

TE Vwgh Erkenntnis 2014/9/4 2011/15/0149

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 04.09.2014

Index

21/03 GesmbH-Recht;

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §21;

BAO §22;

EStG 1988 §2 Abs1;

EStG 1988 §47;

GmbHG §15;

1. BAO § 21 heute

2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 22 heute

2. BAO § 22 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

3. BAO § 22 gültig von 01.01.1962 bis 14.08.2018

1. EStG 1988 § 2 heute

2. EStG 1988 § 2 gültig ab 29.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022

3. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2019 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

4. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016

5. EStG 1988 § 2 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015

6. EStG 1988 § 2 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

7. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014

8. EStG 1988 § 2 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014

9. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012

10. EStG 1988 § 2 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010

11. EStG 1988 § 2 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009

12. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009

13. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006

14. EStG 1988 § 2 gültig von 27.06.2006 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006

15. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005

16. EStG 1988 § 2 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004

17. EStG 1988 § 2 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
18. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
19. EStG 1988 § 2 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
20. EStG 1988 § 2 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
21. EStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
22. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
23. EStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 47 heute
2. EStG 1988 § 47 gültig ab 08.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
3. EStG 1988 § 47 gültig von 01.07.2020 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
4. EStG 1988 § 47 gültig von 23.10.2019 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
5. EStG 1988 § 47 gültig von 01.01.2016 bis 22.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
6. EStG 1988 § 47 gültig von 16.02.2005 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
7. EStG 1988 § 47 gültig von 09.05.2001 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 47/2001
8. EStG 1988 § 47 gültig von 30.12.2000 bis 08.05.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
9. EStG 1988 § 47 gültig von 27.08.1994 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
10. EStG 1988 § 47 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
11. EStG 1988 § 47 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

1. GmbHG § 15 heute
2. GmbHG § 15 gültig ab 01.01.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 178/2023
3. GmbHG § 15 gültig von 01.01.1991 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 10/1991

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): 2011/15/0160 E 4. September 2014

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der S GmbH in F, vertreten durch Dr. Andreas Haberl und Dr. Gotthard Huber, Rechtsanwälte in 4840 Vöcklabruck, Feldgasse 17, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 30. Juni 2011, Zl. RV/1106-L/09, betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für die Jahre 2006 und 2007, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der S GmbH in F, vertreten durch Dr. Andreas Haberl und Dr. Gotthard Huber, Rechtsanwälte in 4840 Vöcklabruck, Feldgasse 17, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 30. Juni 2011, Zl. RV/1106-L/09, betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß Paragraph 82, EStG 1988 für die Jahre 2006 und 2007, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007, zu Recht erkannt:

Spruch

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

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei der Beschwerdeführerin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wurde eine Lohnsteuerprüfung betreffend die Jahre 2003 bis 2007 durchgeführt. Der Prüfer stellte fest, dass die Beschwerdeführerin mit "Consulting- und Managementvertrag" vom 15. März 2004 die C GmbH mit ihrer Geschäftsführung beauftragt habe. Es sei vereinbart worden, dass die C GmbH der Beschwerdeführerin für diesen Zweck ihren Gesellschafter-Geschäftsführer, Ing. H, zur Verfügung stelle, der bereits bei Abschluss des "Consulting- und Managementvertrages" selbständig

vertretungsbefugter Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gewesen sei und sich in weiterer Folge auch am Stammkapital der Beschwerdeführerin beteiligt habe. Am 20. Dezember 2006 habe die Beschwerdeführerin weiters einen "Consulting- und Managementvertrag" mit der K GmbH abgeschlossen. Laut diesem Vertrag sollte die K GmbH Aufgaben der Geschäftsführung übernehmen und der Beschwerdeführerin zu diesem Zweck ihren Gesellschafter-Geschäftsführer, Ing. K, zur Verfügung stellen. Ing. K sei seit Mai 2004 Prokurist und ab Dezember 2006 Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gewesen. Nach Abschluss der "Consulting- und Managementverträge" habe die Beschwerdeführerin Geschäftsführerhonorare an die C und K GmbH bezahlt, für die sie weder den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen noch den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abgeführt habe. Da Ing. H und Ing. K bereits vor Abschluss der "Consulting- und Managementverträge" in leitender Funktion für die Beschwerdeführerin tätig gewesen seien, deren Aufgabengebiet nach Abschluss der Verträge gleich geblieben sei, die C und K GmbH kurz vor Abschluss der "Consulting- und Managementverträge" gegründet worden seien und kaum eine sonstige Tätigkeit entfaltet hätten, vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die an die C und K GmbH ausbezahlten Geschäftsführungshonorare Ing. H und Ing. K persönlich zuzurechnen und hiervon der Dienstgeberbeitrag sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuführen seien. Da Ing. K nicht an der Beschwerdeführerin beteiligt gewesen sei, sei für das ihm zuzurechnende Honorar zudem die Lohnsteuer abzuführen.

