

Einkünftezurechnung, Scheingeschäft und Missbrauch bei Zwischenschaltung von Personengesellschaften im Konzern

Stefanie Stöcklinger

In seiner Entscheidung vom 17. 8. 2021, RV/410050/2020,¹ hat sich das BFG erneut mit der Frage der Zurechnung von Einkünften an eine zwischengeschaltete Gesellschaft auseinandergesetzt und dabei eine Zurechnung an die dahinter stehenden natürlichen Personen verneint. In diesem Beitrag werden die vom BFG vorgenommenen Erwägungen wiedergegeben und analysiert. Eine Revision war zulässig und wurde bereits eingebracht.

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin, eine Kapitalgesellschaft und Mitglied einer Unternehmensgruppe, schloss mit einer OG einen Managementvertrag ab, mit dem die OG verpflichtet wurde, bei der Beschwerdeführerin Geschäftsführungstätigkeiten auszuüben. Die konkreten Leistungen waren dabei von den Gesellschaftern der OG (bei denen es sich um natürliche Personen handelte) in eigener Person zu erbringen. Diese Gesellschafter der OG waren bereits vor Abschluss der gegenständlichen Vereinbarung zugleich auch mittelbar an der Beschwerdeführerin beteiligt, wobei einer der Gesellschafter auch bereits als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin tätig war. Ob diesem vor Abschluss der Managementvereinbarung ein Entgelt für seine Tätigkeit bei der Beschwerdeführerin zugeflossen ist, konnte im Verfahren nicht festgestellt werden. Ab dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses erhielten die Gesellschafter der OG jedenfalls kein gesondertes Entgelt, sondern partizipierten lediglich am Gewinn der OG. In den Streitjahren beschäftigte die OG keine Dienstnehmer. Für notwendige Betriebsmittel (zB Kfz) kam die OG selbst auf und beglich die für die Gesellschafter anfallenden Beiträge zur Sozialversicherung.

Nach einer Außenprüfung erließ das Finanzamt Bescheide, mit denen der Beschwerdeführerin sowohl der Dienstgeberbeitrag (DB) als auch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) gemäß § 41 Abs 1 und Abs 2 Fall 2 FLAG iVm § 122 Abs 7 und Abs 8 WKG vorgeschrieben wurden. Das Finanzamt vertrat dabei die Ansicht, die Zahlungen aus dem Managementvertrag an die OG seien als Vergütungen iSd § 22 Z 2 TS 2 EStG steuerlich direkt den Gesell-

schaftern der OG zuzurechnen und folglich bei der Beschwerdeführerin den entsprechenden Lohnnebenkosten (konkret: DB und DZ) zu unterwerfen. Gegen diese Bescheide richtete sich die Beschwerde der Beschwerdeführerin.

2. Entscheidung des BFG

Das BFG musste sich nun mit der Rechtsfrage der steuerlichen Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Gesellschaften befassen. Zu entscheiden war, ob die von der Beschwerdeführerin geleisteten Managementvergütungen der OG oder direkt den OG-Gesellschaftern als von der Beschwerdeführerin an diese geleistete Geschäftsführervergütung zuzurechnen waren.

Die Entscheidung des BFG lässt sich in kurzen Worten wie folgt zusammenfassen: Für das BFG kam für die Einkünftezurechnung ein Rückgriff auf die explizite Zurechnungsnorm in § 2 Abs 4a EStG nicht in Betracht, da diese Vorschrift nur auf zwischengeschaltete Körperschaften (nicht aber Personengesellschaften wie zB eine OG) anzuwenden ist. Eine Zurechnung an die „hinter“ der OG stehenden natürlichen Personen ist aber für das BFG jedenfalls dann zulässig, wenn die zwischengeschaltete Gesellschaft als bloße „Zahlstelle“ in Erscheinung tritt.² Durch den Außenauftritt der OG (diese trat zB als Leasingnehmerin für auf ihren Namen zugelassene Kfz auf) und auch aufgrund deren Übernahme der Sozialversicherungsbeiträge für die Gesellschafter sah das BFG die OG als mehr als eine bloße Verrechnungs- oder Zahlstelle an.

