbH hält.

Am 18.8.2009 wurde zwischen der L. GmbH und P. ein Werkvertrag abgeschlossen. Darin beauftragt die L. GmbH P. mit folgenden Aufgaben:

- Laufende Beratung von L.
- Neuaustrichtung des Unternehmens, insbes. in den Bereichen Einkauf/Sortiment/Vertrieb/Filialen und Personal und
- Expansion der Handelsaktivitäten auf dem österreichischen Markt.

P. verpflichtet sich in diesem Zusammenhang Mag. U. auch als handelsrechtlichen Geschäftsführer von L. zur Verfügung zu stellen. Als Entgelt für seine Tätigkeit erhält P. ein fixes Honorar von jährlich Euro 360.000 zzgl. USt. Der Werkvertrag wird für den Zeitraum 1.7.2009 bis 31.1.2012 abgeschlossen. Nach dem 31.1.2012 verlängert sich der Vertrag jeweils um drei Jahre, sofern nicht eine Vertragspartei fristgerecht erklärt, die Vereinbarung nicht fortsetzen zu wollen.

Mit 1.10.2011 schließt die L. GmbH mit Mag. V. U. einen Geschäftsführungsvertrag ab.

Wesentliche Vertragsinhalte (zitiert):

- "Mit Abschluss des Vertrages treten Sie in ein Dienstverhältnis ein. Ihre Tätigkeit werden Sie in leitender Stellung als Geschäftsführer des Unternehmens L. wahrnehmen.
- Sie werden die Ihnen im Sinn dieses Vertrages, den entsprechenden Gesetzen sowie den jeweiligen Satzungen, Gesellschaftsverträgen und Geschäftsordnungen obliegenden Pflichten auch bei jenen Unternehmen, zu denen wir sie in leitender Stellung entsenden, gewissenhaft erfüllen.
- Wir nehmen zur Kenntnis, dass Sie neben der Geschäftsführungstätigkeit für unsere Gesellschaft auch weitere Funktionen (sowohl organrechtlich als auch beratend) ausüben.
- Für die Tätigkeit als Dienstnehmer unserer Gesellschaft erhalten Sie ein Jahresentgelt von Euro 60.000 zzgl. USt
- Sie haben Anspruch auf einen jährlichen Erholungsurlaub von 5 Wochen."

Dieses Dienstverhältnis beginnt am 1.10.2011 und wird für einen Zeitraum bis 31.12.2013 abgeschlossen.

Mit 30.9.2011 wird zwischen L. GmbH und P. ein "neuer" Werkvertrag abgeschlossen, der den am 18.8.2009 zwischen den Vertragsparteien geschlossenen Werkvertrag ersetzen soll.

Wesentlicher abweichender Vertragsinhalt gegenüber dem Vertrag vom 30.9.2009:

- Es findet sich im Vertrag kein Hinweis mehr, dass P. sich zu verpflichten hat, Herrn Mag. U. auch als handelsrechtlichen Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen.
- Der Aufgabenbereich wurde in Punkt 3 b. ergänzt und lautet nunmehr: Neuausrichtung des Unternehmens, insbesondere in den Bereichen Einkauf/Sortiment/Vertrieb/Filialen und Personal um den zukünftigen Anforderungen im Hinblick auf hybride Geschäftsmodelle zu entsprechen.
- Als Entgelt erhält P. ein fixes Honorar von 300.000 Euro zzgl. USt.

Im Zeitraum von 18.8.2009 bis 30.11.2011 konnte ausschließlich Mag. U. die L. GmbH als Geschäftsführer rechtwirksam vertreten (ihr jährl. Gesamtumsatz betrug ca. 120 Mio Euro). Ab 11.1.2012 können auch zwei Prokuristen (nur gemeinsam) vertreten.

Aus den Verlust- und Gewinnrechnungen der P. für die Wirtschaftsjahre 1.10.2009 bis 30.9.2010 und 1.10.2010 bis 30.9.2011 können u.a. folgende Zahlen ersehen werden:

	10/09 - 9/10	10/10 - 9/11
Erlöse Unternehmens-beratung gesamt	595.000	675.000
davon Erlöse L. GmbH	550.000	660.000
Aufwendungen:		
Fremdleistungen	7.500	5.000
Geschäftsführer	20.189	3.680
KFZ-Aufwendungen	15.359	18.449
Mietaufwand	2.640	2.664
Werbeaufwand	2.735	1.706

Daraus ist ersichtlich, dass in der P. in diesen Zeiträumen keine Mitarbeiter als Dienstnehmer beschäftigt waren, die neben dem Gesellschaftergeschäftsführer Beratungsleistungen an Dritte erbringen hätten können und dass die GmbH keine nennenswerten laufenden Aufwendungen für Betriebsinfrastruktur wie Büroräumlichkeiten, usw. hatte (restliche Aufwandspositionen weisen Beträge in unwesentlicher Höhe aus). An Anlagevermögen finden sich in der P. unter "Immaterielle Vermögensgegenstände"

eine Position Firmenwert sowie unter Finanzanlagen Beteiligungen an verbundenen Unternehmen.

Umgerechnet auf das Kalenderjahr ergeben sich folgende relevanten Beträge:

2010: € 660.000,--

2011: € 540.000,--

Steuerliche Beurteilung

Für Zeiträume ab dem 1.1.2010 gelten für zwischengeschaltete, unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen stehende Kapitalgesellschaften folgende Grundsätze für die Einkünftezurechnung:

Eine Zurechnung der Einkünfte direkt an die natürliche Person hat insbesondere dann zu erfolgen, wenn die Kapitalgesellschaft:

1. im Hinblick auf die betreffende Tätigkeit selbst Marktchancen nicht nutzen kann (das ist dann der Fall, wenn die betreffende Tätigkeit entweder aufgrund eines gesetzlichen oder statutarischen Verbots nur von natürlichen Personen erbracht werden kann (zB Drittanstellung von Vorständen oder Aufsichtsräten) oder die betreffende Tätigkeit in typisierender Betrachtungsweise nach der Verkehrsauffassung eine höchstpersönliche Tätigkeit darstellt) und
2. die Kapitalgesellschaft über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt. Für das Vorliegen eines eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betriebes spricht insbesondere die Beschäftigung von Mitarbeitern, wobei es auf die Ausgestaltung des Beschäftigungsverhältnisses nicht ankommt. Bloße Hilfstätigkeiten in der Kapitalgesellschaft führen noch zu keinem eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb. Ist die Tätigkeit der natürlichen Person bloßer Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit der Kapitalgesellschaft, erfolgt keine Zurechnung zur natürlichen Person.

Im Zuge der AP stellte sich nun folgendes heraus, dass die P. GmbH unzweifelhaft unter dem alleinigen Einfluss von Mag. U. steht, weil deren Stammanteile ihm allein zuzurechnen sind.

Im am 18.9.2009 mit L. GmbH abgeschlossenen Werkvertrag wurde festgelegt, dass sich P. verpflichtet, Mag. U. auch als handelsrechtlichen Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen. Abgesehen davon, dass die im Werkvertrag festgelegten Leistungen ausschließlich von Mag. U. erbracht werden konnten, weil neben ihm keine weiteren Personen mit entsprechendem Know How in der P. beschäftigt waren, ist zusätzlich vertraglich festgelegt, dass die im Werkvertrag festgelegten Leistungen von Mag. U. als handelsrechtlicher Geschäftsführer zu erbringen sind. Bei der Geschäftsführungstätigkeit des Mag. U. für die L. GmbH handelt es sich um eine Tätigkeit bzw. um Leistungen, die nur von ihm persönlich erbracht werden und auch nur von ihm persönlich erbracht

werden können (nach § 15 Abs. 1 GmbHG können nur physische, handlungsfähige Personen zum Geschäftsführer einer GmbH bestellt werden).

Aus den vorliegenden VuGs der P. für die Wirtschaftsjahre 2010 und 2011 ist ersichtlich, dass der Umfang der an Dritte erbrachten Beratungsleistungen gegenüber den an L. GmbH erbrachten Leistungen nur von untergeordneter Bedeutung und insgesamt verschwindend gering ist. Die Umsätze der P. resultieren nahezu ausschließlich aus der Leistungserbringung gegenüber der L. GmbH. Auch wenn in der Vergangenheit von P. Leistungen im Bereich Unternehmensberatung am Markt gegenüber einer Mehrzahl an Auftraggebern erbracht wurden, ändert dies nichts daran, dass jedenfalls ab dem Jahr 2009 kein eigenständiger, sich von der Person des Mag. U. abhebender Betrieb in der P. vorliegt.

Sind Honorare für die Geschäftsführung einer Kapitalgesellschaft nicht unmittelbar an den Geschäftsführer, sondern an eine "zwischengeschaltete", unter dem Einfluss des Geschäftsführers stehende Kapitalgesellschaft ausgezahlt worden, sind diese Einkünfte der Person des Geschäftsführers unmittelbar zuzurechnen, wenn in wirtschaftlicher Betrachtungsweise materiell gewollter Leistungserbringer nicht die "zwischengeschaltete" Gesellschaft, sondern die Person des überlassenen Geschäftsführers ist. Dies kann dann angenommen werden, wenn die beauftragte Kapitalgesellschaft keine Möglichkeit hat, den Geschäftsführer frei auszuwählen, sondern die Person des Geschäftsführers durch die Vertragsgestaltung vorgegeben ist.

Nachdem vertraglich festgelegt ist, dass die P. GmbH zur Erfüllung des Werkvertrages ausschließlich Mag. U. als handelsrechtlichen Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen hat und sich sein Zuständigkeitsbereich auf den im Werkvertrag angeführten Aufgabenbereich bezieht, bestand für die P. GmbH keine Möglichkeit, anstatt des Mag. U. einen Dritten zu entsenden. Leistungserbringer war daher nicht die P. GmbH, sondern deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer Herr Mag. U. selbst.

Daran ändert auch der Umstand nichts, dass im September 2011 (vier Monate vor Ende der Vertragslaufzeit) eine vertragliche Änderung in den Leistungsbeziehungen insofern erfolgt ist, als die Vergütungen für die Tätigkeiten des Mag. U. in der L. GmbH gesplittet werden. Einerseits erfolgt die Splitting in einen Bereich der "reinen" Geschäftsführung, die nunmehr mit 60.000 Euro netto p.a. beziffert wurde und direkt zwischen der L. GmbH und Herrn Mag. U. abgerechnet wird und andererseits in den Bereich der "reinen" Unternehmensberatungstätigkeit, die nach wie vor über P. abgerechnet wird. Tatsächlich werden jedoch weiterhin unverändert sämtliche Leistungen, die in der Führung und Leitung des Unternehmens der L. GmbH bestehen, weiterhin ausschließlich von Mag. U. persönlich erbracht.

Nachdem es sich auch bei den über P. abgerechneten Leistungen um solche handelt, die nur von Herrn Mag. U. persönlich erbracht werden können und tatsächlich auch erbracht werden und P. auch über keinen eigenständigen, sich von der Person des Mag. U. abhebenden Betrieb verfügt, sind die von L. GmbH an P. gezahlten Entgelte aus der

Erfüllung des Werkvertrages direkt der Person des Mag. U. zuzurechnen und bei ihm als Einkünfte aus selbständiger Arbeit der Einkommensteuer zu unterwerfen."

Gegen die aufgrund der Außenprüfung erlassenen Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 wurde Berufung eingebbracht. Dieser ist Folgendes zu entnehmen:

"Die P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH wurde am 02.07.2005 als Sachgründung gem. § 6a GmbHG, insbesondere § 6a Abs. 2 GmbHG, gegründet. Geschäftsgegenstand der Gesellschaft sind Unternehmensberatung und EDV.

Seit dem Wirtschaftsjahr 2005 ist das Unternehmen am Markt tätig. Aus der vorliegenden Umsatzanalyse des Wirtschaftszeitraumes 2004/2005 bis 2011/2012 (acht Wirtschaftsjahre) ergibt sich, dass insgesamt 20 verschiedene Kunden betreut werden. Die Umsätze der Firma L. GmbH als derzeit größter Kunde repräsentieren nur 34% der Gesamtumsätze.

Im Wirtschaftsjahr 2009/2010 betragen die Umsätze der P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH mit L. GmbH € 555.000,00. Die Umsätze der anderen Kunden belaufen sich auf € 40.000,00, somit betragen die Gesamtumsätze € 595.000,00.

Im Wirtschaftsjahr 2010/2011 betragen die Umsätze mit L. GmbH € 660.000,00 und mit anderen Kunden € 15.000,00, somit insgesamt € 675.000,00.

Schwerpunkt der Tätigkeit der P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH sind die Unternehmensberatung und die Beteiligung an Unternehmen. Innerhalb der Unternehmensberatung liegt der Schwerpunkt in der Sanierung von Unternehmen.

Aus der Umsatzentwicklung 2009/2010 und 2010/2011 zeigt sich, dass neben den Umsätzen der L. GmbH weitere Umsätze erzielt werden. Der erste abgeschlossene Werkvertrag vom 18.08.2009 wurde für den Zeitraum vom 01.07.2009 bis 31.01.2012 abgeschlossen. Ein neuer Werkvertrag wurde am 20.12.2010 im Zuge der Mehrheitsübernahme geschlossen: Laufzeit bis 31.12.2013, da absehbar war, dass die Sanierung des Unternehmens schwieriger als erwartet verläuft und daher etwas mehr Zeit in Anspruch nimmt. Dieser Werkvertrag wurde dann mit 1.10.2011 nochmals abgeändert:

Aufteilung des Honorars von € 360.000,00 auf P. (T€ 300,0) und WW (T€ 60,0); an den anderen Vertragsbestandteilen (z.B. Laufzeit) wurde nichts geändert. Jedoch wurde im Werkvertrag 2011 aufgenommen, dass die strategischen Herausforderungen- in Ergänzung zu den Verträgen aus 2009 bzw. 2010 - insbesondere im Bereich hybrider Geschäftsmodelle (online-Handel und Verbindung online-Handel mit dem Filialgeschäft) liegen.

Zu diesem Zeitpunkt wurde die Geschäftsführungstätigkeit in einem eigenen Vertrag (dienstnehmerähnlich) mit einem Gesamthonorar von € 60.000,00 formuliert.

Ausgangsbasis für das Gesamthonorar von € 60.000,00 ist eine Kalkulation einer Arbeitskraft von 10 Stunden pro Woche für die reine Geschäftsführung.

In der Regel ist bei Geschäftsführern nicht börsennotierter Unternehmen und einer Vollbeschäftigung (40 Wochenstunden) von einem Jahreshonorar von € 120.000,00

auszugehen, woraus ersichtlich ist, dass das Honorar von € 60.000,00 als überaus angemessen erscheint.

Diesbezüglich wird auf diverse Managementzeitschriften zur Gehaltsentwicklung von GmbH-Geschäftsführern in Österreich hingewiesen.

Festzuhalten ist, dass der Erstvertrag vom 01.07.2009 nicht ausschließlich die Geschäftsführungstätigkeit beinhaltet, sondern festhält, dass zusätzlich zur Beratungstätigkeit laut Vertrag sich Herr Mag. V. U. **auch** als handelsrechtlicher Geschäftsführer zur Verfügung stellt. Die P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH hatte in erster Linie die laufende Beratung von L. GmbH, Neuaustrichtung des Unternehmens, insbesondere in den Bereichen Einkauf, Sortiment, Vertrieb, Filialen und Personal und Expansion der Handelsaktivitäten am Österreichischen Markt zum Gegenstand.

Die Zurverfügungstellung von Herrn Mag. V. U. als handelsrechtlicher Geschäftsführer war nur ein Teil der Gesamtvereinbarung, wie oben dargestellt, allerdings nur 17% der Gesamtaktivitäten umfasste.