Das Finanzamt folgte dem Prüfer und zog die Beschwerdeführerin gemäß § 82 EStG 1988 zur Haftung bezüglich der auf Honorare des Ing. K entfallenden Lohnsteuer für die Jahre 2006 und 2007 heran. Weiters setzte es für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 den Prüfungsfeststellungen entsprechende Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag fest. Das Finanzamt folgte dem Prüfer und zog die Beschwerdeführerin gemäß Paragraph 82, EStG 1988 zur Haftung bezüglich der auf Honorare des Ing. K entfallenden Lohnsteuer für die Jahre 2006 und 2007 heran. Weiters setzte es für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 den Prüfungsfeststellungen entsprechende Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag fest.

Die Beschwerdeführerin berief gegen die im Gefolge der Lohnsteuerprüfung ergangenen Bescheide und führte in der Berufung zunächst aus, sie sei aufgrund mehrerer 2001 und 2003 gesetzter Umgründungsmaßnahmen (mittelbare) Rechtsnachfolgerin des 1971 gegründeten protokollierten Einzelunternehmens des Baumeisters X. Sie habe mit Stichtag 31. Dezember 2003 den Betrieb der X GmbH & Co KG und die im steuerlichen Sonderbetriebsvermögen befindlichen Liegenschaften übernommen. Die zuvor mit Stichtag 31. Dezember 2000 vollzogene Entkoppelung des Eigentums an den Immobilien vom Betrieb im Rahmen der KG sei durch das damals bestehende Erbfolgekonzept motiviert gewesen. Das Unternehmen sollte ohne Liegenschaftsbesitz mehrheitlich dem Sohn von Baumeister X zukommen, dem auch die Wahrnehmung der Geschäftsführung zugedacht gewesen sei. Aufgrund einer erheblichen Verschlechterung der Vermögens- und Ertragslage der KG hätten die Banken allerdings die neuerliche Zusammenführung von Liegenschaften und Betrieb in einer Gesellschaft (Beschwerdeführerin) gefordert. Die Beschwerdeführerin berief gegen die im Gefolge der Lohnsteuerprüfung ergangenen Bescheide und führte in der Berufung zunächst aus, sie sei aufgrund mehrerer 2001 und 2003 gesetzter Umgründungsmaßnahmen (mittelbare) Rechtsnachfolgerin des 1971 gegründeten protokollierten Einzelunternehmens des Baumeisters römisch zehn. Sie habe mit Stichtag 31. Dezember 2003 den Betrieb der X GmbH & Co KG und die im steuerlichen Sonderbetriebsvermögen befindlichen Liegenschaften übernommen. Die zuvor mit Stichtag 31. Dezember 2000 vollzogene Entkoppelung des Eigentums an den Immobilien vom Betrieb im Rahmen der KG sei durch das damals bestehende Erbfolgekonzept motiviert gewesen. Das Unternehmen sollte ohne Liegenschaftsbesitz mehrheitlich dem Sohn von Baumeister römisch zehn zukommen, dem auch die Wahrnehmung der Geschäftsführung zugedacht gewesen sei. Aufgrund einer erheblichen Verschlechterung der Vermögens- und Ertragslage der KG hätten die Banken allerdings die neuerliche Zusammenführung von Liegenschaften und Betrieb in einer Gesellschaft (Beschwerdeführerin) gefordert.

Zu den Beschäftigungsverhältnissen mit Ing. H und Ing. K sowie dem Zustandekommen der gegenständlichen "Consulting- und Managementverträge" führte die Beschwerdeführerin folgendes aus:

- Ing. H / C GmbH

Das Beschäftigungsverhältnis mit Ing. H sei im Juli 1983 begründet worden. Im Februar 1993 sei Ing. H zum Prokuristen bestellt worden. Seit Juli 2003 sei er selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer. Bereits 1996 hätten Verhandlungen hinsichtlich einer Unternehmensbeteiligung stattgefunden, die gescheitert seien. Nachdem sich auch das Verhältnis mit dem Sohn von Baumeister X als problematisch erwiesen habe, habe Ing. H Mitte 2003 mangels

