

UFSjournal 2011, 334 **Steuerliche Zurechnung von
Geschäftsführerhonoraren bei Zwischenschaltung einer
Kapitalgesellschaft**

Dr. Ludwig Kreil, UFS Linz / Dr. Christiane Kestler, UFS Linz

Die Entgeltzahlungen an Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft haben in der Vergangenheit bereits in erheblichem Ausmaß die Rechtsprechung der Höchstgerichte befasst – man denke nur an die lange Zeit strittige Problematik der Dienstgeberbeitragspflicht für Honorare, die an wesentlich beteiligte Geschäftsführer für ihre für die Gesellschaft geleistete Tätigkeit entrichtet werden. Nun wurde der UFS mit einer neuen abgabensparenden Variante der Geschäftsführeranstellung konfrontiert: Geschäftsführer großer Kapitalgesellschaften werden nicht direkt von dieser Kapitalgesellschaft angestellt, sondern von einer zu 100 % oder zumindest mehrheitlich im Eigentum der Geschäftsführer stehenden GmbH der Kapitalgesellschaft zur Verfügung gestellt. Honoriert wird die Geschäftsführertätigkeit nur durch Zahlungen an die zwischengeschaltete Manager-GmbH. Damit soll sich zunächst die GmbH, welche die Entgelte für die Geschäftsführung an die „zwischengeschaltete“ Gesellschaft zahlt, die Lohnnebenkosten ersparen. Sofern der Geschäftsführer selbst bei „seiner“ Manager-GmbH geringere Vergütungen als die an die Manager-GmbH geleisteten bezieht, führt dies zu Steuer- und Beitragsersparnissen.

→ UFS 30. 6. 2011, § 41 Abs. 2 FLAG 1967, §§ 22 Z 2, 47 Abs. 2
RV/1106-L/09 EStG 1988

1. Der Fall

Die Berufungswerberin, eine GmbH, hat zwei selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer. Geschäftsführer 1 ist an der Berufungswerberin wesentlich beteiligt und außerdem wesentlich beteiligter und einziger Geschäftsführer einer von ihm gegründeten GmbH mit demselben Geschäftszweig wie die Berufungswerberin; Geschäftsführer 2 ist zu 10 % an der Berufungswerberin beteiligt und zu 100 % beteiligter und einziger Geschäftsführer einer von ihm gegründeten GmbH mit demselben Geschäftszweig wie die Berufungswerberin. Den Geschäftsführungsverhältnissen lag folgende Vertragsgestaltung zugrunde: Die Berufungswerberin schloss mit den beiden GmbHs jeweils „*Consulting- und Managementverträge*“ ab, laut denen diese Gesellschaften die Aufgaben der Geschäftsführung übernehmen sollten. Gleichzeitig wurde in den Verträgen ausbedungen, dass sie zu diesem Zweck jeweils ihre alleinigen Geschäftsführer persönlich zur Verfügung zu stellen hatten. Für die Geschäftsführung wurden angemessene Honorarzahungen an die GmbHs vereinbart; die als Geschäftsführer zur Verfügung gestellten Personen selbst sollten von der Berufungswerberin keine gesonderten Honorarzahungen für ihre Tätigkeit mehr erhalten.

Die Honorarzahungen, die die Geschäftsführer von den in ihrem Eigentum stehenden GmbHs erhielten, waren niedriger als die Zahlungen, welche die Berufungswerberin an die beiden mit der Geschäftsführung beauftragten Gesellschaften leistete.

Lohnsteuerprüfung und Finanzamt vertraten – im Gegensatz zur Berufungswerberin – die Ansicht, dass die Geschäftsführungshonorare in Wahrheit den beiden Geschäftsführern als persönliche Einkünfte unmittelbar zuzurechnen seien, was zu einer Nachforderung [UFSjournal 2011, 335 an Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag führte. Wesentliche Begründungen für diese Ansicht waren auch die Feststellungen, dass beide Geschäftsführer bereits vor Abschluss der Consulting- und Managementverträge in einem Dienstverhältnis zur Berufungswerberin standen und in leitender Position (als Geschäftsführer bzw. als Prokurist) tätig waren, dass die beiden zwischengeschalteten GmbHs relativ zeitnahe vor Abschluss der neuen Verträge gegründet wurden, dass deren Personalstruktur dergestalt war, dass andere Personen als die beiden Geschäftsführer für diese Tätigkeit gar nicht zur Verfügung gestanden wären, und dass sie neben der Geschäftsführung für die Berufungswerberin kaum eine andere Geschäftstätigkeit entfalteten. In den Berufungsausführungen sowie in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat legte die Berufungswerberin im Wesentlichen ausführlich die außersteuerlichen Gründe dar, die Anlass für Gründung und Zwischenschaltung der beiden GmbHs gewesen wären, und wandte auch ein, dass die bei Vertragsabschluss noch jungen Firmen erst später die gewünschte Endstruktur aufwiesen und nun bereits Teil eines Konzerns seien, in dem sehr wohl hohe Umsätze durch die Teilnahme am allgemeinen Marktgeschehen erzielt werden.

2. Die Entscheidung

Der UFS wies die Berufung als unbegründet ab, wobei er weder die außersteuerlichen Gründe, die die Berufungswerberin für die Vertragsgestaltung ins Treffen führte, noch die spätere Ausweitung der Geschäftstätigkeit der beiden zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften in Abrede stellte. Die wesentlichsten Begründungselemente für die Entscheidung des UFS waren folgende:

- die Formulierung der beiden Consulting- und Managementverträge, in denen ausdrücklich vereinbart wurde, welche Person als Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen sei – nämlich die bereits zuvor bei der Berufungswerberin in leitender Funktion tätigen Personen;
- die Personalstruktur der mit der Geschäftsführung betrauten GmbHs, die jedenfalls im Berufungszeitraum dergestalt war, dass andere Personen für den Einsatz als Geschäftsführer gar nicht zur Verfügung gestanden wären.