Darüber hinaus wird die folgende Unternehmensberatungsleistung an Firma L. GmbH als Leistung von P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH direkt erbracht. Die Unternehmensberatungsleistungen umfassen die laufende Beratung von L. GmbH, insbesondere in den Bereichen Einkauf, Sortiment, Vertrieb, Filialen und Personal sowie die Expansion der Handelsaktivitäten am Österreichischen Markt.

Diese Aufträge stehen in erster Linie mit der notwendigen Sanierung und Neuaustrichtung des Unternehmens L. GmbH in Zusammenhang und sind als reiner Beratungsauftrag an P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH anzusehen, die sich auch in der Unternehmensberatung mit dem Schwerpunkt Sanierung von Unternehmen seit vielen Jahren beschäftigt.

Mit diesem Auftrag ist keine persönliche Organfunktion verbunden, da diesen Auftrag auch andere Auftragnehmer abwickeln können.

Entgegen der ursprünglichen Planung 2009 wurde - aufgrund der wirtschaftlichen Herausforderungen - für den o.a. Zeit von etwas mehr als 2 Jahren erneut ein befristeter Vertrag geschlossen, der den turn-around der L. GmbH umfassen soll.

Wie aus den Medien bekannt ist dieser turn-around nicht gelungen und das Unternehmen insolvent.

Der neue Werkvertrag beinhaltet die laufende Beratung von L. GmbH, Neuaustrichtung des Unternehmens, insbesondere in den Bereichen Einkauf, Sortiment, Vertrieb, Filialen und Personal um den zukünftigen Anforderungen in Hinblick auf hybride Geschäftsmodelle zu entsprechen, Expansion der Handelsaktivitäten am Österreichischen Markt. Dieser Vertrag wurde seitens der zuständigen Organe am 30.09.2011 genehmigt.

Der Geschäftsführervertrag mit L. GmbH nimmt zur Kenntnis, dass neben der Geschäftsführungstätigkeit für die Gesellschaft Mag. V. U. weitere Funktionen, sehr wohl organrechtlich als auch beratend, ausüben darf (Vereinbarung L. GmbH und Mag. V. U.).

Damit sind die Aktivitäten für P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH und P. r. GmbH gemeint.

Zu berücksichtigen ist, dass Herr Mag. V. U., wie im Bericht zur Außenprüfung ausgeführt ist, sich zwar keiner angestellten Mitarbeiter bedient, sondern Fremdleistungen 2009/2010 von € 7.500,00 und 2010/2011 von € 5.000,00 unmittelbar beauftragt hat, und somit P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH über Subunternehmen in diesem Umfang verfügte bzw. beschäftigt hatte.

Außerdem hat P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH in ihren Aktivitäten andere Berater für L. GmbH empfohlen, die durchaus branchenüblich direkt Rechnungen an L. GmbH gelegt haben (zB C. GmbH, M. GmbH, Dr. N. T., etc.), und somit nicht über P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH abgerechnet wurden.

Das deswegen, da dieser Beratungsauftrag von P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH mit L. GmbH so verankert war, dass derartige, zusätzlich über das Beratungsfeld von P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH hinausgehende Aktivitäten direkt mit L. GmbH abgerechnet werden.

Zu berücksichtigen ist weiters die Entwicklung der Beteiligungen, insbesondere die ab 03.11.2010 vorliegende Konzerngestellung. P. r. GmbH ist seit 26.08.2009 mit 30% an L. GmbH beteiligt.

Am 03.11.2010 wurden weitere 30% der Beteiligung an L. GmbH von P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH übernommen.

P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH steht seit 02.07.2005 im Alleineigentum von Herrn Mag. V. U..

Nachdem P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH 70,26% der Anteile an P. r. GmbH hält, stellt Herr Mag. V. U. seit dem 03.11.2010 den Mehrheitseigentümer (51,08%) dar und ab dem 03.11.2010 liegt eindeutig die Konzerngestellung vor.

Daraus folgt, dass P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH auch, sofern das Unternehmen L. GmbH nicht insolvent geworden wäre, eine Konzernbilanz bzw. einen Konzernjahresabschluss errichten hätte müssen.

Rechtliche Subsumption

Rz 104 ESt-RL, die ab 01.01.2010 gültig ist, und für zwischengeschaltete, unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen stehende, Kapitalgesellschaften Rechtswirkungen entfaltet, verlangt eine Zurechnung der Einkünfte unmittelbar an die natürliche Person; insbesondere dann wenn die Kapitalgesellschaft in Hinblick auf die betreffende Tätigkeit selbst Marktchancen nicht nutzen kann und über

keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt.

Ad 1 wird ausgeführt, Marktchancen kann eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft nicht nutzen, wenn die betreffende Tätigkeit entweder aufgrund eines gesetzlichen oder statutarischem Verbots, nur von natürlichen Personen erbracht werden kann (zB Drittanstellung von Vorständen, Stiftungsvorständen und Aufsichtsräten). Nicht angeführt in dieser Randzahl ist allerdings die Geschäftsführung.

Ad 2: Für das Vorliegen eines eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betriebes, spricht insbesondere die Beschäftigung von Mitarbeitern, wobei es auf die rechtliche Ausgestaltung des Beschäftigungsverhältnisses nicht ankommt. Auch Subauftragnehmer, die unter Fremdleistungen wie im konkreten Fall, erfasst sind, mit € 7.500,00 im Wirtschaftsjahr 2009/2010 und im Wirtschaftsjahr 2010/2011 mit € 5.000,00, laut Erlass gemeint sind. Grundsätzlich ist die Markteinkommenstheorie nach Ruppe nach einhelliger Literaturmeinung maßgebend. Hans Georg Ruppe antwortet auf die Frage, wem Einkünfte zuzurechnen sind, wie folgt: Wenn das verbindende Element der (meisten) Einkunftsquellen des Einkommensteuergesetzes tatsächlich die Teilnahme am Marktgeschehen, der Umsatz von Leistungen ist, so muss als Zurechnungssubjekt der Einkunftsquelle doch offenbar der angesehen werden, der über diese Teilnahme, über die Leistungserstellung disponieren kann, dh die Möglichkeit hat, Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu variieren, im Extremfall auch zu verweigern, indem er seine Tätigkeit einstellt, Kapital zurückzieht, Mietverhältnisse kündigt, etc.

Aufgrund der in die Randzahl 104 ESt-RL aufgenommenen Beispiele, ist die Ein-Mann-GmbH (siehe Beispiel 5 Gärtner) grundsätzlich überhaupt kein Problem. Aufgrund gewisser Ungewissheiten wurde eine schriftliche Anfrage an das BMF gestellt, und zwar im Zusammenhang mit einem Unternehmensberater (siehe SWK Heft 11, S 445ff, Ginthör/Haselberger, 10.04.2010).

Ein Unternehmensberater, der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Beratungs-GmbH ist, wird für das Unternehmen eines Geschäftspartners (Beratungsklient) auch als Geschäftsführer (Organfunktion) tätig. Sein Dienstvertrag mit der BeratungsgmbH sieht vor, dass er die Vergütungen für seine Tätigkeit als Geschäftsführer an die BeratungsgmbH abführen muss.

Ausgehend von der Lösung des Beispiels 2 wurden insbesondere folgende Schlussfolgerungen angestellt und vom BMF schriftlich bestätigt: Die Antwort des BMF orientiert sich an der Lösung des Beispiels 2 der Randzahl 104 EST-RL. Die Rechtsanwälte GmbH steht nur beispielhaft. Die Grundsätze der Randzahl 104 ESt-RL 2000 gelten auch für andere Berufsgruppen die ihre Tätigkeit erlaubter Weise in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft ausüben können. Die Wahrnehmung von Organfunktionen beschränkt sich nicht bloß auf den explizit genannten Stiftungsvorstand, sondern erstreckt sich auch auf andere vertretungs- und geschäftsführungsbefugte

Organfunktionen (zB auf den Geschäftsführer einer GmbH, den Vorstand einer AG oder den Aufsichtsrat).

Somit wird deutlich, dass die Wahrnehmung von Organfunktionen über eine Kapitalgesellschaft sämtlichen Berufsgruppen offensteht, denen es gestattet ist, ihren Beruf in Form einer Kapitalgesellschaft auszuüben. Inwiefern aber diese Kapitalgesellschaft Zurechnungssubjekt der daraus erzielten Einkünfte wird, oder ob die Einkünfte direkt der natürlichen Person zugerechnet werden, ist anhand der weiteren Kriterien zu prüfen. Hinsichtlich des Vorliegens eines eigenständigen, sich abhebenden Geschäftsbetriebs und der Beurteilung des Ausflusses der eigenbetrieblichen Tätigkeit der UnternehmensberatungsgmbH, vertritt die Finanzverwaltung folgende Sichtweise:

Bei einer UnternehmensberatungsgmbH wird die vorübergehende Wahrnehmung der Geschäftsführungsfunktion durch den die UnternehmensberatungsgmbH beherrschenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, die Klientin dieser GmbH ist, als Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit der UnternehmensberatungsgmbH angesehen werden können, wenn die GmbH über einen eigenständigen Betrieb für die Unternehmensberatung verfügt.

Wenngleich die Beurteilung des Vorliegens eines eigenständigen Betriebs eine von den Umständen des Einzelfalls abhängige Sachverhaltsfrage ist, sind die Geschäftsbeziehungen, und die Ressourcenausstattung des Unternehmens maßgebend für das Vorliegen eines solchen Betriebs. Ist die betreffende Kapitalgesellschaft einziger Klient der UnternehmensberatungsgmbH, wird das Kriterium des eigenständigen nicht gegeben sein.

Dies liegt aber im konkreten Fall unserer Klientin nicht vor, da wie oben aufgezeigt, im Zeitraum 2004/2005 bis dato rund 20 verschiedene Kunden betreut wurden. Aus dem Kundendiagramm bzw. den Umsätzen ist zu ersehen, dass auch derzeit weitere Kunden betreut werden und gleichartige Unternehmensberatungsleistungen am Markt angeboten werden.

Folglich muss die Kapitalgesellschaft, um als Zurechnungsobjekt infrage zu kommen, aufrechte Geschäftsbeziehungen zu mehr als einem Klienten haben. Das liegt im Geschäftsbetrieb unserer Klientin P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH zu jeder Zeit vor.

Selbst im Wirtschaftsjahr 2010/2011 ist die Kundenbeziehung zu E. aktiv aufrecht und wird mit diesem Kunden ein Umsatz erzielt Mit den Kunden wurden im Wirtschaftsjahr 2011/2012 seitens P. Umsätze in Höhe von € 332.500,00 erzielt, davon L. GmbH € 300.000,00 und E. € 32.500,00.

Abzulehnen ist, wie im Bericht zur Außenprüfung dargestellt, die Sichtweise, dass die Betrachtung der Teilnahme am Markt nur wirtschaftsjahrbezogen vorgenommen werden könnte.

Dazu ein kurzer Vergleich:

Einem Marktteilnehmer wie P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH wäre nicht zurnutbar erst am Ende des Wirtschaftsjahres beurteilen zu können, ob die Randzahl zur Gänze anwendbar oder nicht anwendbar ist, nur weil rein zufällig im Wirtschaftsjahr nur mit einem einzigen Kunden Aufträge abgewickelt worden sind und im nächsten Jahr wieder Aufträge mit mehreren Kunden abgewickelt werden.

Es müsste daher, um eine Beurteilung vernünftig vornehmen zu können, ein längerer Betrachtungs- und Beobachtungszeitraum zulässig sein, zB wie wir vorgesehen haben eine wirtschaftliche Betrachtung für den Zeitraum 2004 bis 2011.

Sieben Wirtschaftsjahre sind grundsätzlich auch der Aufbewahrungszeitraum der Belege und sollte daher die Betrachtung über diesen Zeitraum eine Rechtssicherheit für den Abgabepflichtigen darstellen, da eine Betrachtung von jedem einzelnen Wirtschaftsjahr nur rein zufällige Ergebnisse liefern kann, nämlich ob die Rz 104 ESt-RL in einem Jahr anwendbar ist und im nächsten Jahr wieder nicht.

Es kann nicht sein, dass der Normunterworfene zum Zeitpunkt der Leistungserbringung nicht weiß, ob Rz 104 ESt-RL anwendbar wäre oder nicht.

Wie schon dargestellt, beträgt der Anteil der Umsätze der L. GmbH bei P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH im Betrachtungszeitraum 2004/2005 bis 2011/2012 lediglich 34% der Gesamtumsätze.

Im Gegenteil, in erster Linie ist wohl die Aktivität der P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH die Firma L. GmbH neu zu positionieren, auszurichten, einen turnaraund zu schaffen und eine Sanierung des Unternehmens vorzunehmen.

Dies ist wohl aufgrund der derzeitigen Situation (Insolvenz) nicht gelungen und als gescheitert zu betrachten. Es zeigt sich, dass es sich de facto um einen echten Beratungsauftrag und nicht die langfristige Zurverfügungstellung und Besetzung einer Organfunktion gehandelt hat.

Die Sanierungsberatung ist einhergegangen mit einer wesentlichen Beteiligung, die indirekt mehr als 50% betragen hat.

Aufgrund dieser Mehrheitsbeteiligung ist die Konzerngestellung, wie später noch zu erwähnen, anzunehmen.

Das Anbieten von Leistungen an einen weiteren unbestimmten Personenkreis bzw. eine entsprechende Marktteilnahme der Kapitalgesellschaft wird wohl diesbezüglich verlangt werden. Sofern ein eigenständiger, sich von der natürlichen Person abhebender Geschäftsbetrieb vorliegt, bestehen bei einer UnternehmensberatungsgmbH also keinerlei Bedenken, dass bei der Übernahme der Geschäftsführungsfunktion für einen Klienten der Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit angenommen wird (zB für den Zeitraum der Sanierungsbemühungen). Ein ausreichend enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der vom Berater höchstpersönlich auszuübenden Organtätigkeit und der Haupttätigkeit der UnternehmensberatungsgmbH (Neupositionierung und Sanierung) ist folglich gegeben.

Im Ergebnis bedeutet dies, dass neben bestimmten Freiberuflern, die erlaubterweise ihre Tätigkeit in Form einer Kapitalgesellschaft ausüben, zumindest auch beim Unternehmensberater die Wahrnehmung von Organfunktionen, insbesondere die Geschäftsführung für das Unternehmen eines Klienten, über seine BeratungsgmbH zulässig ist.

Die daraus resultierenden Vergütungen werden dieser GmbH zugerechnet, sofern die anderen Zurechnungskriterien (eigenständiger Geschäftsbetrieb) erfüllt sind.

Im Zeitraum des befristeten Werkvertrages vom 18.08.2009 für den Zeitraum 01.07.2009 bis 31.01.2012 zeigt sich sehr wohl die Gesamttätigkeit als Ausfluss der UnternehmensberatungsgmbH aufgrund der Anfrage des BMF gesehen werden kann (BMF-01 0203/0063-VI/6/2010 vom 15.02.2010).

Vielmehr ist der Inhalt der Tätigkeit zu beachten. Darüber hinaus wurde ebenfalls angefragt, wie herkömmliche Beratungsleistungen in Hinblick auf die Höchstpersönlichkeit zu beurteilen sind.

Unter Berücksichtigung der BMF-Antwort sind derartige Leistungen wie folgt zu beurteilen:

Beratungsleistungen sind in der Regel höchstpersönlichen Tätigkeiten. Der Berater kann daher seine Tätigkeit über eine Kapitalgesellschaft fortführen. Diese kann die Marktchancen selbst nutzen und es kommt zu keiner abweichenden Zurechnung, da die Kapitalgesellschaft die Marktchancen selbst nutzen kann, sind keine weiteren Mitarbeiter erforderlich.