persönlicher Perspektive erklärt, aus der Beschwerdeführerin auszuschneiden und einem neuen Tätigkeitsfeld ("Facility Management", wofür er im Sommersemester 2002 ein einschlägiges MBA-Studium abgeschlossen habe) nachgehen zu wollen. Dafür habe er mit Errichtungserklärung vom 12. Dezember 2003 die C GmbH gegründet, mit der er zunächst eine Partizipation an bzw. Kooperation mit zwei Gesellschaften beabsichtigte, die ein Studienkollege 2002 errichtet habe. Eine Beteiligung sei nicht zustande gekommen, es finde aber eine ausgeprägte Zusammenarbeit statt. Das Beschäftigungsverhältnis mit Ing. H sei im Juli 1983 begründet worden. Im Februar 1993 sei Ing. H zum Prokuristen bestellt worden. Seit Juli 2003 sei er selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer. Bereits 1996 hätten Verhandlungen hinsichtlich einer Unternehmensbeteiligung stattgefunden, die gescheitert seien. Nachdem sich auch das Verhältnis mit dem Sohn von Baumeister römisch zehn als problematisch erwiesen habe, habe Ing. H Mitte 2003 mangels persönlicher Perspektive erklärt, aus der Beschwerdeführerin auszuschneiden und einem neuen Tätigkeitsfeld ("Facility Management", wofür er im Sommersemester 2002 ein einschlägiges MBA-Studium abgeschlossen habe) nachgehen zu wollen. Dafür habe er mit Errichtungserklärung vom 12. Dezember 2003 die C GmbH gegründet, mit der er zunächst eine Partizipation an bzw. Kooperation mit zwei Gesellschaften beabsichtigte, die ein Studienkollege 2002 errichtet habe. Eine Beteiligung sei nicht zustande gekommen, es finde aber eine ausgeprägte Zusammenarbeit statt.

Das Dienstverhältnis mit der Beschwerdeführerin sei auf Betreiben von Ing. H zum 29. Februar 2004 einvernehmlich aufgelöst worden. Bezüge an Ing. H seien letztmalig (samt Abfertigung in Höhe von 61.393,77 EUR) für Februar 2004 abgerechnet worden. Aufgrund familiärer Unstimmigkeiten sei in diesem Monat allerdings die gesellschaftsrechtliche Einbindung des Sohnes von Baumeister X gescheitert, woraufhin Baumeister X Ing. H ersucht habe, das Geschäftsführungsmandat noch einige Zeit aufrecht zu erhalten. Anfang März 2004 sei Ing. H eine Beteiligung von 25% angeboten worden, welche dieser infolge seiner beruflichen Neuorientierung im Rahmen der C GmbH abgelehnt habe. Dies habe Baumeister X bewogen, die für den laufenden Betrieb erforderlichen Consulting- und Managementleistungen der C GmbH in Auftrag zu geben, deren Unternehmensgegenstand in der Erbringung derartiger Dienstleistungen bestanden habe. Den das Rechtsverhältnis regelnden "Consulting- und Managementvertrag" vom 15. März 2004 habe Baumeister X unterfertigt. Die erste damit verbundene Vergütung in Höhe von 10.800 EUR sei für den Monat März ausbezahlt worden. Das Dienstverhältnis mit der Beschwerdeführerin sei auf Betreiben von Ing. H zum 29. Februar 2004 einvernehmlich aufgelöst worden. Bezüge an Ing. H seien letztmalig (samt Abfertigung in Höhe von 61.393,77 EUR) für Februar 2004 abgerechnet worden. Aufgrund familiärer Unstimmigkeiten sei in diesem Monat allerdings die gesellschaftsrechtliche Einbindung des Sohnes von Baumeister römisch zehn gescheitert, woraufhin Baumeister römisch zehn Ing. H ersucht habe, das Geschäftsführungsmandat noch einige Zeit aufrecht zu erhalten. Anfang März 2004 sei Ing. H eine Beteiligung von 25% angeboten worden, welche dieser infolge seiner beruflichen Neuorientierung im Rahmen der C GmbH abgelehnt habe. Dies habe Baumeister römisch zehn bewogen, die für den laufenden Betrieb erforderlichen Consulting- und Managementleistungen der C GmbH in Auftrag zu geben, deren Unternehmensgegenstand in der Erbringung derartiger Dienstleistungen bestanden habe. Den das Rechtsverhältnis regelnden "Consulting- und Managementvertrag" vom 15. März 2004 habe Baumeister römisch zehn unterfertigt. Die erste damit verbundene Vergütung in Höhe von 10.800 EUR sei für den Monat März ausbezahlt worden.