Unter Verweis auf die Rechtsprechung des VwGH befasste sich das BFG in der Folge mit der Drittanstellung eines Geschäftsführers. Diese ist aufgrund der Differenzierung zwischen Anstellungsverhältnis und Bestellungsverhältnis grundsätzlich steuerlich wirksam, sofern nicht der einzige Zweck der Zwischenschaltung in der Umgehung der lohnabhängigen Abgaben liegt.³ Demnach war nach dem BFG zu prüfen, ob für die Zwischenschaltung der OG beachtliche außersteuerliche Gründe vorlagen, die eine solche ungewöhnliche Gestaltung rechtfertigen. Trotz vorliegender Indizien, die grundsätzlich gegen eine steuerliche Anerkennung der gewählten Gestaltung sprachen, erblickte das BFG im Ergebnis in der Neustrukturierung des Konzerns und der dazu notwendigen Eingliederung der OG als strategische Stabstelle einen beachtli-



Stefanie Stöcklinger, LL.M. (WU) ist Universitätsassistentin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

¹ Parallelverfahren: BFG 17. 8. 2021, RV/4100108/2018, RV/4100115/2018, RV/4100775/2019, RV/4100785/2019, RV/4100773/2019, RV/4100775/2019, RV/4100093/2018, RV/4100781/2019; 11. 8. 2021, RV/4100783/2019, RV/4100101/2018.

² VwGH 24. 9. 2014, 2011/13/0092.

³ VwGH 4. 9. 2014, 2011/15/0149.

chen außersteuerlichen Grund. Die abgeschlossenen Vereinbarungen bewegten sich für das BFG noch im Rahmen der freien Rechtsformwahl und der unternehmerischen Dispositionsfreiheit, sodass für das BFG weder Missbrauch noch Scheingeschäft anzunehmen waren.

Der Beschwerde wurde in der Folge stattgegeben und die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufgehoben. Die ordentliche Revision wurde zugelassen und seitens des Finanzamtes bereits eingebracht.

Die vorliegende Entscheidung des BFG hat die Thematik der Drittanstellung erneut in den Vordergrund gerückt und bietet daher Anlass, die Grundsätze der Einkünftezurechnung sowie die Voraussetzungen für die Annahme eines Scheingeschäfts bzw. das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung zu untersuchen.

3. Analyse der vom BFG vorgenommenen Würdigung

3.1. Allgemeines zur Einkünftezurechnung

Zu Beginn seiner Entscheidungsbegründung stellt das BFG kurz und auch folgerichtig fest, dass die Zurechnungsbestimmung des § 2 Abs 4a EStG im zugrunde liegenden Sachverhalt keine Anwendung findet. Die mit dem AbgÄG 2015 geschaffene explizite Zurechnungsbestimmung verfolgt nämlich tatsächlich – wie richtig vom BFG gesehen – den Zweck, die bis dahin bestehenden Unsicherheiten iZm der Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten im Rahmen der Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft zu beseitigen und die dazu bestehende höchstgerichtliche Judikatur⁴ zu kodifizieren.⁵ Demnach sind „Einkünfte aus einer Tätigkeit als organschaftlicher Vertreter einer Körperschaft sowie aus einer höchstpersönlichen Tätigkeit der leistungserbringenden natürlichen Person zuzurechnen, wenn die Leistung von einer Körperschaft abgerechnet wird, die unter dem Einfluss dieser Person steht und über keinen eigenständigen, sich von dieser Tätigkeit abhebenden Betrieb verfügt“.⁶

Im Einklang mit dem klaren Gesetzeswortlaut und der herrschenden Ansicht lehnt das BFG daher die Anwendung von § 2 Abs 4a EStG auf eine OG ab. Diese ist als Mitunternehmerschaft nach § 23 EStG anzusehen und unterliegt sohin nicht dem besonderen Zurechnungsregime des § 2 Abs 4a EStG.⁷ Implizit scheint das BFG dabei die Zurechnungsvorschrift des § 2