Ausnahmen sind Berater die als exponierte Personen (zB Politiker, Minister) gelten; zB ein Ex-Finanzminister und Ex-Regierungschef erbringt als Privatier Beratungsleistungen betreffend der Euromstellung.

Das gilt nicht für den Unternehmensberater dessen Aufgabenumfang die laufende Beratung von L. GmbH bezüglich Neuausrichtung des Unternehmens, insbesondere in den Bereichen Einkauf, Sortiment, Vertrieb, Filialen und Personal um den zukünftigen Anforderungen in Hinblick auf hybride Geschäftsmodelle zu entsprechen, darstellt bzw. Expansion der Handelsaktivitäten am Österreichischen Markt.

Dem zufolge ist festzustellen, dass Beratungsleistungen von Seiten der Finanzverwaltung grundsätzlich nicht zu den höchstpersönlichen Tätigkeiten gezählt werden.

Aus der grafischen Darstellung der Beantwortung der Anfrage BMF-01 0203/0063-VI/6/2010 vom 15.02.2010 ist davon auszugehen, wenn die GmbH Marktchancen nutzt (auch noch andere Kunden hat) Beratungstätigkeiten höchstpersönlichen Tätigkeiten sein können und daher keine persönliche Zurechnung der Einkünfte in diesem Fall vorliegen kann.

Zum Thema höchstpersönliche Tätigkeiten (Geschäftsführungstätigkeit) ist zu ersehen, dass bei Vorliegen eines eigenständigen Geschäftsbetriebes und Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit auch keine persönliche Zurechnung der Einkünfte resultiert. Dies wäre bei der zeitlich befristeten Zurverfügungstellung eines Geschäftsführers für

Sanierungszwecke der Fall. Wie im Sachverhalt dargestellt, liegt zusätzlich ab 03.11.2010 eine Mehrheitseigentümerschaft von Herrn Mag. V. U. über die mittelbare und unmittelbare Beteiligung an P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH und P. r. GmbH vor.

Hierzu wird von Herrn Dr. Erich Novacek, ÖStZ 12/2010, Artikel -Nr. 564, Seite 283 ff ausgeführt: "Insbesondere wird bezüglich der in Rz 104 (neu) nicht erwähnten Konzernentsendung als Grundlage der Drittanstellung von Vorstandsmitgliedern bzw. Geschäftsführern der Nachweis versucht, dass diese von der neuen Auslegung grundsätzlich nicht berührt wird."

Dazu führt Novacek weiter auf Seite 284 des gleichen Heftes aus: "Rz 104 idF des zweiten EStR-Wartungserlasses 2008 sah bei zwischengeschalteten GmbH eine umfassende Zurechnung der Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten an die natürliche Person vor."

Die Drittanstellung aufgrund einer Konzernentsendung war demnach in der Fachliteratur problematisiert worden, da nach manchen, jedoch nicht herrschenden Literaturmeinungen, eine Drittanstellung unzulässig wäre.

Mit dem Wartungserlass 2009 wurde die Zurechnung durch Anfügen von zwei maßgeblichen Kriterien und demnach betroffenen Beispielen konkretisiert, aber im Vergleich zur bisherigen Fassung der Einkommensteuerrichtlinien die Drittanstellung aufgrund einer Konzernentsendung nicht als Beispiel angeführt, sodass sie durch Randzahl 104 ESt-RL neu nicht ausdrücklich erfasst erscheint.

Die Drittanstellung aufgrund einer Konzernentsendung wird nach herrschender Auslegung (gesellschafts- und arbeitsrechtlich) als zulässig erachtet. Doch sei darauf hingewiesen, dass in der Ergänzung Salzburger Steuerdialog BMF 05.10.2009 BMF 01 0216/0093-VI/06/2009 ein Beispiel mit dem folgenden Sachverhalt enthalten war:

In einem Konzern wird ein Arbeitnehmer der Mutter-Aktiengesellschaft als Vorstandsmitglied in die Tochter-Aktiengesellschaft entsandt. Die Tochter-Aktiengesellschaft leistet dafür lediglich eine Vergütung an die Mutter-Aktiengesellschaft, der Arbeitnehmer selbst wird von der Mutter-Aktiengesellschaft entlehnt. Aktienrechtlich ist diese Konzerngestellung nach hM zulässig, weil keine dienstrechtliche Weisungsbefugnis besteht, die in die eigenverantwortliche Unternehmensleitung des Vorstandes eingreifen würde.

Frage

Nach EStRL 2000 Rz 104 sind Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten ab 01.01.2010 (ursprünglich 01.07.2009) demjenigen zuzurechnen, der die Leistung persönlich erbringt (zB "Drittanstellung" von Vorständen). Bezieht sich diese Aussage auch auf die Konzerngestellung?

Lösung

EStRL 2000 Rz 104 bezieht sich nur auf "zwischengeschaltene" Kapitalgesellschaften, wenn also zB der Vorstand einer Aktiengesellschaft seine Anstellung zur

Aktiengesellschaft über eine gesonderte, unter seinem Einfluss oder dem seiner Angehörigen stehende ("zwischengeschaltene") GmbH abwickeln will.

In einem solchen Fall sind die Vergütungen steuerrechtlich unmittelbar dem Vorstand und nicht der "zwischengeschaltenen" GmbH zuzurechnen, es erfolgt ein steuerlicher "Durchgriff" durch die GmbH. Da bei der Konzerngestellung das Anstellungsverhältnis des Vorstandes nicht zu einer "zwischengeschaltenen" Kapitalgesellschaft besteht und die Gestellung im Interesse der Muttergesellschaft erfolgt, findet eine direkte Zurechnung allfälliger Vergütungen zum Vorstand statt.

Gleches führt auch das Protokoll zu Club Steuerrecht 01.09.2009 (zu diesem Zeitpunkt Leiter der Abteilung Einkommensteuer) von Prof. DDr. Mayr auf:

"In der Änderung der Rz 104 EStR sollen Konzerngestellungsfälle ausgenommen werden, wo die Muttergesellschaft einen ihrer Dienstnehmer als Vorstand/Geschäftsführer in eine Tochtergesellschaft entsendet - dies begründet keine Zurechnung an die natürliche Person.

Laut Prof. DDr. Mayr ist hier - bei rechtspolitischer Betrachtung eine Zurechnung deswegen nicht angebracht, weil es sich um keine künstliche Konstruktion zur Einkünfteverlagerung von einer natürlichen auf eine juristische Person handelt."

Ebenso wurde an diesem Abend festgehalten, dass eine professionelle Sanierungsgesellschaft, die auf Zeit ihren Gesellschafter-Geschäftsführer in die Geschäftsführung entsendet, um dort auf Zeit die Position innezuhaben und die Sanierung über die Bühne zu bringen, ebenfalls nicht den Zurechnungsregeln der Rz 104 EStR unterliegt.

Da ab 03.11.2010 P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH mittelbar und unmittelbar Mehrheitsgesellschafter, somit eindeutig Konzernobergesellschaft und Herrn Mag. V. U. im Rahmen der Konzerngestellung zur Verfügung stellt, obliegt die Auswahl des konkreten Managers der beherrschenden Obergesellschaft P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH.

Das ergibt sich unmittelbar aus dem GmbH-Recht, da die Obergesellschaft direkt Weisungen über § 20 GmbHG an diese Untergesellschaft und deren Geschäftsführer erteilen kann.

Die Obergesellschaft ist formell als auch materiell gewollter Vertragspartner, da eindeutig die P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH die Obergesellschaft ist und das Anstellungsverhältnis zwischen ihr und Herrn Mag. V. U. zu regeln ist, und nicht zwischen L. GmbH und Mag. V. U..

Darüber hinaus betrifft das Vorliegen des direkten Vertragsverhältnisses vor allem die Beratungsleistungen die von P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH zu erbringen sind und wo die Erbringung dieser Leistungen mit keiner bestimmten Person des Auftraggebers verbunden ist. Selbst die Stellungnahme der Außenprüfung schreibt davon, dass Mag. V. U. nur in Bezug auf die handelsrechtliche Geschäftsführung und

nicht für die laufende Beratung von L. GmbH, Neuausrichtung des Unternehmens und Expansion der Handelsaktivitäten zur Verfügung zu stellen ist.

Nur wenn hingegen der Manager selbst der materiell gewollte Leistungserbringer sei, dann kann die Einkunftsquelle originär dem Manager ad personam zugerechnet werden.

Dies wurde im Club Steuerrecht eindeutig bei der Konzerngestellung und Zurverfügungstellung eines Managers für eine Sanierungszeit verneint.

Ab dem Zeitpunkt der Konzerngestellung am 03.11.2010 ist eine unmittelbare Zurechnung gemäß Rz 104 ESt-RL aufgrund der Konzerngestellung an Herrn Mag. V. U. sowieso nicht mehr möglich.

Auf die Möglichkeit der Konzerngestellung geht die Außenprüfung in ihrer Argumentation überhaupt nicht ein und ist insoweit der Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes behaftet.

Daraus folgt, dass von Juli 2009 bis 03.11.2010 die laufende Beratung der Firma L. GmbH im Bereich Einkauf, Sortiment, Vertrieb, Filialen und Personal sowie die Expansion der Handelsaktivitäten am Österreichischen Markt somit die reine Unternehmensberatungstätigkeit- auf gar keinen Fall von der Randzahl 104 ESt-RL, aufgrund des offenkundig nachgewiesen eigenständigen Betriebes der P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH erfasst ist.

Das zeigt sich insbesondere aus der Umsatzentwicklung des Unternehmens 2004 bis 2009 inkl. 2011, wo die Firma L. GmbH lediglich ein Drittel des Gesamtumsatzes umfasst.

Für den Zeitraum ab 03.11.2010 (Konzerngestellung) ist, aufgrund der vorliegenden Literaturmeinungen, die sowohl von leitenden Personen der Finanzverwaltung als auch den angeführten Autoren vertreten wird, die Konzerngestellung durch die Obergesellschaft vorliegend und die Obergesellschaft ist somit sowohl formell als auch materiell gewollter Vertragspartner.

Der Obergesellschaft obliegt konkret die Auswahl der zu überlassenden Person. Dies zeigt sich aufgrund der vorliegenden Mehrheitsverhältnisse ab 03.11.2010 und der mittelbaren und unmittelbaren Mehrheitsbeteiligung von P. Unternehmensberatung und -Beteiligungen GmbH. Die Geschäftsführerbestellung kann jederzeit mit Mehrheitsbeschluss der P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH so gestaltet und durchgeführt werden, dass eine Anweisung nach § 20 GmbHG umsetzbar gewesen wäre...."

Die Großbetriebsprüfung brachte folgende Stellungnahme ein:

"Die Festsetzung der Einkommensteuer im Rahmen der AP stützt sich auf die Erledigung des bundesweiten Fachbereiches ESt/KÖSt (Herr Mag. A.), welche aufgrund einer Anfrage des bundesweiten Fachbereiches Lohnsteuer (Herr F.) zum gegenständlichen Fall verfasst wurde.

Die darin vorgeschlagene Vorgangsweise wurde bei der Außenprüfung vollinhaltlich berücksichtigt. Dies geht auch aus dem Bericht der AP als Begründung zu den erlassenen Bescheiden hervor.

Auf einige Punkte der Berufung wird nun genauer eingegangen:

Der Berufungswerber (Bw) beziffert auf S 1 der Berufung die Umsätze der P. Unternehmensberatung und -beteiligung GmbH (im Folgenden: P.) mit der Firma L. GmbH mit 34 % der Gesamtumsätze. Diese Berechnung stimmt nicht. Wie bereits im folgenden Satz erwähnt betragen die Umsätze der P. mit der L. 2009/2010 € 555.000,--, die Gesamtumsätze des gleichen Zeitraumes € 595.000,-- das ergibt nach Ansicht der AP einen Anteil von 93%.

Für das Wirtschaftsjahr 2010/2011 betragen die Umsätze mit der L. GmbH € 660.000,--, die Gesamtumsätze € 675.000,--, das ergibt hier einen Anteil von 98 %. Daraus ergibt sich, dass die P. im Prüfungszeitraum fast ausschließlich Umsätze mit der L. GmbH erzielt.

Im Absatz 3 auf S 2 der Berufung gibt der Bw als Ausgangsbasis für das Gesamthonorar von € 60.000,-- eine Kalkulation einer Arbeitskraft von 10 Stunden pro Woche für die reine Geschäftsführung an. Der AP wurden dazu trotz Aufforderung weder Kalkulationsunterlagen noch Stundenaufzeichnungen vorgelegt. Im letzten Satz auf S 2 betont der Bw, dass die Zurverfügungstellung von Mag. V. U. als handelsrechtlicher Geschäftsführer nur ein Teil der Gesamtvereinbarung war und nur 17% der Gesamtaktivitäten umfasste.

Hier ist zu hinterfragen, wie dieser Prozentsatz ermittelt wurde. Aus der Berufung ergeben sich keine Anhaltspunkte über die Ermittlung.

Auf S 3 der Berufung beschreibt der Bw den Geschäftsführervertrag zwischen L. und Mag. U., worin festgehalten wird, dass Mag. U. neben der Geschäftsführungstätigkeit für die Gesellschaft weitere Funktionen, sehr wohl organrechtlich als auch beratend, ausüben darf und schreibt weiter: "Damit sind die Aktivitäten für P. Unternehmensberatung und -beteiligung GmbH und P. r. GmbH gemeint."

Hierzu ist festzuhalten, dass Mag. U. seit 2.7.2005 bei der P. Unternehmensberatung und -beteiligung GmbH und seit 1.8.2009 bei der P. r. GmbH alleiniger Geschäftsführer ist und diese oben angeführten Aktivitäten für die P. Unternehmensberatung und -beteiligung GmbH und die P. r. GmbH die ureigensten Tätigkeiten eines Geschäftsführers darstellen.

Die im letzten Absatz auf S 3 angeführte Feststellung, dass Mag. U. zwar keine Angestellten beschäftigt, aber Fremdleistungen iHv € 7.500,-- bzw. € 5.000,-- beauftragt hat, ist nach Ansicht der AP als vernachlässigbar und als Scheinargumentation einzustufen.

Weiters wird auf S 4 der Berufung vorgebracht, dass die P. in ihren Aktivitäten andere Berater für L. empfohlen hat, die durchaus branchenüblich direkt Rechnungen an L. gelegt haben und somit nicht über P. abgerechnet wurden. Diese Behauptung mag zwar stimmen, hat aber nichts mit dem gegenständlichen Fall zu tun. Vielmehr war Mag. U.

aufgrund seiner indirekten Mehrheitsbeteiligung und seiner Geschäftsführerfunktion in der Lage, derartige Beratungsleistungen im Namen von L. in Auftrag zu geben und zu bezahlen.

Ebenfalls auf S 4 der Berufung unter dem Punkt "Rechtliche Subsumption" meint der Bw, dass die Rz 104 der ESt-RL für zwischengeschaltete, unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen stehende, Kapitalgesellschaften Rechtswirkungen entfaltet und eine Zurechnung der Einkünfte unmittelbar an die natürliche Person verlangt; insbesondere dann wenn die Kapitalgesellschaft in Hinblick auf die betreffende Tätigkeit selbst Marktchancen nicht nutzen kann und über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt. Weites wird ausgeführt, dass eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft Marktchancen nicht nutzen kann, wenn die betreffende Tätigkeit entweder aufgrund eines gesetzlichen oder statutarischen Verbot, nur von natürlichen Personen erbracht werden kann (zB Drittanstellung von Vorständen, Stiftungsvorständen und Aufsichtsräten). Nicht angeführt sei in dieser Rz allerdings die Geschäftsführung.

Hier ist die AP der Ansicht, dass die Geschäftsführung aber sehr wohl damit gemeint ist, weil diese Tätigkeit nur durch eine natürliche Person wahrgenommen werden kann.