Am 28. März 2004 habe Baumeister X einen schweren Herzinfarkt erlitten. Mangels anderer (kurzfristig mobilisierbarer) Erwerbsinteressenten seien mit Ing. H Verhandlungen betreffend die Übernahme der Beschwerdeführerin aufgenommen worden. Mit Notariatsakt vom 22. Juni 2004 habe Baumeister X alle Anteile an der Beschwerdeführerin unentgeltlich an Ing. H abgetreten, um den Fortbestand des Unternehmens zu gewährleisten. Im Abtretungsvertrag sei der Rechtsanspruch von Baumeister X auf Berichtigung seiner gegenüber der Beschwerdeführerin bestehenden Forderung von 750.000 EUR explizit festgestellt worden, deren Tilgung im Falle einer Schließung des Unternehmens nicht zu bewerkstelligen gewesen wäre. Am 28. März 2004 habe Baumeister römisch zehn einen schweren Herzinfarkt erlitten. Mangels anderer (kurzfristig mobilisierbarer) Erwerbsinteressenten seien mit Ing. H Verhandlungen betreffend die Übernahme der Beschwerdeführerin aufgenommen worden. Mit Notariatsakt vom 22. Juni 2004 habe Baumeister römisch zehn alle Anteile an der Beschwerdeführerin unentgeltlich an Ing. H abgetreten, um den Fortbestand des Unternehmens zu gewährleisten. Im Abtretungsvertrag sei der Rechtsanspruch von Baumeister römisch zehn auf Berichtigung seiner gegenüber der Beschwerdeführerin bestehenden Forderung von 750.000 EUR explizit festgestellt worden, deren Tilgung im Falle einer Schließung des Unternehmens nicht zu bewerkstelligen gewesen wäre.

Im November 2005 habe die C GmbH um 396.000 EUR ein unbebautes Grundstück erworben. Dieses werde der Beschwerdeführerin, welche hierauf einen Bauhof errichtet habe, entgeltlich überlassen. Im September 2006 habe die C GmbH 65% der Anteile an der neugegründeten Y GmbH übernommen. Der Beteiligungsprozentsatz sei im Oktober 2008 auf 95% aufgestockt worden. Ing. H sei zunächst kollektivvertretungsbefugter Geschäftsführer dieser Gesellschaft gewesen und übe das Geschäftsführungsmandat seit Oktober 2008 alleine aus. Die Auslagerung bestimmter Tätigkeitsfelder in eine Tochtergesellschaft der C GmbH sei vor dem Hintergrund der Einbindung eines Drittgesellschafters erfolgt, der nicht am Vermögen der Mutter partizipieren solle.

Das monatliche Grundgehalt des Ing. H habe von Jänner bis April 2003 4.537,26 EUR, von Mai bis Oktober 2003 4.620 EUR und ab November 2003 5.620 EUR betragen. Darüber hinaus sei Ing. H ein Firmenauto zur Verfügung gestellt worden (monatlicher Sachbezug von 508,71 EUR). Weiters seien Prämien bzw. Zulagen in geringem Ausmaß zur Auszahlung gelangt. Die Gesamtbelastung der Beschwerdeführerin habe (ohne Berücksichtigung der KFZ-Privatnutzung) rund 93.000 EUR betragen. Die C GmbH habe ihre Leistungen auf der Grundlage des "Consulting- und Managementvertrages" ab März 2004 verrechnet. Ihre daraus resultierenden Erlöse hätte 2004 108.000 EUR, 2005 129.600 EUR, 2006 133.920 EUR und 2007 136.080 EUR betragen. Ing. H habe seinerseits von der C GmbH eine Geschäftsführervergütung von

61.100 EUR p.a. (2006) bzw. 57.600 EUR p.a. (2007) bezogen, wofür auch DB, DZ und Kommunalsteuer entrichtet worden sei.

- -Strichaufzählung
Ing. K / K GmbH

Das Beschäftigungsverhältnis mit Ing. K sei im Juli 1991 begründet worden. Mit 1. Mai 1997 sei ihm Prokura erteilt worden und seit 31. Dezember 2006 sei er als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen.