Abs 4a EStG als eine abschließende Regelung im Hinblick auf die steuerliche Einkünftezurechnung zu verstehen. Denn das BFG geht in weiterer Folge mit keinem Wort auf die allgemeinen Grundsätze über die persönliche Zurechnung von Einkünften ein, sondern prüft sofort iZm der Drittanstellung das Vorliegen eines Scheingeschäfts gemäß § 23 BAO bzw. eines Missbrauchs iSd § 22 BAO.⁸ Beides wäre jedoch gar nicht erforderlich, wenn sich die Rechtsfrage bereits auf Zurechnungsebene klären ließe.⁹ Diese Vorgehensweise des BFG scheint vor allem insoweit fragwürdig, als der VwGH die seit Langem bestehenden allgemeinen Grundsätze der Einkünftezurechnung vor Inkrafttreten von § 2 Abs 4a EStG auch bei der Zwischenschaltung von Personengesellschaften angewendet hat.¹⁰ Demzufolge ist Zurechnungssubjekt derjenige, „der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern“, wobei „die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge“ maßgeblich ist.¹¹ Die Einkünfte sind der leistungserbringenden Person direkt zuzurechnen, wenn die zwischengeschaltete Gesellschaft als bloße Zahl- und Verrechnungsstelle fungiert.¹² Nichts hätte daher gegen eine Anwendung dieser Zurechnungsgrundsätze auf die OG im Beschwerdefall gesprochen. Gerade bei der Zwischenschaltung von Personengesellschaften war im Schrifttum auch bereits auf die Gefahr der Umgehung im Hinblick auf die Vermeidung von Lohnnebenkosten für Geschäftsführungsentgelte hingewiesen worden.¹³ Unausgesprochen zieht das BFG aus dem Wortlaut von § 2 Abs 4a EStG den Umkehrschluss, dass eine Einkünftezurechnung zu „im Hintergrund“ stehenden natürlichen Personen nur in den von dieser Bestimmung tatsächlich erfassten Fällen möglich wäre, in allen anderen Fällen wäre sie bei solcher Sicht ausgeschlossen.¹⁴ Ein solches taxatives Verständnis des Anwendungsbereiches von § 2 Abs 4a EStG kann

⁸ Dazu sogleich unten.

⁹ VwGH 28. 3. 2012, 2009/08/0010.

¹⁰ VwGH 24. 9. 2014, 2011/13/0092; 28. 3. 2012, 2009/08/0010; Jakom/Laudacher, EStG¹⁴, § 2 Rz 41; Reinhold/Inzinger/Wiesner in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG (27. Lfg, 2019) § 2 Rz 35; Tratlehner, BFGjournal 2016, 56 (59).

¹¹ VwGH 4. 9. 2014, 2011/15/0149; 24. 1. 2013, 2011/16/0156; 15. 12. 2010, 2008/13/0012.

¹² VwGH 24. 9. 2014, 2011/13/0092; Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (21. Lfg, 2020) § 2 Tz 142/2; Tratlehner, BFGjournal 2016, 56 (56).

¹³ Vgl Reinhold/Inzinger/Wiesner in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG (27. Lfg, 2019) § 2 Rz 40h; Tratlehner, BFGjournal 2016, 56 (57 ff).

¹⁴ Kampitsch/Reinold in Hirschl/Kanduth-Kristen/Zinnöcker, Einkommensteuer 2019, SWK-Spezial (2019) 24. Gegen eine Zurechnung an natürliche Personen auf Grundlage von § 2 Abs 4a EStG bei Zwischenschaltung von Personengesellschaften; auch Reinhold/Inzinger/Wiesner in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG (27. Lfg, 2019) § 2 Rz 40h; Bergmann, GES 2016, 175 (179); ähnlich auch Jakom/Laudacher, EStG¹⁴, § 2 Rz 41. Abwartend hingegen Tratlehner, BFGjournal 2016, 56 (59).

⁴ Insbesondere VwGH 4. 9. 2014, 2011/15/0149.

⁵ ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 2.

⁶ § 2 Abs 4a EStG idF AbgÄG 2015, BGBl I 2015/163.

⁷ Vgl Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG (2015) § 1 Rz 234; Bergmann, § 2 Abs 4a EStG: Einkünftezurechnung bei „zwischen geschalteten“ Kapitalgesellschaften nach dem AbgÄG 2015, GES 2016, 175 (179); Jakom/Laudacher, EStG¹⁴ (2021) § 2 Rz 41; Reinhold/Inzinger/Wiesner in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG (27. Lfg, 2019) § 2 Rz 40h; Tratlehner, Einkünftezurechnung bei zwischen geschalteten Körperschaften – Spannungsfelder und Folgefragen, BFGjournal 2016, 56 (58).

jedoch nicht dazu führen, dass jahrzehntelang von der Rechtsprechung entwickelte Grundsätze zur Einkünftezurechnung bei bloßer Nichtanwendbarkeit der expliziten Zurechnungsbestimmung verworfen werden. Richtigerweise hätte das BFG daher zu prüfen gehabt, ob die im Fall tätig gewordenen natürlichen Personen „die Möglichkeit besitzen, die sich ihnen bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern“, bzw wie sich „die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge“ im Beschwerdefall gezeigt hat.