Unter "Ad 2" führt der Bw an, dass für das Vorliegen eines eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betriebes insbesondere die Beschäftigung von Mitarbeitern spricht, wobei es auf die rechtliche Ausgestaltung des Beschäftigungsverhältnisses nicht ankomme. Auch Subauftragnehmer, die unter Fremdleistungen wie im konkreten Fall mit € 7.500,-- im WJ 2009/2010 und mit € 5.000,-- im WJ 2010/2011 erfasst sind, seien laut Erlass gemeint.

Dazu vertritt die AP die Meinung, dass diese Fremdleistungen in Vergleich zum Gesamtumsatz iHv € 595.000,-- bzw € 675.000,-- von untergeordneter Bedeutung sind (1,26% bzw 0,74 %).

Weiters meint der Bw auf S 5 der Berufung, dass die Wahrnehmung von Organfunktionen über eine Kapitalgesellschaft sämtlichen Berufsgruppen offensteht, denen es gestattet ist, ihren Beruf in Form einer Kapitalgesellschaft auszuüben.

Dazu ist nach Meinung der AP § 15 GmbH zu beachten, worin festgehalten ist, dass zum Geschäftsführer einer GmbH nur natürliche Personen bestellt werden können.

Im darauffolgenden Satz der Berufung meint der Bw: "Inwiefern aber diese Kapitalgesellschaft Zurechnungssubjekt der daraus erzielten Einkünfte wird, oder ob die Einkünfte direkt der natürlichen Person zugerechnet werden, ist anhand weiterer Kriterien zu prüfen." Dann erläutert er die Sichtweise der Finanzverwaltung, wonach bei einer UnternehmensberatungsgmbH die vorübergehende Wahrnehmung der (Geschäftsführerfunktion durch den die UnternehmensberatungsgmbH beherrschenden (Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, die Klientin dieser GmbH ist, als Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit der UnternehmensberatungsgmbH angesehen werden kann, wenn die GmbH über einen eigenständigen Betrieb für die

Unternehmensberatung verfügt. Wäre die betreffende Kapitalgesellschaft einziger Klient der UnternehmensberatungsgmbH, würde das Kriterium des eigenständigen Betriebes nicht gegeben sein. Da lt Bw im Zeitraum 2004/05 bis dato rund 20 verschiedene Kunden betreut wurden und auch derzeit betreut würden, liege hier ein eigenständiger Betrieb vor. Hier möchte die AP auf die oben genannte Tatsache hinweisen, wonach die P. im WJ 2009/2010 93% und im WJ 2010/2011 98% der Umsätze mit der L. GmbH erzielt hat. Die weiteren Behauptungen des Bw (im speziellen die Kundenbeziehungen zu E.) konnten nicht verifiziert werden, da die P. nicht geprüft wurde.

Der Verweis des Bw auf das WJ 2011/12 ist in diesem Zusammenhang entbehrlich, weil er nicht den Prüfungszeitraum betrifft.

Im letzten Absatz auf S 6 der Berufung meint der Bw, dass die im Bericht zur AP dargestellte Sichtweise der wirtschaftsjahrbezogenen Betrachtung abzulehnen sei. Diese Aussage ist falsch. Es ergibt sich im gesamten Bericht kein Anhaltspunkt für diese Behauptung. Die Erlöse der P. wurden bezogen auf das WJ dargestellt und dann für die einkommensteuerliche Beurteilung auf das Kalenderjahr umgerechnet. Auf einen wirtschaftsjahrbezogenen Betrachtungszeitraum wird im Bericht nicht eingegangen.

Prüfungszeitraum lt. Prüfungsauftrag war jedenfalls 2010 und 2011 und für diese beiden Jahre wurden Erhebungen durchgeführt und Bescheide erlassen. Die Firma P. wurde außerdem, wie schon oben erwähnt, nicht geprüft. Zu Aussagen dieser Firma betreffend kann daher hier nicht Stellung bezogen werden.

Der nächste Absatz der Berufung (S 7) beschäftigt sich mit der Aussage, dass es sich bei der Entsendung von Mag. U. an L. um einen echten Beratungsauftrag gehandelt habe und dass hierbei der Inhalt der Tätigkeit zu beachten sei.

In diesem Zusammenhang wird nochmals auf die Sachverhaltsdarstellung im AP-Bericht hingewiesen, woraus ersichtlich ist, dass zwischen P. und L. per 1.3.2006 ein Geschäftsführervertrag abgeschlossen wurde. Der am 18.8.2009 abgeschlossene Werkvertrag beinhaltet ua den Passus, dass sich P. verpflichtet, Mag. U. auch als (handelsrechtlichen Geschäftsführer von L. zur Verfügung zu stellen. Dieser Werkvertrag galt bis 30.9.2011 und in dieser Zeit konnte ausschließlich Mag. U. L. als alleiniger Geschäftsführer rechtswirksam vertreten.

Es handelt sich somit bei der Entsendung von Mag. U. nach Meinung der AP sehr wohl um eine langfristige Zurverfügungstellung und Besetzung einer Organfunktion, welche nur von Mag. U. persönlich wahrgenommen werden konnte und in keiner Weise um einen echten Beratungsauftrag. Daher sind die Einkünfte Mag. U. persönlich zuzurechnen.

Auf S 8 ff geht der Bw auf den Begriff "Konzerngestellung" ein und vertritt die Meinung, dass P. als eindeutige Konzernobergesellschaft Mag. U. im Rahmen der Konzerngestellung zur Verfügung stellt. Weiters schreibt der Bw, dass die AP auf die Möglichkeit der Konzerngestellung in ihrer Argumentation überhaupt nicht eingeht und insoweit der Bescheid mit Rechtwidrigkeit des Inhaltes behaftet sei.

Der gesellschaftsrechtliche Konzernbegriff wird in Österreich im §15 AktG und im § 115 GmbHG geregelt: "15 (1) AktG *"Sind rechtlich selbständige Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefasst, so bilden sie einen Konzern; die einzelnen Unternehmen sind Konzernunternehmen."*" Gleichlautend § 115 (1) GmbHG. Die AP ging deshalb auf den Begriff Konzerngestellung nicht ein, weil hier kein Konzern vorhanden ist. P. mag zwar ab 3.11.2010 mittelbar und unmittelbar Mehrheitsgesellschafter sein, dies alleine begründet aber noch keinen Konzern. P. und L. sind definitiv nicht zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefasst. Außerdem wurde kein Konzernjahresabschluss erstellt. Der Argumentation des Bw auf S 4 der Berufung, dass P., sofern L. nicht insolvent geworden wäre, eine Konzernbilanz bzw einen Konzernjahresabschluss zu erstellen gehabt hätte, kann von der AP nicht gefolgt werden, weil der Insolvenzantrag von L. erst am 2.4.2013 gestellt wurde und von P. weder per 30.9.2011 noch per 30.9.2012 ein Konzernabschluss erstellt wurde.

Im Übrigen ist davon auszugehen, dass es die Intention des Gesetzgebers und ihm folgend der Rechtsprechung wohl nicht gewesen sein dürfte, mit dem Themenbereich "Konzerngestellung" Sachverhalte wie den gegenständlichen zu erfassen und entsprechende Rechtsfolgen zu generieren.

Nach Ansicht der AP gibt es hier keine Möglichkeit der Konzerngestellung und somit wurde auch in der Argumentation nicht darauf eingegangen. Offensichtlich handelt es sich auch hier um eine Scheinargumentation des Bw. Nach Ansicht der AP ist die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 daher abzuweisen..."

Der Bf. replizierte darauf wie folgt:

"Seitens der Prüferin wird negiert, dass das Unternehmen P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH seit dem Wirtschaftsjahr 2004/2005 am Markt selbständig tätig ist. Wir sind der Meinung, dass die Rz 104 ESt-RL nicht nur jahresbezogen zu betrachten ist, sondern über einen längeren Zeitraum hinweg einer Betrachtung zugänglich sein muss, insbesondere dahingehend, ob das Unternehmen der P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH eigenständig am Markt tätig ist. Hier hat unsere Mandantin P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH nachgewiesen, dass aufgrund der Umsatzanalyse des gesamten Zeitraumes 2004-2012 insgesamt 20 verschiedene Kunden betreut worden sind und die Umsätze der L. GmbH insgesamt daher nur 34% betragen haben. Dass es sich im Zeitraum 2010 bis 2011 um ein anderes Prozentsausmaß gehandelt hat, haben wir weder bezweifelt noch bestritten. Unseres Erachtens nach ist aber für die Marktstellung des Unternehmens insbesondere im Hinblick auf die Markteinkommenstheorie nach Hans Georg Ruppe davon auszugehen, dass ein Unternehmen, das seit 2005 am Markt tätig ist und insgesamt 20 Kunden betreut hat und einen Gesamtumsatz von 34% lediglich mit der L. GmbH in diesem Zeitraum erzielt, eine direkte Zurechnung durch Rz 104 ESt-RL mit nur jahresbezogener Betrachtung für die Jahre 2010 und 2011 als zu kurzer Beobachtungszeitraum anzusehen ist. Daher ist der Prüfungszeitraum für die vollständige Ermittlung des Sachverhaltes zu kurz gewählt.

Deswegen haben wir auch den gesamten Zeitraum der Belegaufbewahrungsverpflichtung Betrachtung zugrunde gelegt.

Hinsichtlich der Kalkulation des Prozentsatzes der Gesamtaktivität für die reine Geschäftsführung sind wir bei den 17% davon ausgegangen, dass die € 60.000,00 im Verhältnis zum Gesamthonorar von € 360.000,00 eben nur 17% betragen. Aber dazu im Detail noch später. Wie wir in unserem Berufungs/Beschwerdeschreiben schon ausgeführt haben, lag der Schwerpunkt der Tätigkeit unserer Mandantin P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH gegenüber der L. GmbH in der Vornahme der Neuausrichtung des Unternehmens zum Zwecke der Sanierung. Laut Sachverhalt ist dieser Auftrag vorrangig. Die Übernahme der Geschäftsführung war daher zeitlich befristet, siehe den Werkvertrag vom 18.08.2009 für den Zeitraum 01.07.2009 -31.01.2012, das sind zweieinhalb Jahre, und Änderung des Werkvertrages vom 20.12.2010 für den Zeitraum 01.01.2011 - 31.12.2013, das sind drei Jahre, wobei als Hintergrund der Änderung die Mehrheitsübernahme von L. darstellt, das heißt im Zuge dessen sich die Gesellschafterstruktur geändert hat, hat sich auch die Finanzierung der strategischen Zielsetzung geändert. Daher kam es zu einer ursprünglich nicht geplanten Änderung des Werkvertrages bis 31.12.2013.

Die Übernahme der Geschäftsführung, war nur die sekundäre Aufgabe. Die primäre war, einen Turnaround der Fa. L. GmbH zu erreichen. D.h., es handelt es sich hier primär im Auftragsverhältnis zwischen L. GmbH und P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH um einen Sanierungsauftrag. Dies haben wir wohl auch im Sachverhalt schon oftmals erläutert und für unsere Mandantin kundgetan. Die von unserer Mandantin der P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH beauftragten Fremdleistungen im Wirtschaftsjahr 2009/2010 von € 7.500,00 und im Wirtschaftsjahr 2010/2011 von € 5.000,00 mögen wohl seitens der Behörde alleine nicht maßgebend sein, sind aber im gesamten Kontext über die Jahre hinweg zu sehen und zeigen auf, dass auch Fremdleistungen und somit nicht nur Leistungen des Geschäftsführers, Mag. V. U. von P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH weiter verrechnet werden.

Im Zuge der Neuausrichtung wurden eine Reihe von Drittbeauftragungen getätig. Unter anderem C Consulting: Produktivitätssteigerung der Organisation insbesondere Filialen; Überprüfung Sortimentspolitik und Einkauf, Optimierung Logistik und Verwaltung. I. Neuverhandlung der Filialen ABC der Führungsmannschaft. Diese Projekte wurden von P. Unternehmensberatung- Beteiligung GmbH entwickelt und strukturiert und in weiterer Folge gemanagt (z.B. dauerte das Projekt C länger als ein Jahr). Die Beauftragung erfolgte direkt durch L. GmbH, da der Aufsichtsrat dies so wünschte und auch laufend über all die Projekte informiert werden wollte. So wurde das Projekt C (auf Grund der Bedeutung und des Umfangs) genehmigt und freigegeben. Dies ergibt sich, wie noch weiter darzustellen ist, auch aus den Grundlagen der Konzerngestellung wobei aber anzumerken ist, dass die direkte Beauftragung von C. durch die L. GmbH nur mit Genehmigung durch den Aufsichtsrat vorzunehmen gewesen ist.

Wie schon in unserer Beschwerdeschrift umfangreich ausgeführt, stellt die Ein-Mann GmbH grundsätzlich kein Problem dar. Wie schon dargestellt und mehrfach zitiert, ist die Markteinkommenstheorie nach Ruppe nach einhelliger Literaturmeinung primär zu beachten. In unserer Beschwerdeschrift haben wir schon klargestellt, dass, wenn der Unternehmensberater der Gesellschafter Geschäftsführer der Beratungs GmbH ist und im Zuge seines Auftrages für das Unternehmen eines Geschäftspartners (Beratungsklient) auch als Geschäftsführer (Organfunktion) tätig wird, keine Zurechnung gem. Rz 104 ESt-RL ausgelöst wird. Hier verweisen wir nochmals darauf, dass die Aktivität der P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH in erster Linie die Sanierung des Geschäftsbetriebes umfasste und nur in zweiter Linie und somit in untergeordnetem Ausmaß die Wahrnehmung der Geschäftsführungsfunktion, die zur Durchsetzung der Sanierungsmaßnahmen in die Hand des Geschäftsführers der P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH, Mag. V. U., gelegt wurde um somit in Personalunion das Ziel, die Erreichung des Turnarounds und somit der Sanierung des Geschäftsbetriebes der L. GmbH rascher, unmittelbarer und direkter vornehmen zu können. Wir haben im Rahmen der rechtlichen Subsumption nochmals ausgeführt, dass die Kundenbeziehungen zur L. GmbH auch selbst im Geschäftszeitraum 2010/2011 (Prüfungszeitraum) nicht ausschließlich die Fa. L. GmbH umfasste, sondern auch Kundenbeziehungen z. B. zu E. bzw. O. (2010) aktiv aufrecht waren und mit diesen Kunden ein Umsatz erzielt worden ist. Neben den Kundenbeziehungen (die zum Umsatz führten) gab es naturgemäß eine Unzahl an Akquiseaktivitäten. Wir haben klargestellt, dass im Zeitraum seit Gründung des Unternehmens von P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH 2005 ca. 20 Kunden betreut worden sind. Daraus ergibt sich unseres Erachtens nach eindeutig nach der Markteinkommenstheorie von Ruppe die eigenständige Teilhabung am Marktgeschehen der GmbH und am Geschäftserfolg. Die Interpretation der Außenprüferin - außerhalb des Zeitraumes 2010/2011 habe sie keine Ermittlungen durchführen müssen und auch nicht vorgenommen -, geht a) an den Grundsätzen des § 115 BAO und b) am Wirtschaftsleben vorbei. Denn im Wirtschaftsleben kann nicht aus jeder Kundenbeziehung jedes Jahr ein gleich hoher Umsatz lukriert werden, da manchmal ein Kunde in einem Kalenderjahr eben keinen Auftrag erteilt und im nächsten Jahr vielleicht wieder einen Größeren oder in einem noch späteren Zeitraum Aufträge erteilt werden. Daher ist es für P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH nicht möglich im Vorhinein und somit am Beginn des Kalender- oder Wirtschaftsjahres festzustellen, ob in diesem Zeitraum weniger als 80% Umsatz mit der Fa. L. GmbH erzielt werden wird, oder mehr als 20% mit anderen Kunden an Umsätzen erzielt wird. Denn es ist für kein Unternehmen am Markt im Vorhinein antizipierbar, wie sich die Kunden im nächsten Jahr, d.h. in der Zukunft entscheiden werden. Es ist daher unseres Erachtens nach niemandem zumutbar, dass man am Ende des Wirtschaftsjahres erst beurteilen kann, ob die Rz 104 ESt-RL zur Durchrechnung von Bezügen führt und das Steuersubjekt erst im Nachhinein weiß, ob die GmbH Zurechnungsobjekt der Honorare oder deren Geschäftsführer ist. Eine derartige Betrachtung wie sie seitens der Außenprüfer und der Prüferin angestellt wird, würde zu einer Nichtnachvollziehbarkeit führen und zwar insbesondere deshalb, weil