Neben seiner Tätigkeit für die Beschwerdeführerin habe Ing. K seit Ablegung der Baumeisterprüfung im Jahr 2000 ein (nicht protokolliertes) Einzelunternehmen geführt, das er (aufgrund eines konkret eingetretenen Schadens und der damit einhergehenden Haftungsproblematik) im August 2006 in die kurz zuvor errichtete K GmbH eingebracht habe. Aufgrund der Erfolgsträchtigkeit dieses Engagements habe Ing. K beabsichtigt, aus der Beschwerdeführerin auszutreten. Er habe sich aber bereit erklärt, dem Unternehmen bis Ende 2006 zur Verfügung zu stehen und bei der Abwicklung bereits begonnener Projekte noch mitzuwirken. Aus strategischen Erwägungen habe sich die K GmbH im September 2006 (insbesondere zwecks Absicherung von Aufträgen im Bereich Baumanagement) an der Y GmbH beteiligt, deren Hauptgesellschafter die Ing. H gehörige C GmbH gewesen sei (siehe oben). Im Spätherbst 2006 hätten die kreditgewährenden Banken die Bestellung eines weiteren Geschäftsführers gefordert, um im Falle eines unerwarteten Ausfalls von Ing. H die Handlungsfähigkeit der Beschwerdeführerin zu gewährleisten. Vor diesem Hintergrund sei Ing. K im November 2006 eine weitere Zusammenarbeit angeboten worden. Der die Modalitäten dieser (umfangmäßig eingeschränkten und inhaltlich völlig neu gestalteten) Zusammenarbeit regelnde "Consulting- und Managementvertrag" sei am 20. Dezember 2006 abgeschlossen worden. Ing. K habe die weitere Tätigkeit für die Beschwerdeführerin von der Einräumung einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung abhängig gemacht. Im Hinblick darauf habe die K GmbH, gegen Leistung einer Einlage von 300.000 EUR, 10% der Anteile an der Beschwerdeführerin erworben. Die Eintragung der Neugesellschafterin im Firmenbuch sei am 30. Dezember 2006 erfolgt. Mit der Bestellung von Ing. K zum Geschäftsführer sei nur der Forderung der kreditgewährenden Banken Rechnung getragen worden.

Ing. K habe im letzten Jahr seiner Anstellung ein monatliches Grundgehalt von 3.872 EUR (bis April 2006) bzw. 4.115 EUR (ab Mai 2006) erhalten. Ab Mai 2006 seien ihm zudem Überstunden abgegolten worden (monatlich 845 EUR). Weiters sei ihm eine monatliche Bauzulage von 200 EUR zuerkannt worden. Die Gesamtbelastung der Beschwerdeführerin habe (ohne die infolge einvernehmlicher Beendigung des Dienstverhältnisses ausbezahlte Abfertigung von 10.073,03 EUR) knapp über 100.000 EUR betragen. Das Werkvertragsverhältnis mit der K GmbH sei mit 1. Jänner 2007 in Kraft getreten. Für das Geschäftsjahr 2007 seien an die K GmbH aufgrund der getroffenen Stundensatzvereinbarung Vergütungen von 92.578,40 EUR (ohne den in die Bemessungsgrundlage für die Gehaltsabgaben einbezogenen KFZ-Sachbezug von 5.932,80 EUR) geleistet worden. Ing. K habe von der K GmbH 2007 eine Vergütung von 43.910 EUR bezogen, wofür diese DB, DZ und Kommunalsteuer entrichtet habe.

Die K GmbH verfüge über Beteiligungen, Anlage- und Umlaufvermögen. Sie beschäftige eigenes Personal und kaufe

Fremdleistungen zu. Die gegenüber Dritten abgerechneten Honorare hätten 2007 rund 40.000 EUR betragen. Die Gesellschaft beziehe weiters Managementvergütungen aus einer Tochtergesellschaft der Beschwerdeführerin, deren alleiniger Geschäftsführer Ing. K sei.