Das BFG ging jedoch einen anderen Weg: Unter Verweis auf die Rechtsprechung des VwGH zur Zwischenschaltung einer KG bei fehlender vertraglicher Grundlage hat das BFG die OG dahingehend geprüft, ob es sich dabei um eine bloße Verrechnungs- und Zahlstelle gehandelt hat. Dies war für das BFG im Ergebnis nicht der Fall, angesichts der klaren schriftlichen Vereinbarung über den Leistungsgegenstand sowie des erkennbaren Außenauftritts der OG. Eine unmittelbare Zurechnung der Einkünfte an die dahinter stehenden natürlichen Personen ist nach dem BFG bei Vorliegen einer nach außen tretenden schriftlichen Vereinbarung allenfalls (dh nur) bei Annahme eines Umgehungsgeschäfts möglich.¹⁵

3.2. Drittanstellung als Umgehungsgeschäft

3.2.1. Höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Drittanstellung

In seiner Entscheidung bezieht sich das BFG auf die ergangene höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Drittanstellung. Dieser Thematik liegt das Problem zugrunde, dass gemäß § 15 Abs 1 Satz 2 GmbHG und § 75 Abs 2 AktG nur eine physische, handlungsfähige Person zum Geschäftsführer oder Vorstand einer Kapitalgesellschaft bestellt werden kann. Diese Anforderung des GmbHG sowie des AktG betrifft freilich nur das gesellschaftsrechtliche Mandat des Organträgers. Arbeitsrechtlich ist eine Drittanstellung des Geschäftsführers bzw Vorstands (dh dieser ist bei einer anderen Gesellschaft als Dienstnehmer angestellt und wird von dieser Gesellschaft an die GmbH bzw AG für die Tätigkeit als Geschäftsführer bzw Vorstand überlassen) unproblematisch. Dementsprechend werden in der Praxis tatsächlich häufig Managementvereinbarungen mit (Personen- oder) Kapitalgesellschaften getroffen, die sodann bei ihnen drittangestellte Personen an die GmbH oder AG zur Verfügung stellen. Hintergrund solcher Konstellationen können

in der Tat steuer- und beitragsrechtliche Motive sein.¹⁶

In seinem Erkenntnis vom 25. 6. 2008, 2008/15/0014, hat der VwGH erstmals ausgeführt, dass eine Drittanstellung grundsätzlich steuerlich anerkannt sein kann. Dies ist auf die nach herrschender Ansicht als zulässig erachtete Trennung zwischen dem Bestellungsverhältnis und dem Anstellungsverhältnis der natürlichen Person als Geschäftsführer zurückzuführen.¹⁷ In der konkreten Entscheidung stufte der VwGH die Zwischenschaltung der Geschäftsführungs-GmbH allerdings als missbräuchlich ein, da diese lediglich der Umgehung der Kommunalsteuerpflicht diene.¹⁸

Einige Jahre später¹⁹ musste sich das Höchstgericht erneut mit dieser Thematik auseinandersetzen. Gegenstand des Verfahrens war dabei die Frage der steuerlichen Zurechnung der an die zwischengeschaltete Management-GmbH geleisteten Zahlungen. Diese wurden von der belangten Behörde als direkt den Geschäftsführern zuzurechnende Einkünfte qualifiziert. Der VwGH entwickelte in diesem Fall die Rechtsprechung zur Drittanstellung insoweit weiter, als diese nach dem VwGH nunmehr dann steuerliche Wirksamkeit entfaltet, wenn „die Drittanstellung eines Geschäftsführers ernsthaft gewollt und dementsprechend durchgeführt wird“ und „nicht nur zur Umgehung sonst anfallender lohnabhängiger Abgaben dient“. Die Entgelte aus der Bestellung des Geschäftsführers sind folglich der verleihenden Gesellschaft zuzurechnen. Die Bezüge, die dem Geschäftsführer aus dem Anstellungsverhältnis erwachsen, sind diesem direkt zuzurechnen.

Im Erkenntnis vom 24. 9. 2014²⁰ befasste sich der VwGH nochmals ausführlich mit der Drittanstellung. Abweichend von vorangehenden Sachverhalten wurde hier allerdings keine Kapitalgesellschaft, sondern eine KG zwischengeschaltet. In seiner Entscheidung bestätigte das Höchstgericht die analoge Anwendung der bestehenden Grundsätze zur Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften auf Personengesellschaften. Der Durchgriff auf die dahinter stehenden natürlichen Personen wurde hier mangels einer klaren, nach außen in Erscheinung tretenden vertraglichen Vereinbarung über die Leistungserbringung bereits auf Beweisebene vorgezeichnet. Dass sich das Dasein der KG nicht bloß in der Funktion als Zahlstelle erschöpfte, konnte nämlich von der damaligen Beschwerdeführerin im Verfahren nicht dargelegt werden.