das Steuersubjekt vor Ausübung der Tätigkeit nicht weiß, ob er Zurechnungssubjekt der Einnahmen ist oder nicht. Erst aufgrund einer Betrachtung im Nachhinein (Ex-post) würde sich dann aufgrund der Vergleichsrechnung der Außenprüfung herausstellen, wer Zurechnungssubjekt der Einnahmen ist. Das kann wohl nicht gemeint sein. Diese Darstellung widerspricht wohl dem Gesetz zwingend und belegt daher die Bescheide mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes. Die Feststellung auf Seite fünf der Außenprüferin, dass der Geschäftsführervertrag auf einen längeren Zeitraum ausgelegt war, widerspricht der Realität, da das Unternehmen amtsbekanntermaßen am 02.04.2013 in Insolvenz gegangen ist. Daraus folgt, dass der Auftrag, den P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH übernommen hat, wie auch das Finanzamt selbst liest, nur auch die handelsrechtliche Geschäftsführung umfasst, aber nicht primär, sondern eben nur sekundär. Denn primär sind, wie schon oben dargelegt, die Aufgaben der P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH die Neupositionierung und Sanierung des Geschäftsbetriebes der L. GmbH und nicht die Wahrnehmung der Organfunktion. Die Wahrnehmung der Organfunktion wurde lediglich zusätzlich und somit sekundär beauftragt und war für 2,5 Jahre befristet, damit die Vornahme der Neupositionierung und Sanierung und das Anstreben des Turnarounds rascher und somit unmittelbarer umgesetzt werden konnte. Durch die Änderung der Eigentümerstruktur und der damit im Zusammenhang stehenden Aspekte (Finanzierungsstrategie, etc.) kam es zu einer einmaligen Verlängerung bis Ende 2013.

Bezüglich der Konzerngestellung hat die Außenprüferin eine völlig verfehlte Rechtsauffassung angeführt. Aufgrund des in der Beilage vorgelegten Jahresabschlusses zum 30.04.2012 der L. GmbH ergibt sich im Anhang unter IV/1, Beziehungen zu verbundenen Unternehmen, dass die Gesellschaft gem § 244 UGB Zum Konsolidierungskreis der P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH Baden gehört. Der Konzernabschluss ist beim Landesgericht Wiener Neustadt offen zu legen. Der eindeutige Hinweis, dass die Konzerneingliederung vorliegt und der Hinweis, dass der Konzernabschluss beim Landesgericht Wiener Neustadt bei der P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH, die Firmensitz Baden hat, vorzulegen ist. Daher bleiben die Erstbescheide 2010 und 2011 mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes insoweit belegt. Denn die Konzerngestellung ist das zentrale Element der Zurverfügungstellung von Herrn Mag. V. U. von der P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH für die Umsetzung der Sanierungsaktivitäten und daran mit einbezogen und zwar als sekundäre Aufgabe, die Wahrnehmung der Organfunktion, damit die Sanierungsmaßnahmen rascher umgesetzt werden können. Wir weisen diesbezüglich sowohl auf die schon von uns auf Seite neun unserer Berufungs/Beschwerdeschrift dargestellte Ergänzung vom Salzburger Steuerdialog vom 05.10.2009 hin, als auch auf die Gesprächsunterlage Protokoll Club Steuerrecht vom 01.09.2009 von Herrn Prof. DDr. Mayr wo klargelegt ist, dass beim Konzerngestellungsfall wo die Muttergesellschaft einen ihrer Dienstnehmer als Geschäftsführer an eine Tochtergesellschaft entsendet keine Zurechnung an die natürliche Person vorzunehmen ist. Seitens der Fragebeantwortungen des bundesweiten Fachbereiches wurde ebenfalls auf die Konzerngestellung unserem Erachten nach nicht

eingegangen und dieser Themenkomplex nicht beleuchtet bzw. gewürdigt. Wir haben dies schon in der Berufungs/Beschwerdeschrift und unseren Stellungnahmen zitiert. Lt. Prof. DDr. Mayr ist bei der Konzerngestellung in rechtspolitischer Betrachtung eine Zurechnung deswegen an die Einzelperson Mag. V. U. nicht angebracht, weil es sich um keine künstliche Konstruktion zur Einkünfteverlagerung von einer natürlichen auf eine juristische Person handelt. Ebenso wurde an diesem Abend des 01.09.2009 festgehalten, dass eine professionelle Sanierungsgesellschaft die auf Zeit ihren Gesellschafter-Geschäftsführer in die Geschäftsführung entsendet, um dort auf Zeit die Position inne zu haben und die Sanierung über die Bühne zu bringen, ebenfalls nicht den Zurechnungsregeln der Rz 104 ESt-RL unterliegt. Aufgrund dieser beiden schlagenden Argumente, die eindeutig aus dem Sachverhalt erkennbar sind, sind wir weiterhin der Ansicht, dass unserem Rechtsmittel stattzugeben ist."

Der Bf. ergänzte in weiterer Folge seine Beschwerde (Schreiben vom 29.1.2015) wie folgt:

"ad Sachverhalt und Beweismittel:

Unser Mandant, Herr Mag. V. U. hat Frau Univ.-Prof. Mag. Dr. B. K. LL.M. beauftragt, in der gegenständlichen Kausa ein Rechtsgutachten zu erstellen. Dieses Rechtsgutachten übermitteln wir in der Beilage im Original. Frau Prof. K. führt zum Sachverhalt auf den Seiten 6-19 aus, dass die Beschäftigung des Mag. V. U. direkt zwischen P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH und Mag. V. U. beauftragt worden ist, und somit der Anstellungsvertrag zwischen Mag. V. U. und P. Unternehmensbeteiligungen GmbH erfolgte. Des Weiteren wurde Mag. V. U. im Zeitraum bis 30.09.2011 an die L. GmbH zur Verfügung gestellt (Gestellungsvertrag). Im Sachverhalt wurde auch ausgeführt, dass die P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH seit vielen Jahren am Markt existiert und der Werkvertrag/Arbeitsvertrag mit Mag. V. U. ebenfalls seit vielen Jahren (2006) existiert und nicht erst zum Zeitpunkt des Vertrages mit L. GmbH entstanden ist. Prof. K. kommt im Gutachten zusammenfassend daher zur Aussage, dass die Zurverfügungstellung der Geschäftsführungstätigkeit für die L. GmbH bis 30.09.2011 als Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit der P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH zu sehen ist - d.h. somit ein Gestellungsvertrag vorliegt - und ab 01.10.2011 gab es einen gesonderten Geschäftsführervertrag mit L. GmbH. Bezuglich des Anstellungsverhältnisses/Werkvertrages zwischen Mag. V. U. und P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH wird auf die Sachverhaltsschilderung Seite 12 verwiesen bzw. auf die umfangreichen Schriftsätze unseres Unternehmens. Wir beantragen daher, das Privatgutachten als Beweismittel zu berücksichtigen.

ad Rechtslage:

Zu berücksichtigen ist die neue Rechtsprechung des VwGH, ausgedrückt in den Erkenntnissen vom 04.09.2014 ZI. 2011/15/0149 und vom 24.09.2014 ZI. 2011/13/0092 wo insbesondere im Judikat vom 04.09.2014 zum Ausdruck kommt, dass der VwGH

für Fälle der Managementüberlassung der vieldiskutierten Rz 104 ESt-RL dogmatisch den Boden entzieht. Ist die Drittanstellung eines Geschäftsführers ernsthaft gewollt und wird sie entsprechend durchgeführt, sind mit dem Geschäftsführer die Bezüge seitens der ihn beschäftigenden Gesellschaft und der verleihenden Gesellschaft jene Entgelte zuzurechnen, die ihr für die Gestellung des Geschäftsführers zufließen. Ein unmittelbarer Durchgriff durch die GmbH auf die faktische Tätigkeit einer natürlichen Person ist nur bei Missbrauch und Scheingeschäft möglich. Derartiges liegt, wie auch aus dem Gutachten erkennbar, nicht vor. Der VwGH hat die Rechtsmittelentscheidung zwar infolge Verfahrensmängeln aufgehoben für Fälle außerhalb eines im Einzelfall zu untersuchenden Missbrauches oder Scheingeschäftes, aber dennoch dahingehend klare Position bezogen, dass ein Zwischenschalten einer GmbH wie bei Organfunktionen bei Einhalten folgender Spielregeln zulässig ist. Es bedarf einerseits einer Bestellung als Geschäftsführer durch jene GmbH deren Geschäfte geführt werden sollen und andererseits einer Anstellung durch die mit der Geschäftsführung beauftragte Gesellschaft. Beide Verträge sind streng zu trennen. Die natürliche Person erhält keine Bezüge seitens der sie als Geschäftsführer einsetzenden Gesellschaft sondern nur in ihrer Eigenschaft als Dienstnehmer bei der sie verleihenden Gesellschaft. Diese Bezüge sind in der Regel auch in ihrer Höhe und in ihrem Auszahlungsmodus von jenen Entgelten zu unterscheiden, die der überlassenden Gesellschaft für die Gestellung des Organs zufließen. Die Drittanstellung ist auch dann zulässig, wenn, so wie im gegenständlichen Fall, die Organfunktion lt. Gestellungsvertrag eindeutig auf eine bestimmte Person zugeschnitten ist. Im gegenständlichen Fall liegt, wie sich aus dem Sachverhalt ergibt, die Beschäftigungsfunktion (Werkvertrag) zwischen P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH und Mag. V. U. seit 01.03.2006 nahezu unverändert vor. Zeitabhängig hat nur eine Anpassung der Gesamtbezüge 2009 stattgefunden. Aufgrund des Vertrages zwischen L. GmbH und P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH der auch von den Gremien der L. GmbH, Aufsichtsrat, etc., entsprechend genehmigt werden musste, wurde Mag. V. U. an L. GmbH aus dem Vertrag heraus fließend zur Verfügung gestellt und zwar von P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH und ist der Vertrag zwischen L. GmbH und P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH für die Zurverfügungstellung unmittelbar und direkt nur zwischen diesen beiden Gesellschaften zustande gekommen und Herr Mag. V. U. hat daher keine Bezüge unmittelbar von L. GmbH erhalten, sondern nur in seiner Eigenschaft als Dienst- bzw. Werkvertragsnehmer bei der verleihenden Gesellschaft P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH. Da die vertraglichen Regelungen genauso abgewickelt worden sind, wie sie auch dem zugrundeliegenden VwGH-Erkenntnis vom 04.09.2014 entsprechen, ist eine unmittelbare Zurechnung der Einkünfte 2010 und 2011 an Herrn Mag. V. U. unter Berücksichtigung der Judikatur und des beiliegenden Gutachtens und aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes der sowohl in den Beschwerdeausführungen als auch im Privatgutachten umfassend dargestellt ist, nicht gegeben und bitten wir dies entsprechend zu berücksichtigen.

Das übermittelte Privatgutachten wird an dieser Stelle auszugsweise wiedergegeben:

"...4.1 AUSÜBUNG DER UNTERNEHMENSBERATUNG IN DER RECHTSFORM EINER GMBH

In Österreich gilt der Grundsatz, dass die für die Unternehmensausübung herangezogene Rechtsform grundsätzlich (sofern nicht spezielle gesetzliche Verbote oder Vorgaben normiert sind) frei gewählt werden darf. Auch wenn eine Tätigkeit im Rahmen einer Einpersonen-GmbH ausgeübt wird, führt dies per se zu keiner abweichenden Zurechnung der Einkünfte. Ein Durchgriff durch die GmbH mit direkter Zurechnung der Einkünfte an den Alleingesellschafter ist grundsätzlich ausgeschlossen. Die Einkünfte sind daher der GmbH zuzurechnen. Nur wenn eine missbräuchliche Gestaltung i.S.d. § 22 BAO oder ein Scheingeschäft i.S.d. § 23 BAO vorliegt, ist eine abweichende Zurechnung aufgrund der Beurteilung nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt denkbar (vgl. dazu u.a. Leitner, ÖStZ 2014, 591 (594 ff). Die Finanzverwaltung könnte daher durch eine nachgelagerte Missbrauchsprüfung zu einer abweichenden Einkünftezurechnung kommen.

Das Gewerbe der Unternehmensberatung darf in der Rechtsform einer GmbH ausgeübt werden. Unternehmensberatungsleistungen sind auch nach Ansicht des BMF keine höchstpersönlichen Tätigkeiten (Vgl. BMF 15.12.2010, BMF-010203/0063-VI/6/2010. Kritisch zur Abgrenzung von höchstpersönlichen und nicht höchstpersönlichen Tätigkeiten im Rahmen einer Typisierung u.a. Rohn, Die Zurechnung höchstpersönlicher Einkünfte, in Umik/Fritz-Schmied (Hrsg), Bilanzsteuerrecht - Jahrbuch 2010, 152 mit weiteren Hinweisen). Die Ausübung des Gewerbes eines Unternehmensberaters in der Rechtsform einer GmbH führt daher zu keiner abweichenden Einkünftezurechnung.

Im gegenständlichen Fall entstand P. durch Einbringung des Einzelunternehmens mit dem Unternehmensgegenstand Unternehmensberatung des Mag. V. U.. Die Einbringungsfähigkeit des Betriebs wurde seitens der Finanzverwaltung anerkannt und auch der Rechtsformwechsel durch die Einbringung nicht in Zweifel gezogen. P. kann die Marktchancen folglich selbst nutzen. Dies wird für den Zeitraum 2005 bis 2008 auch seitens der Finanzverwaltung nicht in Frage gestellt (siehe dazu die Wiedergabe im Erkenntnis des BFG vom 25.3.2014, RV/7100141/2014, S. 10) Auch wenn P. über keine Mitarbeiter verfügt, ist ihre eigenbetriebliche Tätigkeit im Bereich der Unternehmensberatung anzuerkennen. Kann eine Kapitalgesellschaft Marktchancen selbst nutzen, ist die Beschäftigung (weiterer) Mitarbeiter auch nach Ansicht des BMF nicht erforderlich (vgl. Salzburger Steuerdialog 2012 - Internationales Steuerrecht, Punkt 1.4.). Dem steht i.Z.m. der ertragsteuerlichen Einkünftezurechnung m.E. auch nicht entgegen, dass die Gewerbeberechtigung erst mit 15.6.2011 erlangt wurde. Im gegenständlichen Fall wird die Tatsache, dass keine Mitarbeiter beschäftigt werden, daher auch nicht als Indiz für eine missbräuchliche Gestaltung i.S.d. Erkenntnisses des VwGH vom 4.9.2014 gewertet werden können.

4.2 Beratungsvertrag zwischen L. und P.

Hinsichtlich des zwischen L. und P. abgeschlossenen Beratungsvertrags ist zunächst zwischen den vereinbarten Beratungsleistungen und den vereinbarten Geschäftsführungsleistungen zu differenzieren.