Unter Bezugnahme auf die dargestellten Beschäftigungsverhältnisse mit Ing. H und Ing. K sowie der Gründe für das Zustandekommen der "Consulting- und Managementverträge" vertrat die Beschwerdeführerin die Auffassung, dass die hier in Rede stehenden Vergütungen nicht Ing. H bzw. Ing. K zurechenbar seien, weil Geschäftsführer einer GmbH nicht nur von dieser, sondern auch von einem Dritten angestellt werden könnten, einer Einkünftezurechnung an die C GmbH bzw. K GmbH kein gesetzliches oder statutarisches Verbot entgegen stehe und das Vorliegen von Missbrauch iSd § 22 BAO auszuschließen sei. Beide Gesellschaften übten neben ihrem Engagement für die Beschwerdeführerin eine Funktion von nicht bloß untergeordneter Bedeutung aus. Sie entfalteten Tätigkeiten am Markt, verfügten über einen geschäftlichen Betrieb und partizipierten an anderen Gesellschaften. Die "Consulting- und Managementverträge" mit der C und K GmbH hätten nicht den Zweck, diese Gesellschaften bei inhaltlich unveränderten Leistungsbeziehungen zwischenschalten. Ing. H und Ing. K hätten (aus unterschiedlichen Motiven) den Entschluss zur Neugestaltung ihrer beruflichen Zukunft gefasst und ihre bestehenden Dienstverhältnisse aufgelöst. Im Rahmen der Neugestaltung der Vertragsverhältnisse hätten sich deren Aufgabenbereiche und Entgeltbedingungen wesentlich geändert. Unter Bezugnahme auf die dargestellten Beschäftigungsverhältnisse mit Ing. H und Ing. K sowie der Gründe für das Zustandekommen der "Consulting- und Managementverträge" vertrat die Beschwerdeführerin die Auffassung, dass die hier in Rede stehenden Vergütungen nicht Ing. H bzw. Ing. K zurechenbar seien, weil Geschäftsführer einer GmbH nicht nur von dieser, sondern auch von einem Dritten angestellt werden könnten, einer Einkünftezurechnung an die C GmbH bzw. K GmbH kein gesetzliches oder statutarisches Verbot entgegen stehe und das Vorliegen von Missbrauch iSd Paragraph 22, BAO auszuschließen sei. Beide Gesellschaften übten neben ihrem Engagement für die Beschwerdeführerin eine Funktion von nicht bloß untergeordneter Bedeutung aus. Sie entfalteten Tätigkeiten am Markt, verfügten über einen geschäftlichen Betrieb und partizipierten an anderen Gesellschaften. Die "Consulting- und Managementverträge" mit der C und K GmbH hätten nicht den Zweck, diese Gesellschaften bei inhaltlich unveränderten Leistungsbeziehungen zwischenschalten. Ing. H und Ing. K hätten (aus unterschiedlichen Motiven) den Entschluss zur Neugestaltung ihrer beruflichen Zukunft gefasst und ihre bestehenden Dienstverhältnisse aufgelöst. Im Rahmen der Neugestaltung der Vertragsverhältnisse hätten sich deren Aufgabenbereiche und Entgeltbedingungen wesentlich geändert.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vor der belangten Behörde ergänzte die Beschwerdeführerin ihr Vorbringen dahingehend, dass die gesellschaftlichen Verhältnisse im Streitzeitraum noch nicht die beabsichtigte Endstruktur gewesen seien. Diese läge nunmehr vor, und es bestehe - hauptsächlich unter dem Dach der C GmbH - ein Konzern mit einer Vielzahl von Tochtergesellschaften, die teils bereits während des Prüfungszeitraumes, teils auch erst später erworben worden seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab, wobei sie die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2004 zu Lasten der Beschwerdeführerin abänderte.

Die Beschwerdeführerin vertrete die Auffassung, dass die in Rede stehenden Honorarzahlen der C GmbH und der K GmbH zuzurechnen seien und wende ein, dass beide Geschäftsführer ihr Dienstverhältnis mit der Beschwerdeführerin definitiv beenden und einer ausschließlich selbständigen Tätigkeit nachgehen wollten. Dies sei der Grund, warum im Vorfeld die angeführten Gesellschaften errichtet und darin eine betriebliche Infrastruktur aufgebaut worden sei. In weiterer Folge sei auch die wachsende wirtschaftliche Bedeutung der "zwischengeschalteten" Gesellschaften im Rahmen eines Konzerngeflechtes ins Treffen geführt worden.

Diesem Vorbringen stünden folgende Feststellungen entgegen:

- -Strichaufzählung
Ing. H / C GmbH

Zunächst falle auf, dass die Gründung der C GmbH (Errichtungserklärung vom 12. Dezember 2003 bzw. Notariatsakt vom 5. Jänner 2004) und der Abschluss des "Consulting- und Managementvertrages" (15. März 2004) zeitnah erfolgt seien. Ing. H habe die Geschäftsführungstätigkeit trotz Auflösung des Dienstverhältnisses bis zum Abschluss des "Consulting- und Managementvertrages" aufrechterhalten, wobei auch der Berufung zu entnehmen sei, dass die Beschwerdeführerin versucht habe, Ing. H als Geschäftsführer im Unternehmen zu halten.

Im "Consulting- und Managementvertrag" seien alle Vorkehrungen getroffen worden, dass die

Geschäftsführungstätigkeit ausschließlich durch Ing. H auszuüben sei. In § 2 Pkt. 6 des Vertrages werde ausgeführt: "Der (C GmbH) ist bekannt, dass (Ing. H), persönlich als handelsrechtlicher Geschäftsführer der (Beschwerdeführerin) eingetragen ist. Zur Erfüllung der daraus entstehenden persönlichen gesetzlichen Verpflichtungen erklärt sich die (C GmbH) bereit (Ing. H) persönlich zur Verfügung zu stellen und dafür kein gesondertes Entgelt zu verrechnen." Im "Consulting- und Managementvertrag" seien alle Vorkehrungen getroffen worden, dass die Geschäftsführungstätigkeit ausschließlich durch Ing. H auszuüben sei. In Paragraph 2, Pkt. 6 des Vertrages werde ausgeführt: "Der (C GmbH) ist bekannt, dass (Ing. H), persönlich als handelsrechtlicher Geschäftsführer der (Beschwerdeführerin) eingetragen ist. Zur Erfüllung der daraus entstehenden persönlichen gesetzlichen Verpflichtungen erklärt sich die (C GmbH) bereit (Ing. H) persönlich zur Verfügung zu stellen und dafür kein gesondertes Entgelt zu verrechnen."