In der Begründung bezog sich der UFS insbesondere auf eine Abhandlung von

Bergmann zur „Drittanstellung“ von Managern im Gesellschafts- und Steuerrecht, taxlex 2009, 184 ff., in der wesentliche Bedeutung zur Lösung der gegenständlichen Problematik der Frage beigemessen wird, wer in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der materiell gewollte Leistungserbringer ist. War als solcher tatsächlich die regelmäßig als formelle Vertragspartnerin fungierende Manager-GmbH beabsichtigt, kann die Einkunftsquelle dieser zugerechnet werden. Wichtiges Indiz hierfür kann sein, wem die Auswahl der konkreten als Manager zu überlassenden Person obliegt. Obliegt die Auswahl des Managers der als Vertragspartner fungierenden Manager-GmbH, ist sie nicht nur formeller, sondern auch materiell gewollter Vertragspartner. Ist hingegen der Manager selbst der materiell gewollte Leistungserbringer, so ist die Einkunftsquelle originär dem Manager *ad personam* zuzurechnen.

In den weiteren Ausführungen beschäftigt sich *Bergmann* mit der Frage, ob seitens des Managers, dem die Einkunftsquelle originär zuzurechnen ist, eine ertragsteuerwirksame Übertragung auf seine Manager-GmbH möglich ist, und kommt dabei unter Verweis auf ^{UFSjournal 2011, 336} *Ruppe* zu dem Schluss, dass dann, wenn die Managertätigkeit bei Direktanstellung zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen würde, eine Übertragung der dem Manager originär zuzurechnenden Einkunftsquelle jedenfalls ausgeschlossen ist; dies deshalb, weil Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als klassische Tätigkeitseinkünfte aus der Natur der Sache nicht übertragbar sind.

Der UFS hat sich dieser Rechtsansicht im Wesentlichen angeschlossen und ist zur Ansicht gelangt, dass die Geschäftsführerhonorare aus folgenden Gründen den beiden Geschäftsführern persönlich zuzurechnen sind: Die Vertragsinhalte und die tatsächlichen Gegebenheiten in den Firmen zeigen auf, dass die Managementverträge von vornherein den Zweck hatten, dass die Geschäftsführung weiterhin bei den bisherigen natürlichen Personen verbleiben sollte. Die Beziehung zwischen der Berufungswerberin als Auftraggeberin der Geschäftsführung und den „verliehenen“ Geschäftsführern steht derartig im Vordergrund, dass die Beziehung zur verleihenden Körperschaft dagegen an Bedeutung verliert. Gewollte Leistungserbringer sind in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eindeutig die als Geschäftsführer bestellten Personen. Die beiden GmbHs als formelle Vertragspartner hatten *weder nach der Vertragsgestaltung noch nach den tatsächlichen Verhältnissen* die Möglichkeit, eine andere Person als Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen.

3. Praxishinweise

Es kann damit gerechnet werden, dass der UFS in Zukunft vermehrt mit der Problematik der „Drittanstellung“ von Geschäftsführern durch Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft befasst sein wird, da diese Konstruktion gesellschafts- und zivilrechtlich grundsätzlich zulässig ist und Unternehmen darin eine Möglichkeit der Ersparnis zumindest eines Teils der Lohnnebenkosten sehen.

Neben der zuvor zitierten Abhandlung von *Bergmann* hat die Problematik der ertragsteuerlichen Zurechnung bei dieser vertraglichen Gestaltung in Judikatur

UFSjournal → UFSjournal 2011 → Heft-Nr. 9 →

und Schrifttum bereits mehrfach zu kritischen Überlegungen geführt. Unter anderem befassten sich damit *Tanzer* in ÖStZ 2009/230 („Einkünftezurechnung bei Drittanstellung von Geschäftsführern [Vorständen] im Ertragsteuerrecht“), *Ehrke-Rabel/Kofler* in ÖStZ 2009, 916 („Gratwanderung – Das Niemandsland zwischen aggressiver Steuerplanung, Missbrauch und Abgabenhinterziehung“), und *Beiser* in RdW 2009, 370 („Jedem Arbeitnehmer seine GmbH? Die Einkünftezurechnung bei einer „Drittanstellung“), der sich unter Hinweis auf *Ruppe* für eine Einkünftezurechnung nach der Markteinkommenstheorie ausspricht.

In den EStR wird die Problematik ausführlich in Rz. 104 behandelt. Bedeutung wird in der Literatur neben der Frage, ob nicht überhaupt ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten vorliegt, auch dem Umstand beigemessen, ob die zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft selbst Marktchancen nutzen kann und über einen eigenständigen Betrieb verfügt, der sich von der natürlichen Person abhebt.

Der UFS hat in der gegenständlichen Entscheidung diese Fragen bewusst nicht in den Mittelpunkt seiner Überlegungen gestellt und die eindeutige Vertragsformulierung, mit der die als Geschäftsführer gewollten Personen festgelegt wurden, sowie den Umstand, dass als Geschäftsführer faktisch nur die beiden geschäftsführenden Alleingesellschafter der zwischengeschalteten GmbHs in Frage kamen, als wesentlich für die ertragsteuerliche Zurechnung der Einkünfte angesehen. Gegen die Entscheidung wurde unter 2011/16/0182 Beschwerde beim VwGH erhoben. Es wird abzuwarten sein, ob dieser die Ansicht des UFS teilt.

© copyright Linde Verlag Wien GmbH