Beratungsleistungen: Die Beratungsleistungen fallen in die eigenbetriebliche Tätigkeit (siehe Punkt 4.1) von P.. Die Übernahme der Beratungstätigkeit und auch die Übernahme der Geschäftsführungstätigkeit waren befristet und mit einem Unternehmenssanierungsauftrag verknüpft. Die Tatsache, dass P. den Hauptumsatz in den Jahren 2010 und 2011 aus dem Werkvertrag mit L. erzielte, ist m.E. nicht schädlich. Aus der Analyse der Gesamtumsätze zeigt sich, dass P. seit ihrem Bestehen auch andere Kunden betreute. P. wurde nicht zum Zweck der Beratung von L. gegründet, sondern war bereits am Markt tätig. Dass der "Großauftrag" L. durch die vermehrte Inanspruchnahme zeitlicher Ressourcen zu einem (vorübergehenden) Rückgang des Umsatzvolumens mit anderen Kunden führte, bewirkt - bei grundsätzlich unbestrittener Anerkennung einer Einpersonen-GmbH - nicht, dass es in diesen Jahren oder ab diesem Zeitpunkt zu einer Umqualifizierung der Einkünftezurechnung kommt. Die Einkünftezurechnung würde anderenfalls gerade bei Einpersonen-Kapitalgesellschaften von den konkret lukrierbaren Aufträgen und deren Umsatzvolumen abhängen, was sich dogmatisch nicht begründen lässt.

Der Abschluss des Werkvertrags erfolgte noch vor der Eintragung der Beteiligung der P. r. GmbH an L. im Firmenbuch. Durch die gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen ist sichergestellt, dass eine einseitige Abänderung des Werkvertrags durch P. nach deren (unmittelbarer und mittelbarer) Beteiligung an L. ohne Zustimmung der Minderheitsgesellschafter nicht möglich ist. Die Fremdüblichkeit der Leistungsbeziehung wird durch die Ausführungen im Jahresabschluss der L. und den Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers untermauert. Eine Fremdunüblichkeit wurde auch seitens der Finanzverwaltung nicht moniert. Eine missbräuchliche Gestaltung ist folglich in diesem Zusammenhang nicht erkennbar.

Mit 1.10.2011 wurden Beratungs- und Geschäftsführungstätigkeit vertraglich getrennt. Eine gesetzliche Basis für die Zurechnung der Beratungsleistungen an Mag. V. U. besteht vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen m.E. weder vor noch nach dem 1.10.2011.

Geschäftsführungstätigkeit

Vorweg ist festzuhalten, dass es im gegenständlichen Fall nicht um eine klassische Drittanstellung eines Geschäftsführers geht. Bei P. handelt es sich nicht um eine klassische Management-GmbH, die den Zweck hat, anderen Kapitalgesellschaften eine Geschäftsführung zu vermitteln. Vielmehr ist P. eine Unternehmensberatungsgesellschaft mit Schwerpunkt auf Unternehmenssanierungen, wobei Teil der Sanierungsstrategie auch ein Wechsel in der Geschäftsführung des zu sanierenden Unternehmens mit entsprechender Einflussnahme der als Berater engagierten Unternehmensberatungsgesellschaft ist. Aufgrund der Änderung der

vertraglichen Grundlage mit 1.10.2011 stellt sich die Problematik der Behandlung von Geschäftsführervergütungen nur für den Zeitraum 18.8.2009 bis 30.9.2011.

Geschäftsführungstätigkeiten zählen nach Ansicht des BMF zu den höchstpersönlichen Tätigkeiten. Wenn die Kapitalgesellschaft die Marktchancen nicht selbst nutzen kann (wie etwa im Fall einer Geschäftsführungstätigkeit), verlangt die Finanzverwaltung für die Anerkennung der Abwicklung der Leistungsbeziehung über eine Kapitalgesellschaft, dass die höchstpersönliche Leistung der natürlichen Person im Rahmen der betrieblichen Haupttätigkeit der Kapitalgesellschaft abgewickelt wird (vgl. *Ginthör/Haselberger*, SWK 2010, 445 (448)). Dieser Zusammenhang wird vom BMF in Rz 104 EStR 2000 etwa bei der Übernahme einer Stiftungsfunktion durch einen Rechtsanwalt im Rahmen einer Rechtsanwalts-GmbH bejaht. Weiters wird die Übernahme einer Organfunktion durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Unternehmensberatungs-GmbH akzeptiert, wenn die GmbH über einen eigenständigen Betrieb für die Unternehmensberatung verfügt (siehe Punkt 3). Im vorliegenden Fall ist der Zusammenhang der Geschäftsführungstätigkeit als höchstpersönliche Tätigkeit des Mag. V. U. mit der eigenbetrieblichen Tätigkeit der P. m.E. zu bejahen. P. ist auf die Beratung in Sanierungsfällen spezialisiert. Gerade in Sanierungsfällen ist es nicht unüblich, dass der beizogene Unternehmensberater bzw. die beizogene Unternehmensberatungsgesellschaft (über ihre Mitarbeiter) zeitlich befristet in die Geschäftsführung des zu sanierenden Unternehmens involviert wird. Umgekehrt wäre die Geschäftsführungsfunktion nicht zustande gekommen, hätte es nicht den Auftrag zur Unterstützung durch P. bei der Reorganisation von L. gegeben.

Zu beachten ist weiters, dass Mag. V. U. bereits vor dem 1.10.2011 (Zeitpunkt, in dem ein gesonderter Geschäftsführungsvertrag mit L. abgeschlossen wurde) über einen Geschäftsführungsvertrag mit P. verfügte. Als Gesellschafter-Geschäftsführer der P. erhielt er Bezüge und damit eine Abgeltung für seine Tätigkeit. Damit setzte sich etwa das BFG in der Entscheidung vom 25.3.2014 nicht auseinander. Selbst wenn man im vorliegenden Fall annehmen würde, dass die Geschäftsführungstätigkeit nicht Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit von P. ist, kann die Judikatur des VwGH als Stützung für die Anerkennung der Konstellation herangezogen werden. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 4.9.2014 (vgl. VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149) ist die Drittanstellung anzuerkennen, wenn sie ernstlich gewollt ist und dementsprechend durchgeführt wird. Dem Geschäftsführer sind diesfalls die Bezüge seitens der ihn beschäftigenden Gesellschaft zuzurechnen, der verleihenden Gesellschaft jene Entgelte, die ihr für die Gestellung des Geschäftsführers zufließen (vgl. auch Tanzer, ÖStZ 2009, 123). Dies gilt auch, wenn der Geschäftsführer alleiniger Gesellschafter der gestellenden Kapitalgesellschaft ist, es sei denn, die Zwischenschaltung erfolgte nur zur Umgehung der sonst anfallenden lohnabhängigen Abgaben. Zu beachten ist weiters, dass im vorliegenden Fall ab 3.11.2010 eine Konzerngestellung vorlag. Im gegenständlichen Fall ist eine missbräuchliche Gestaltung auch in der Vertragskonstruktion bis 30.9.2011 nicht erkennbar:

- Für die Geschäftsführungstätigkeit des Mag. V. U. existierte bis zum 30.9.2011 eine vertragliche Grundlage, die zwischen P. und L. abgeschlossen worden war.
- Mag. V. U. war als Gesellschafter-Geschäftsführer bei der P. tätig und bezog als solcher ein Geschäftsführungsentgelt
- Dass die P. im Zeitraum 2010 bis 2012 den Großteil ihrer Umsätze aus dem Vertrag mit L bezog, kann aufgrund der anzuerkennenden eigenbetrieblichen Tätigkeit von P. nicht schädlich sein, ebensowenig, dass P. keine anderen Mitarbeiter beschäftigte (Die Zurechnung der Einkünfte an die entsendete Gesellschaft wird auch ohne eigenständigen Betrieb für möglich gehalten [vgl. Marschner/Renner, SWK 2014, 1527 {1531}]).

Die Zurechnung sämtlicher Entgelte für Beratungsleistungen/Geschäftsführung und Erfassung als Geschäftsführungsentgelt bei Mag. V. U. widerspricht der Rechtsprechung des VwGH. Im Erkenntnis vom 25.6.2008, 2008/15/0014, hielt dieser ausdrücklich fest, dass eine undifferenzierte Subsumtion sämtlicher Zahlungen unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG ohne nähere Prüfung durch die Behörde als Verletzung von Verfahrensvorschriften zu werten ist.

5 ZUSAMMENFASSUNG

Zusammenfassend halte ich fest, dass

- die Ausübung des Gewerbes der Unternehmensberatung in der Rechtsform einer GmbH ertragsteuerlich anzuerkennen ist. Dies gilt auch, wenn die Gesellschaft keine Mitarbeiter beschäftigt und lediglich einen Gesellschafter hat, der als Gesellschafter-Geschäftsführer fungiert. Die P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH verfügt somit über einen eigenen Betrieb.
- die Beratungstätigkeit der P Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH für die L. GmbH ihrer eigenbetrieblichen Tätigkeit zuzuordnen und damit ertragsteuerlich anzuerkennen ist.
- die Geschäftsführungstätigkeit des Mag. V. U. für die L. GmbH bis 30.9.2011 als Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit der P. Unternehmensberatung und -beteiligungen GmbH zu sehen ist. Ab 1.10.2011 gab es einen gesonderten Geschäftsführungsvertrag mit der L. GmbH.
- eine missbräuchliche Gestaltung nach den vorliegenden Unterlagen m.E. nicht erkennbar ist.
- für die Zurechnung der Entgelte für Beratungsleistungen und Geschäftsführung an Mag. V. U. damit kein Raum bleibt."

Hierzu gab die Großbetriebsprüfung folgende Stellungnahme ab:

"Zur Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 ... Mag. V. U. und den ergänzenden Beweismitteln wird wie folgt Stellung genommen:

Die Festsetzung der Einkommensteuer im Rahmen der AP stützt sich auf die Erledigung des bundesweiten Fachbereiches ESt/KÖSt (Herr Mag. A.), welche aufgrund einer

Anfrage des bundesweiten Fachbereiches Lohnsteuer (Herr F.) zum gegenständlichen Fall verfasst wurde.

Die darin vorgeschlagene Vorgangsweise wurde bei der Außenprüfung vollinhaltlich berücksichtigt. Dies geht auch aus dem Bericht der AP als Begründung zu den erlassenen Bescheiden hervor.

Auf einige Punkte der Beschwerde bzw des Privatgutachtens von Fr. Univ.-Prof. Mag. Dr. B. K. wird nun genauer eingegangen:

Der Beschwerdeführer (Bf) behauptet unter "ad Sachverhalt und Beweismittel" auf S 1, dass im gegenständlichen Fall einerseits ein Anstellungsvertrag zwischen Mag. U. und P. Unternehmensbeteiligungen GmbH und andererseits ein Gestellungsvertrag an die L. GmbH vorläge. Zu diesem Schluss käme auch Prof. K. in ihrem Privatgutachten.

Dieser Behauptung steht die Aussage des Bf auf den Seiten 4, 9, 10 und 11 ff der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2010-2011 vom 19.7.2013 entgegen, in denen der Bf argumentiert, das im gegenständlichen Fall eine Konzerngestellung vorliegt. Dies wurde jedoch schon in der Stellungnahme zur Berufung entkräftet. Von einer Konzerngestellung ist in der gegenständlichen Beschwerde keine Rede mehr. Die Argumentationslinie des Bf wurde also ohne Änderung des zugrundeliegenden Sachverhaltes geändert. Selbst bei Beibehaltung der "Konzerngestellung"-Argumentation geht diese ins Leere, weil die von der Gutachterin auf S 25 angeführte Beispiele-Sachlage gerade nicht die hier vorliegende beschreibt.

Der Ausdruck "Gestellungsvertrag" kommt außerdem im österreichischen Einkommensteuerrecht nur im Zusammenhang mit ausländischen Arbeitskräften (vgl Rz 7950 der EStR 2000) vor und ist im vorliegenden Fall nicht zutreffend.

Der Vertrag vom 18.8.2009 wurde als Werkvertrag bezeichnet. L. beauftragte die P. Unternehmensberatungs- u. BeteiligungsgesmbH mit der

- Laufenden Beratung von L.

- Neuausrichtung des Unternehmens, insbesondere in den Bereichen Einkauf/Sortiment, Vertrieb/Filialen und Personal

- Expansion der Handelsaktivitäten am österreichischen Markt

P. verpflichtete sich in diesem Zusammenhang Mag. V. U. auch als handelsrechtlichen Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen.

Gewollter Leistungserbringer war somit eindeutig Mag. U.. P. als formelle Vertragspartnerin hat weder nach der Vertragsgestaltung noch nach den tatsächlichen Verhältnissen die Möglichkeit, eine andere Person als Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen.

Zu "ad Rechtslage" auf S 2 ist zu bemerken, dass aus der neuesten Rechtsprechung über die Zwischenschaltung einer GesmbH nicht eindeutig und klar hervorgeht, dass eine solche Vorgangsweise zulässig wäre.

Im Erkenntnis des VwGHs vom 4.9.2014 wurden zwar die Bescheide wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Der VwGH meinte, dass alle genannten Umstände Indizien für das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung gem. § 22 BAO bzw für ein Scheingeschäft iSd § 23 BAO in dieser Causa darstellen, die belangte Behörde sei jedoch ihrer Verpflichtung, sich mit dem Berufungsvorbringen, wonach außersteuerlichen Gründe für die Zwischenschaltung der Kapitalgesellschaft ausschlaggebend gewesen seien, nicht ausreichend nachgekommen und hätte dieses Vorbringen nicht in seiner Gesamtheit gewürdiggt.

Im vorliegenden Fall wurde vom Bf kein einziger Grund, daher auch kein außersteuerlicher Grund für die Zwischenschaltung einer GesmbH genannt. Daher konnte die belangte Behörde auch keine dementsprechende Würdigung vornehmen. Auch im Privatgutachten von Fr. Univ.-Prof. Mag. Dr. B. K. wurde kein außersteuerlicher Grund angeführt.

Im Erkenntnis des VwGHs vom 24.9.2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung betonte der VwGH das Fehlen konkreter Behauptungen über die Vereinbarungen, auf deren Grundlage das Entgelt für die Tätigkeit des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin nicht nur von der KG verrechnet, sondern auch ihr und nicht dem Geschäftsführer selbst geschuldet worden sei. Der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ist zugleich Gesellschafter der KG.

Über das Zustandekommen und den Inhalt der Vertragsbeziehungen im behaupteten Dreiecksverhältnis seien aber keine Urkunden vorgelegt worden und das Vorbringen darüber erschöpfte sich im Verwaltungsverfahren in der Behauptung, das Entgelt werde von der KG, in der der Geschäftsführer seine sonst nicht weiter umschriebenen Aktivitäten bündle, verrechnet. Auch die Beschwerde enthielt keine konkreten Behauptungen über die Vertragsbeziehungen oder die wirtschaftlichen Hintergründe. Es wurde nur dargelegt, die "Art der Verrechnung" habe darauf abgezielt, "dem wirtschaftlichen Engagement der Beschwerdeführerin auf Dauer gesehen die Ertragsfähigkeit zu verschaffen", und die Verrechnung mit der Beschwerdeführerin sei "zwar Haupteinnahmequelle, aber nicht die einzige Einnahmequelle" der KG. Im vorliegenden Fall fehlte es lt. VwGH somit an einem Vorbringen, dem entnehmbar wäre, dass und inwiefern sich die Einbindung der KG in die Verhältnisse der Beschwerdeführerin und des Geschäftsführers nicht in der Ausstellung von Rechnungen erschöpfte, sodass die KG nicht nur als Zahlstelle diente. Fehle es an einem solchen Vorbringen, so sei es für die Zurechnung des Entgelts für die Geschäftsführertätigkeit an den Geschäftsführer nicht entscheidend, ob die Annahme einer Umgehungsabsicht schlüssig begründet ist.