Abgesehen davon habe die C GmbH im Streitzeitraum auch keine Dienstnehmer gehabt, die zur Erbringung der für die Beschwerdeführerin erforderlichen Leistungen befähigt gewesen wären. Sollte sich zwischenzeitig in diesem Punkt eine Änderung ergeben haben, sei dies für die Beurteilung des im Jahr 2004 abgeschlossenen Vertrages ohne Bedeutung.

Diese Umstände zeigten auf, dass der "Consulting- und Managementvertrag" von vornherein den Zweck gehabt habe, die Geschäftsführung wie bisher bei Ing. H zu belassen und keinen Wechsel in der Person des Geschäftsführers herbeizuführen. Damit stehe die Beziehung zwischen der Beschwerdeführerin als Auftraggeberin der Geschäftsführung und dem "verliehenen" Geschäftsführer derart im Vordergrund, dass die Beziehung zur verleihenden Körperschaft dagegen an Bedeutung verliert. Gewollter Leistungserbringer sei in wirtschaftlicher Betrachtung eindeutig Ing. H. Die C GmbH als formelle Vertragspartnerin habe weder nach der Vertragsgestaltung noch nach den tatsächlichen Verhältnissen die Möglichkeit, eine andere Person als Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen.

Bemerkt werde, dass die Erlöse der C GmbH im Streitzeitraum nahezu ausschließlich aus dem Managementvertrag und sonstigen Leistungen für die Beschwerdeführerin resultierten und andere Erlöse nur in derart untergeordnetem Ausmaß vorhanden gewesen seien, dass damit die Darstellung in der Berufung, die C GmbH würde ihre Leistungen am Markt anbieten, für den Prüfungszeitraum nicht nachvollziehbar sei und in diesem Zeitraum der Hauptzweck der C GmbH tatsächlich darin bestand habe, Ing. H der Beschwerdeführerin zu stellen.

Die belangte Behörde gelange daher, insbesondere auf Grund des Umstandes, dass der Beschwerdeführerin nicht irgendeine geeignete Person, sondern nur Ing. H als Geschäftsführer zu überlassen gewesen sei, zur Ansicht, dass auch die Honorare ihm persönlich zuzurechnen seien. Die Auswahl der konkret als Geschäftsführer zu überlassenden Person habe gemäß dem Vertrag nämlich nicht der C GmbH obliegen, sondern sei schon im Vertrag eindeutig festgelegt worden.

- -Strichaufzählung
Ing. K / K GmbH

Ing. K habe im August 2006 die K GmbH errichtet und das neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit in kleinem Umfang betriebene Einzelunternehmen in die GmbH eingebracht. Der "Consulting- und Managementvertrag" mit der K GmbH sei am 20. Dezember 2006 abgeschlossen worden. Am 19. Dezember 2006 sei Ing. K als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen und sein bisheriges Dienstverhältnis als Prokurist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden. Auch hier falle auf, dass nur wenige Monate zwischen der Errichtung der K GmbH und dem Abschluss des "Consulting- und Managementvertrages" gelegen seien, weshalb auch hier eher der Schluss nahe liege, dass bereits mit der Gründung der GmbH die Weichen für die spätere Vorgangsweise der Geschäftsführerbestellung unter Zwischenschaltung einer GmbH gestellt worden seien.

Ähnlich wie bei Ing. H sei auch im Managementvertrag mit der K GmbH ausdrücklich ausbedungen worden, dass die Geschäftsführung ausschließlich durch Ing. K zu erfolgen habe und die Leistung durch dritte Personen ausgeschlossen sei. Auch hier gelte, dass die Beziehung zwischen der Beschwerdeführerin als Auftraggeberin der Geschäftsführung zum bestellten Geschäftsführer derart im Vordergrund stehe, dass der verleihenden Firma praktisch keine Bedeutung mehr zukomme "(siehe Pkt. 6. des Vertrages: 'Der (K GmbH) ist bekannt, dass (Ing. K) persönlich als handelsrechtlicher Geschäftsführer eingetragen ist.

erklärt sich bereit, (Ing. K) persönlich zur Verfügung zu stellen ...)". Die Personalstruktur der K GmbH, die im Streitzeitraum mit keiner wesentlichen eigenständigen Geschäftstätigkeit nach außen in Erscheinung getreten sei, habe aus Ing. K und seiner Ehefrau als geringfügig beschäftigte Angestellte bestanden. Einzig erkennbarer Zweck der K GmbH sei demnach die Gestellung des Geschäftsführers an die Beschwerdeführerin gewesen.