Diese Aussagen des VwGHs treffen nach Ansicht der AP auf den gegenständlichen Fall vollinhaltlich zu.

Es wurden zwar im Prüfungsverfahren Verträge vorgelegt (zB Werkvertrag vom 18.8.2009), diese enthalten aber keine Details über die wirtschaftlichen Hintergründe. Es gibt auch kein Vorbringen, dem entnehmbar wäre, dass und inwiefern sich die Einbindung

der zwischengeschalteten P. in die Verhältnisse zwischen der L. und Mag. U. nicht in der Ausstellung von Rechnungen erschöpfe, sodass die P. nicht nur als "Zahlstelle" diente. Fehlt es, so der VwGH in der Urteilsbegründung zum Urteil vom 24.9.2014, schon an einem solchen Vorbringen, so ist es für die Zurechnung des Entgelts für die Geschäftsführertätigkeit an den Geschäftsführer nicht entscheidend, ob die Annahme einer Umgehungsabsicht schlüssig begründet ist.

Zum Privatgutachten von Fr. Univ.-Prof. Mag. Dr. B. K. ist folgendes zu bemerken:

Die Verfasserin des Gutachtens listet zunächst die zur Erstellung des Gutachtens zur Verfügung gestandenen Unterlagen auf und schildert detailliert den Sachverhalt. Dann wird das BFG-Erkenntnis zusammengefasst. Im Anschluss daran erläutert die Erstellerin des Gutachtens die gesetzlichen Bestimmungen, die Entwicklung der Rechtsprechung und die Ansicht der Finanzverwaltung. Auf S 28 wird unter dem Titel "Gutachten" noch einmal der Sachverhalt kurz zusammengefasst, wobei aber auch hier keine Details über die wirtschaftlichen Hintergründe genannt werden. Auf S 32 ff kommt Dr. K. dann zum Schluss, dass

- die Ausübung des Gewerbes der Unternehmensberatung in der Rechtsform einer GmbH ertragsteuerlich anzuerkennen sei
- die Geschäftsführungstätigkeit des Mag. Werber als Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit der P. zu sehen sei
- keine missbräuchliche Gestaltung erkennbar sei
- für die Zurechnung der Entgelte für Beratungsleistungen und Geschäftsführung an Mag. U. kein Raum bleibe.

Eine schlüssige Begründung für diese vier Aussagen fehlt nach Ansicht der AP. Außerdem sind bei der Durcharbeitung des Gutachtens folgende Punkte besonders aufgefallen:

S 9: Das Honorar betrug fix € 360.000,--, wobei eine Splitting in Geschäftsführung (€ 60.000,-- p.a.) und Beratungsleistung (€ 300.000,-- p.a.; € 25.000,-- p.m., wobei für die Beratungsleistungen 18-20 Beratertage p.m. und damit ein durchschnittlicher Tagsatz von € 1.300,-- veranschlagt wurden). Nach Ansicht der AP war Mag. U. daher ausschließlich für L. tätig, für andere Kunden war keine zeitliche Kapazität vorhanden.

S 16: Die Gutachterin erwähnt, dass P. seit 2005 unternehmerisch tätig ist und erwähnt eine Umsatzanalyse für die Wirtschaftsjahre 2004/05 bis 2011/12. Die AP weist hier darauf hin, dass der Prüfungszeitraum die Jahre 2009/10 und 2010/11 umfasste und die Umsatzanalyse 2004/05 in diesem Zusammenhang nicht relevant ist.

S 29: Fr. Dr. K. betont, dass P. die Marktchancen durch die Einbringung des Einzelunternehmens mit dem Unternehmensgegenstand Unternehmensberatung des Mag. U. selbst nutzen kann. Dies wäre von der Finanzverwaltung anerkannt und für den Zeitraum 2005 bis 2008 seitens der Finanzverwaltung nicht in Frage gestellt worden.

Die AP betont hier nochmals, dass der Prüfungszeitraum die Jahre 2009/10 und 2010/11 umfasste. Daher wurde im AP-Bericht über den Zeitraum 2005 bis 2008 nicht abgesprochen.

Auf S 30 betont Fr. Dr. K., dass der Werkvertrag noch vor der Eintragung der Beteiligung der P. r. GmbH an L. im Firmenbuch abgeschlossen wurde.

Die Chronologie sieht folgendermaßen aus:

18.8.2009 Abschluss des Werkvertrages

20.8.2009 Antrag auf Änderung wurde eingebracht (lfd. Nr. 59 im Firmenbuchauszug der L. GmbH)

26.8.2009 Eintragung im Firmenbuch

Aus dieser Auflistung ist ersichtlich, dass der Werkvertrag de facto zeitgleich mit der Änderung der Beteiligung erstellt wurde.

Zu den Aussagen von Dr. K. hinsichtlich der Fremdüblichkeit der Leistungsbeziehungen kann hier aus Gründen der abgabenrechtlichen Geheimhaltungsverpflichtung nicht eingegangen werden. Dieser Punkt ist jedoch tatsächlich von entscheidender Bedeutung und sollte bei der Erledigung Beachtung finden.

Zum Abschluss wird seitens der GBp-Prüferin noch auf den Artikel von em. Univ.Prof. Dr. V. Doralt, "Drittanstellung: Zwischengeschaltete GmbH steuerlich zulässig?" (RdW 2015, 61) hingewiesen.

Prof. Dr. Doralt nimmt hier zur Entscheidung des VwGH vom 4.9.2014 Stellung und kommt zu dem Schluss, dass die Einschaltung einer Drittgesellschaft, die den Geschäftsführer der Betriebsgesellschaft beschäftigt, steuerlich nicht anzuerkennen sei. Es handle sich hier vielmehr um eine grundsätzlich atypische Gestaltung, für die der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Rechtfertigung darzulegen habe.

Es spreche daher alles für die Zurechnung der Einkünfte zu der physischen Person, wenn diese qualifizierte Leistungen erbringt oder eine besondere Vertrauensstellung (wie im Fall eines Unternehmensleiters) innehält. Auch wenn so eine Vertrauensperson ihre Leistung über eine ihr zugehörige GmbH verrechnet, ist das Honorar steuerlich ihr persönlich zuzurechnen; auch der Künstler oder Schriftsteller kann seine höchstpersönlich zu erbringenden Leistung nicht über eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft erbringen.

Nach Ansicht der AP ist die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 daher abzuweisen."

Der Bf. replizierte darauf wie folgt:

"Sachverhalt und rechtliche Ausführungen

Sachverhalt: Zum Sachverhalt ist zu erwähnen, dass die Außenprüfung auf Seite 2 der Stellungnahme wohl zum Thema Gestellungsvertrag/Anstellungsvertrag mit dem Hinweis auf Konzerngestellung nichts Neues gewinnen kann, weil auch eine

Konzerngestellung eine Gestellung und somit ein Gestellungsvertrag ist. Lt. Judikatur des VwGH vom 04.09.2014, 2011/15/0149, wurde festgehalten, dass nach ständiger Rechtsprechung Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige sei, der die Möglichkeit besitze, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich sei in erster Linie die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Dabei sei eine rechtliche Gestaltung nur dann unmaßgeblich, wenn sie dem wirtschaftlichen Gehalt nicht entspreche. Der VwGH habe ausgeführt, unter Hinweis auf die Vorjudikatur, dass der Geschäftsführer einer GmbH nicht nur von der Gesellschaft, sondern auch von einem Dritten angestellt werden könne, da nach herrschender Lehre und Rechtsprechung die gesellschaftsrechtliche Bestellung einer natürlichen Person zum Geschäftsführer von deren dienstrechtlichen Anstellung zu unterscheiden sei. Diesbezüglich werde auf einen Artikel von Arnold in der ÖStZ, Heft 6/2009, Seite 120, hingewiesen. Werde der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft bei einer anderen Kapitalgesellschaft angestellt, stehe er in einer Rechtsbeziehung zu jener Gesellschaft, deren Geschäfte er führe (Gestellungsverhältnis) und überdies in einer Rechtsbeziehung zu jener Gesellschaft, bei der er angestellt sei und die ihn für die Geschäftsführerfunktion an die andere Gesellschaft verleihe (Anstellungsverhältnis). Die schuld- und arbeitsrechtliche Beziehung des Geschäftsführers, zu deren Kerninhalt die Regelung über die Vergütung gehöre, würden im Anstellungsverhältnis festgelegt werden. Der Geschäftsführer erhalte die Bezüge in seiner Eigenschaft als Angestellter von der verleihenden Gesellschaft aufgrund der mit dieser getroffenen Entlohnungsvereinbarung. Diese Vereinbarung sei im konkreten Fall so getroffen worden, dass die Regelung des Anstellungsverhältnisses zwischen der P. Unternehmensberatung und Beteiligungen GmbH und dem Beschwerdeführer vorgelegen habe. Daher ist immer im Sachverhalt von einer unmittelbaren Anstellung bei der P. Unternehmensberatung und Beteiligungen GmbH die Rede und von einer Gestellung von P. Unternehmensberatung und Beteiligungen GmbH an L. GmbH. Ob hier auf die Gestellung das Wort Konzerngestellung oder nur Gestellung anzuwenden ist, ist irrelevant, da insgesamt im Sachverhalt die Gestellung zum Tragen kommt. Jegliche Variante der Gestellung fällt unter die Judikatur vom 04.09.2014. Daher sind jene Entgelte, die der verleihenden Gesellschaft für die Gestellung des Geschäftsjahres zufließen, gesondert zu betrachten. D.h., jene Honorare die die Firma L. GmbH an die Firma P. Unternehmensberatung und Beteiligungen GmbH entrichtet habe, sind Honorare, die P. Unternehmensberatung und Beteiligungen GmbH für ihre Leistungen erhält. Wenn die Drittanstellung eines Geschäftsführers ernsthaft gewollt sei und dementsprechend durchgeführt werde, seien dem Geschäftsführer die Bezüge seitens der ihn beschäftigenden Gesellschaft und der verleihenden Gesellschaft jene Entgelte zuzurechnen, die ihr für die Gestellung des Geschäftsführers zufließen würden. Diesbezüglich werde ebenfalls auf einen Artikel von Tanzer, ÖStZ, Heft 6/2009, Seite 123, verwiesen. Hinzuweisen ist darauf, dass es ein erheblicher außersteuerlicher Grund für unseren Mandanten ist, dass durch die Zurverfügungstellung des Beschwerdeführers als Geschäftsführer der L. GmbH durch die P. Unternehmensberatung und Beteiligungen

GmbH, eine Haftungsbeschränkung erreicht wird. Auf diesen außersteuerlichen Grund wird explizit nochmals hingewiesen. Ergänzend zum Sachverhalt wird auch festgehalten, dass für die verrechneten Beratungsleistungen seitens unseres Mandanten umfangreiche Dokumentationen vorliegen, die jederzeit dem BFG bei Bedarf zur Einsicht übermittelt werden können. Schon daraus zeigt sich, dass keine Umgehungshandlungen vorliegen und dass die Firma P. Unternehmensberatung und Beteiligungen GmbH eigene marktgängige Leistungen mit zugehöriger Dokumentation im Bereich der Sanierungsberatung vorgenommen hat.

Wir weisen darauf hin, dass für alle Verträge zwischen L. GmbH und P. Unternehmensberatung und Beteiligungen GmbH, die zwischen den Organen der Gesellschaft (Aufsichtsrat von L. GmbH) und P. Unternehmensberatung und Beteiligungen GmbH geschlossen wurden, eine vollständige Dokumentation vorliegt. Diese Verträge wurden vom eigenverantwortlichen Aufsichtsrat der L. GmbH ausgehandelt.

Rechtliche Würdigung: in rechtlicher Hinsicht verweisen wir auf ein erst jüngst ergangenes Erkenntnis des BFG der Republik Österreich GZ RV/7400041/2015 in der gegenständlichen Beschwerdesache Mag. V. U. zur Haftungsheranziehung für Kommunalsteuer aus der GPLA Prüfung 2010-2012 wo die gleichen Sachverhalte Gegenstand des Verfahrens sind und das BFG in seiner stattgebenden Entscheidung ausführt: "Der Beschwerdeführer brachte in seiner Beschwerde vor, dass die P. Unternehmensberatung und Beteiligungen GmbH schon seit vielen Jahren am Markt tätig gewesen sei und zwar schon lange vor der Übernahme der Geschäftsführungs- und Sanierungsaufträge für die L. GmbH. Diese Verantwortung wird durch den Firmenbuchstand bestätigt, da die P. Unternehmensberatung und Beteiligungen GmbH am 24.06.2005 errichtet wurde, nach Durchsicht der Bilanzen seit der Errichtung auch tatsächlich aktiv war, jedoch deren Beteiligung an der L. GmbH als deren 50%-Gesellschafterin (neben der P. r. GmbH) erst im Oktober 2010 erfolgte. Ein Durchgriff auf den von der zwischengeschalteten Gesellschaft zur Verfügung gestellten Geschäftsführer wäre daher auch nach den Einkommensteuerrichtlinien nicht zu Gebote gestanden". Daher ist bezüglich der haftungsgegenständlichen Kommunalsteuern 2010 bis 2012 der Beschwerde unseres Mandanten unter der angeführten Geschäftszahl Recht gegeben worden und der Bescheid seitens der Kommunalsteuerbehörde Wien wurde laut Antrag unseres Mandaten gem. § 6a Abs. 1 KommStG aufgehoben.

Mit der Bitte um entsprechende Würdigung unserer Stellungnahme zeichnen wir ..."

Hingewiesen wird darauf, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach Rz 104 EStR - auf diese Bestimmung stützt sich die Außenprüfung bei der Zurechnung der Einkünfte an den Bf. - sind Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988 demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Eine Zurechnung der Einkünfte unmittelbar an die natürliche Person erfolge insbesondere dann, wenn die Kapitalgesellschaft

1. in Hinblick auf die betreffende Tätigkeit selbst Marktchancen nicht nützen könne und
2. über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfüge.

Zu diesem Themenbereich sind zwei im Sachverhaltsteil bereits zitierte VwGH-Erkenntnisse ergangen, die in der Folge auszugsweise wiedergegeben werden:

VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149:

"Die Beschwerdeführerin schloss mit im Einflussbereich ihrer Geschäftsführer (Ing. H und Ing. K) stehenden Gesellschaften mit beschränkter Haftung (C GmbH und K GmbH) "Consulting- und Managementverträge ab, deren Gegenstand u.a. die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin war. Der Streit geht darüber, ob die Vergütung der Beschwerdeführerin für die Geschäftsführung (unmittelbar) den Geschäftsführern oder den Kapitalgesellschaften, die sich mit den "Consulting- und Managementverträgen" zur Gestellung der Geschäftsführer verpflichtet haben, zuzurechnen sind.

Von der Beschwerdeführerin wird die Auffassung vertreten, die Vergütungen seien den Kapitalgesellschaften zurechnen, weil Geschäftsführer einer GmbH nicht nur von dieser, sondern auch von einem Dritten angestellt werden könnten, einer Zurechnung der Einkünfte an die Kapitalgesellschaften kein gesetzliches oder statutarisches Verbot entgegen stehe und das Vorliegen von Missbrauch im Sinne des § 22 BAO auszuschließen sei.

Abweichend dazu steht die belangte Behörde auf dem Standpunkt, dass die Vergütungen (unmittelbar) den Geschäftsführern zuzurechnen seien, weil die von der Beschwerdeführerin materiell gewollten Leistungserbringer in Wahrheit die beiden Geschäftsführer persönlich und nicht die zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften gewesen seien. Dies ergebe sich aus den "Consulting- und Managementverträgen", in welchen ausdrücklich festgelegt worden sei, welche Personen als Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen seien, sowie daraus, dass die Personalstruktur der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften im Streitzeitraum dergestalt gewesen sei, dass andere Personen für den Einsatz als Geschäftsführer gar nicht zur Verfügung gestanden wären.

Die belangte Behörde ist mit der im angefochtenen Bescheid vertretenen Auffassung nicht im Recht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen

auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist in erster Linie die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Dabei ist eine rechtliche Gestaltung nur dann unmaßgebend, wenn sie dem wirtschaftlichen Gehalt nicht entspricht (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 27. Jänner 1994, 92/15/0136, vom 18. Oktober 1995, 95/13/0176, vom 19. November 1998, 97/15/0001, und vom 27. August 2008, 2006/15/0013 und 0014).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25. Juni 2008, 2008/15/0014, 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).

Die belangte Behörde hat die Vergütung der Beschwerdeführerin für die Geschäftsführung (unmittelbar) den Geschäftsführern zugerechnet und damit als dem Dienstgeberbeitrag unterliegenden Arbeitslohn qualifiziert. Sie begründet dies im Wesentlichen damit, dass in den Consulting- und Managementverträgen festgelegt worden sei, welche Personen als Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen seien, sowie damit, dass wegen der Personalstruktur der "zwischengeschalteten" Kapitalgesellschaften im Streitzeitraum andere Personen für den Einsatz als Geschäftsführer gar nicht zur Verfügung gestanden wären. Diese Umstände stellen zwar Indizien für das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung im Sinne des § 22 BAO bzw. eines Scheingeschäftes im Sinne des § 23

BAO dar. Sie entheben die belangte Behörde aber nicht von ihrer Verpflichtung, sich mit dem Berufungsvorbringen auseinanderzusetzen, wonach außersteuerliche Gründe für die "Zwischenschaltung" der Kapitalgesellschaften (Drittanstellung) ausschlaggebend gewesen seien, und dieses Vorbringen in seiner Gesamtheit zu würdigen.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben."

VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092:

"1. Der Beschwerdefall betrifft Fragen, die vor allem im Zusammenhang mit der zweimaligen Änderung einer auf sie bezogenen Verwaltungsmeinung (Rz 104 der Einkommensteuerrichtlinien 2000) in einer Vielzahl von Aufsätzen und einer Monographie behandelt wurden (vgl. zuletzt den Überblick bei Jakom/Laudacher, EStG, 2014, § 2 Rz 41). Im Vordergrund stand dabei die Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften, wobei aber das Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2006/15/0360 (vgl. darauf verweisend auch das einen Ausgangsfall der Erörterungen betreffende Erkenntnis vom 26. Februar 2013, 2009/15/0016), schon zu einem Fall erging, in dem ein Teil der strittigen Aufsichtsratvergütungen auf Grund der vorgelegten schriftlichen Vereinbarungen einer Kommanditgesellschaft zustehen sollte. Auch dem an das Einkommensteuerrecht anknüpfenden Erkenntnis vom 28. März 2012, 2009/08/0010, ist entnehmbar, dass es bei Vereinbarungen über die Leistungserbringung mit einer Personengesellschaft wie bei Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft zur Zurechnung des vereinbarten Entgelts an die die Leistung unmittelbar erbringende natürliche Person kommen kann.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem ersten zu der Thematik Stellung nehmenden Erkenntnis (vgl. Bodis, Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften, 2011, Seite 142) vom 25. Juni 2008, 2008/15/0014, VwSlg 8348/F, die Möglichkeit einer steuerlich wirksamen Drittanstellung des Geschäftsführers einer GmbH bejaht, zugleich aber fallbezogen auch die Beurteilung der gewählten Konstruktion als missbräuchliche Umgehung der Kommunalsteuerpflicht bestätigt. In zwei Fällen fehlender Rechtsbeziehungen zwischen den die Organwalter bestellenden und den sie angeblich zur Verfügung stellenden Gesellschaften (vgl. die schon erwähnten Erkenntnisse vom 28. Mai 2009, 2006/15/0360, und vom 26. Februar 2013, 2009/15/0016) und im besonders gelagerten Fall einem Vereinsvorstand als Entgelt für Leistungen zufließender Mitgliedsbeiträge von Vereinsmitgliedern (vgl. das Erkenntnis vom 2. Februar 2010, 2007/15/0194, VwSlg 8511/F) gelangte der Verwaltungsgerichtshof zu einer von der Annahme eines Missbrauchs im Sinne des § 22 BAO unabhängigen Zurechnung der Entgelte an die jeweils die Leistung erbringenden natürlichen Personen (vgl. daran anknüpfend auch das Erkenntnis vom 15. Dezember 2010, 2008/13/0012, VwSlg 8603/F, das schon erwähnte Erkenntnis vom 28. März 2012, 2009/08/0010, und das Erkenntnis vom 24. Jänner 2013, 2011/16/0156). Zuletzt hat der Verwaltungsgerichtshof in dem Erkenntnis vom 4. September 2014, 2011/15/0149, unter Verweis auf das Erkenntnis vom 25. Juni 2008, 2008/15/0014, VwSlg 8348/F,

ausgesprochen, die Drittanstellung eines Geschäftsführers könne steuerlich wirksam sein, wenn sie ernsthaft gewollt sei und dementsprechend durchgeführt werde. Das Erkenntnis betraf einen Fall, in dem schriftliche "Consulting- und Managementverträge" vorlagen und ein umfangreiches Vorbringen zu den wirtschaftlichen Hintergründen im Vorfeld der schließlich entstandenen Konzernstruktur erstattet worden war. Der Verwaltungsgerichtshof pflichtete der belangten Behörde bei, dass Indizien für das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung im Sinne des § 22 BAO oder von Scheingeschäften im Sinne des § 23 BAO vorlagen, verwies aber auf die Verpflichtung der belangten Behörde, das Berufungsvorbringen in seiner Gesamtheit zu würdigen, und hob den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf.

2. Im vorliegenden Fall stützt sich die angefochtene Entscheidung auf das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2006/15/0360, in dem die Zurechnung der Vergütungen an die natürliche Person ohne Annahme einer missbräuchlichen Gestaltung bestätigt wurde. Die belangte Behörde hat aber auch auf das Erkenntnis vom 25. Juni 2008, 2008/15/0014, VwSlg 8348/F, verwiesen und die "Vermutung" geäußert, die "Art der Verrechnung" habe nur der Minderung der Abgabepflicht gedient. Dem Gegenargument, der Geschäftsführer "bündle" seine Tätigkeit in der KG, hielt die belangte Behörde nur entgegen, bei der Geschäftsführung einer GmbH handle es sich um eine "höchstpersönliche" Tätigkeit.

In den Rechtsausführungen der belangten Behörde kommen dabei Sachverhaltselemente vor, die sich auf einen anderen Fall zu beziehen scheinen. So ist an einer Stelle von einer "Gesellschafter-Geschäftsführerin" die Rede, es wird ausdrücklich davon ausgegangen, es seien auch Leistungen im operativen Bereich der Gesellschaft erbracht und "ebenso wie" die Geschäftsführertätigkeit verrechnet worden, worauf in den Sachverhaltsfeststellungen und in den vorgelegten Akten nichts hindeutet, und es wird von einer nicht anderweitig festgestellten "Vereinbarung" gesprochen, die der KG eine "Direktverrechnung" mit der Beschwerdeführerin ermöglicht habe.

Besonderes Merkmal des vorliegenden Falles, durch das er sich von dem zuletzt mit dem hg. Erkenntnis vom 4. September 2014, 2011/15/0149, entschiedenen unterscheidet, ist jedoch das Fehlen konkreter Behauptungen über die Vereinbarungen, auf deren Grundlage das Entgelt für die Tätigkeit des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin nicht nur von der KG verrechnet, sondern auch ihr und nicht dem Geschäftsführer selbst geschuldet worden sei. Der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ist zugleich persönlich haftender Gesellschafter der dem Vorbringen nach zwischengeschalteten KG. Über das Zustandekommen und den Inhalt der Vertragsbeziehungen im behaupteten Dreiecksverhältnis wurden aber keine Urkunden vorgelegt, und das Vorbringen darüber erschöpfte sich im Verwaltungsverfahren in der Behauptung, das Entgelt werde "von der" KG, in der der Geschäftsführer seine sonst nicht weiter umschriebenen Aktivitäten bündle, "verrechnet".

Auch die Beschwerde enthält keine konkreten Behauptungen über die Vertragsbeziehungen oder die wirtschaftlichen Hintergründe. Es wird nur dargelegt, die

"Art der Verrechnung" habe darauf abgezielt, "dem wirtschaftlichen Engagement der Beschwerdeführerin auf Dauer gesehen die Ertragsfähigkeit zu verschaffen", und die "Verrechnung mit der Beschwerdeführerin" sei "zwar die Haupteinnahmequelle, aber nicht die einzige Einnahmequelle" der KG, die schon zwei Jahre vor der Beschwerdeführerin gegründet worden sei.

Im vorliegenden Fall fehlt es somit an einem Vorbringen, dem entnehmbar wäre, dass und inwiefern sich die Einbindung der KG in die Verhältnisse zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Geschäftsführer nicht in der Ausstellung von Rechnungen erschöpfte, sodass die KG nicht nur als "Zahlstelle" diente (vgl. in diesem Zusammenhang etwa Tanzer, ÖStZ 2009/230, Seite 124, 125 und 127). Fehlt es schon an einem solchen Vorbringen, so ist es für die Zurechnung des Entgelts für die Geschäftsführertätigkeit an den Geschäftsführer nicht entscheidend, ob die Annahme einer Umgehungsabsicht schlüssig begründet ist.

Trotz der Mängel in der Begründung des angefochtenen Bescheides, deren Relevanz die Beschwerdeführerin jedoch nicht aufzeigt, war die Beschwerde daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen."

Das Bundesfinanzgericht hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 2 BAO iVm § 2a BAO). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. für viele VwGH 9.9.2004, 99/15/0250) ist von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Sachverhalt und rechtliche Würdigung

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass der Bf. Alleingesellschafter und Geschäftsführer der am 2.7.2005 gegründeten P. Unternehmensberatungs- und -beteiligungs GmbH (P.), deren Unternehmensgegenstand die Unternehmensberatung und die Beteiligung an Unternehmen ist.

Zwischen P. und dem Bf. wurde mit 1.3.2006 ein Geschäftsführervertrag abgeschlossen. Dabei wurde ein Jahresentgelt von 60.000 € inkl. USt zahlbar in 12 Monatsraten fixiert. Die Laufzeit der Vereinbarung wurde für den Zeitraum bis 29.2.2008 fix abgeschlossen, danach verlängert sich das Dienstverhältnis jeweils um ein Jahr, sofern nicht eine Vertragspartei erklärt, das Vertragsverhältnis nicht fortsetzen zu wollen. Der Geschäftsführervertrag wurde mit 1.1.2009 geändert und dabei wurde ein Jahresentgelt brutto von 72.000 € festgelegt.

Mit 18. August 2009 wurde in der Generalversammlung der Fa. L. GmbH beschlossen, das Stammkapital von 75.000 € auf 107.150 € zu erhöhen. Dabei wurde das Bezugsrecht der Alleingesellschafterin X. GmbH ausgeschlossen und die P. r. GmbH zugelassen, die mit einem voll einzubezahlenden Geschäftsanteil der Gesellschaft beitrat. Gleichzeitig wurde in der Generalversammlung beschlossen, dass der Bilanzgewinn der L. GmbH

per 30.4.2009 in Höhe von 1.729.599 € an die X. GmbH ausgeschüttet wird. Im Zeitpunkt der Übernahme der Stammanteile der L. GmbH durch die P. r. GmbH ist deren Alleingesellschafterin P. und alleiniger Geschäftsführer ist der Bf.

Mit 3.11.2010 wurden weitere 30% der Beteiligung an der L. GmbH von P. übernommen, sodass der Bf. nunmehr zu 70,26% mittelbar über die P. und die P. r. GmbH hält.

Am 18.8.2009 wurde zwischen der L. GmbH und P. ein Werkvertrag abgeschlossen. Darin beauftragt die L. GmbH P. mit folgenden Aufgaben:

- Laufende Beratung von L.
- Neuausrichtung des Unternehmens, insbes. in den Bereichen Einkauf/Sortiment/Vertrieb/Filialen und Personal und
- Expansion der Handelsaktivitäten auf dem österreichischen Markt.

P. verpflichtet sich in diesem Zusammenhang, den Bf. auch als handelsrechtlichen Geschäftsführer von L. zur Verfügung zu stellen. Als Entgelt für seine Tätigkeit erhält P. ein fixes Honorar von jährlich 360.000 € zzgl. USt. Der Werkvertrag wird für den Zeitraum 1.7.2009 bis 31.1.2012 abgeschlossen. Nach dem 31.1.2012 verlängert sich der Vertrag jeweils um drei Jahre, sofern nicht eine Vertragspartei fristgerecht erklärt, die Vereinbarung nicht fortsetzen zu wollen. Die Honoraransätze wurden zwischen Geschäftsführung (60.000 €) und Beratungsleistung (300.000 €) gesplittet.

Mit 1.10.2011 schloss die L. GmbH mit dem Bf. einen Geschäftsführungsvertrag ab.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 4.9.2014, 2011/15/0149, dargelegt 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 (Verweis auf VwGH 25.6.2008, 2008/15/0014).

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. VwGH 29.1.2004, 2004/15/0007, mwN), 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).

Der VwGH hat somit dargelegt, dass eine Zurechnung an den Geschäftsführer de facto nur im Fall des Vorliegens von Missbrauch oder eines Scheingeschäfts möglich ist.

Nach der Rechtsprechung des VwGH sind sowohl Missbrauchshandlung als auch Missbrauchsabsicht von der Behörde nachzuweisen (VwGH 29.11.1988, 88/14/0184). Nun ist im Beschwerdefall nicht erkennbar, worin konkret der mögliche Missbrauch liegen soll, ist die P. doch bereits lange vor dem Eingehen der Rechtsbeziehungen zu L: gegründet worden und hatte überdies nicht nur diese Firma zum Kunden (wenn auch in den Streitjahren zum weitaus größten Teil). Auch für das Vorliegen eines Scheingeschäfts ergibt sich kein Hinweis.

In Rechnung zu stellen ist weiters, dass in dem dem VwGH vorliegenden Beschwerdefall im Gegensatz dazu die jeweiligen Firmen erst kurz vor Abschluss der Consulting- und Managementverträge gegründet worden sind, wobei aber selbst in diesem Fall der VwGH nicht von vornherein vom Vorliegen eines Missbrauchs ausgegangen ist.

Daran ändert auch das Erkenntnis des VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092, nichts; maßgeblich für die abweisende Entscheidung war nämlich das Fehlen konkreter Behauptungen über die Vereinbarungen, auf deren Grundlage das Entgelt für die Tätigkeit des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin nicht nur von der KG verrechnet, sondern auch ihr und nicht dem Geschäftsführer selbst geschuldet worden sei. Davon kann aber im Beschwerdefall nicht die Rede sein, liegen doch die oben dargelegten vertraglichen Vereinbarungen vor.

Zusammenfassend kann also weder Missbrauch noch ein Scheingeschäft erblickt werden; die abgeschlossenen Vereinbarungen bewegen sich durchaus noch im Rahmen der freien Rechtsformwahl und der unternehmerischen Dispositionsfreiheit.

Zulässigkeit einer 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.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da hinsichtlich der Zurechnungsfrage die oben wiedergegebene Judikatur des VwGH vorliegt. Der Umstand, dass weder Missbrauch noch ein Scheingeschäft gegeben ist, stellt keine Rechtsfrage dar, sondern wurde vom Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung beurteilt.

Wien, am 7. Oktober 2015