Wie im Fall von Ing. H habe auch die K GmbH als Vertragspartnerin der Beschwerdeführerin weder rechtlich noch tatsächlich die Möglichkeit gehabt, den zur Verfügung gestellten Geschäftsführer frei auszuwählen. Der von der Beschwerdeführerin gewollte und vertraglich vorherbestimmte Leistungserbringer sei Ing. K gewesen, was auch in der Berufung deutlich zum Ausdruck komme, wonach Ing. K unbedingt im Unternehmen gehalten werden sollte. Der vorliegende Sachverhalt spreche dafür, die Einkunftsquelle dem Geschäftsführer persönlich zuzurechnen. Im Fall des "Consulting- und Managementvertrages" mit der K GmbH komme hinzu, dass Ing. K in seiner Funktion als Prokurist in einem Dienstverhältnis zur Beschwerdeführerin gestanden sei. Wäre seine Geschäftsführerbestellung in Form einer Direktanstellung durch die Beschwerdeführerin erfolgt, wäre auf Grund seiner nicht wesentlichen Beteiligung und des vertraglichen Leistungsinhaltes ein steuerrechtliches Dienstverhältnis im Sinn des § 47 EStG 1988 auch hier nicht in Zweifel zu ziehen gewesen. In einem solchen Fall sei eine Übertragung der dem Geschäftsführer originär zuzurechnenden Einkunftsquelle jedenfalls ausgeschlossen. Wie im Fall von Ing. H habe auch die K GmbH als Vertragspartnerin der Beschwerdeführerin weder rechtlich noch tatsächlich die Möglichkeit gehabt, den zur Verfügung gestellten Geschäftsführer frei auszuwählen. Der von der Beschwerdeführerin gewollte und vertraglich vorherbestimmte Leistungserbringer sei Ing. K gewesen, was auch in der Berufung deutlich zum Ausdruck komme, wonach Ing. K unbedingt im Unternehmen gehalten werden sollte. Der vorliegende Sachverhalt spreche dafür, die Einkunftsquelle dem Geschäftsführer persönlich zuzurechnen. Im Fall des "Consulting- und Managementvertrages" mit der K GmbH komme hinzu, dass Ing. K in seiner Funktion als Prokurist in einem Dienstverhältnis zur Beschwerdeführerin gestanden sei. Wäre seine Geschäftsführerbestellung in Form einer Direktanstellung durch die Beschwerdeführerin erfolgt, wäre auf Grund seiner nicht wesentlichen Beteiligung und des vertraglichen Leistungsinhaltes ein steuerrechtliches Dienstverhältnis im Sinn des Paragraph 47, EStG 1988 auch hier nicht in Zweifel zu ziehen gewesen. In einem solchen Fall sei eine Übertragung der dem Geschäftsführer originär zuzurechnenden Einkunftsquelle jedenfalls ausgeschlossen.

Auch bei Berücksichtigung des Vorbringens in der mündlichen Verhandlung, wonach die gegründeten Managementgesellschaften damals noch nicht die gewollte Endstruktur aufgewiesen hätten und diese nunmehr Teil eines Konzerns seien, seien außersteuerliche Gründe für die gewählte Form der Geschäftsführerbestellungen nicht erkennbar, wenn ausdrücklich nur die beiden konkreten Personen als Geschäftsführer gewollt gewesen seien. Bei dieser Sachlage komme die belangte Behörde zur Ansicht, dass die unmittelbare Zurechnung der Honorare an die beiden Geschäftsführer zu Recht erfolgt sei. Folglich seien bei der Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag auch die noch nicht berücksichtigten Honorarzahlungen für die Geschäftsführung des Ing. H im Zeitraum März bis Juni 2004 zu berücksichtigen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

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. 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 Paragraph 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). 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 vergleiche , 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). 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 vergleiche , 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). 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 vergleiche , Tanzer, ÖStZ 2009/230, 123). Da die steuerliche Betrachtung die Trennung zwischen der Gesellschafts- und Geschäftsführersphäre erfordert vergleiche , 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 (Paragraph 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 "zwischenengeschalteten" 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. 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 "zwischenengeschalteten" 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 Paragraph 22, BAO bzw. eines Scheingeschäftes im Sinne des Paragraph 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. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, VwGG wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 4. September 2014

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:2011150149.X00

Im RIS seit

28.06.2018

Zuletzt aktualisiert am

28.06.2018

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at