¹⁶ Vgl *Tratlechner*, BFGjournal 2016, 56 (57 f).

¹⁷ VwGH 4. 9. 2014, 2011/15/0149; vgl *Arnold*, Zur gesellschaftsrechtlichen Zulässigkeit der Drittanstellung von Geschäftsführern (Vorstandsmitgliedern), ÖStZ 2009, 120 (121 f).

¹⁸ VwGH 25. 6. 2008, 2008/15/0014.

¹⁹ VwGH 4. 9. 2014, 2011/15/0149.

²⁰ VwGH 24. 9. 2014, 2011/13/0092.

¹⁵ VwGH 4. 9. 2014, 2011/15/0149; BFG 12. 2. 2015, RV/5101451/2014; *Renner*, VwGH zur „Zwischenschaltung“ einer Management-GmbH, GES 2014, 519 (519); *Tratlechner*, Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Körperschaften – Der neue § 2 Abs 4a EStG, BFGjournal 2016, 16 (19).

Offensichtlich hatte das BFG in der hier besprochenen Entscheidung diese VwGH-Rechtsprechung insoweit vor Augen, als es gezielt die Frage nach einer schriftlichen Vereinbarung über die Erbringung von Geschäftsführertätigkeiten gestellt hat sowie danach, ob eine solche Vereinbarung von den Beteiligten auch entsprechend gelebt wurde. Zu hinterfragen gilt es hierbei, ob das Kriterium des „*ernsthaften Wollens*“ ausreichen kann, um zu dem dargelegten Schluss zu gelangen, oder dies nicht vielmehr als eine zu geringe Hürde anzusehen ist, um der Drittanstellung die steuerliche Wirksamkeit vorerst zuzuerkennen. Während bei der Beurteilung nach den Grundsätzen der Einkünftezurechnung vorwiegend objektive – somit wahrnehmbare und nachvollziehbare – Kriterien²¹ heranzuziehen sind, wird bei der Prüfung des „*ernsthaften Wollens*“ hingegen stark auf subjektive Kriterien abgestellt, die aus einer individuellen Einschätzung herrühren und faktisch nicht belegbar sind. Welcher Methodik das BFG bei seiner Entscheidungsbegründung folgt, macht daher im Ergebnis sichtlich einen erheblichen Unterschied.

3.2.2. Annahme eines Scheingeschäfts

Als nächsten Schritt hat das BFG sodann das (Nicht-)Vorliegen eines Scheingeschäfts geprüft. Dies war für das BFG eine Tatsachen-, weniger eine Rechtsfrage.²² Gemäß § 23 Abs 1 BAO sind „*Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung*“. Eine klare Definition zum Scheingeschäft findet sich in der BAO nicht, vielmehr zeigt die einschlägige Bestimmung in § 23 Abs 1 BAO lediglich die Rechtsfolgen auf, wonach „*[nur] das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend [ist]*“. Für die Beurteilung eines Scheingeschäfts wird daher – trotz bestehender steuer- und zivilrechtlicher Wertungsdifferenzen²³ – die Bestimmung des § 916 Abs 1 ABGB sowie die dazu bestehende OGH-Judikatur²⁴ herangezogen.²⁵ Dies ist auf die weitgehende Deckungsgleichheit der Rechtsfolgen in § 23 Abs 1 BAO und § 916 Abs 1 ABGB zurückzuführen.²⁶ Das Vorliegen eines Scheingeschäfts ist demnach dann anzunehmen, wenn die Vertragsparteien bereits bei Vertragsabschluss übereinkommen, das Erklärte nur zum äußeren Schein vertraglich zu vereinbaren, ohne

die damit verbundenen Rechtsfolgen tatsächlich eintreten zu lassen.²⁷ Unabdingbar für die Annahme eines Scheingeschäfts ist daher eine Abweichung zwischen Erklärtem und Rechtsfolgenwillen.²⁸

Als Indizien für das Vorliegen eines Scheingeschäfts wertet der VwGH iZm einer Drittanstellung den Umstand einer konkreten Vereinbarung über die Zurverfügungstellung bestimmter (dh konkreter) Personen als Geschäftsführer sowie die Tatsache, dass aufgrund der Personalstruktur der Gesellschaft andere als die genannten Personen gar nicht zur Leistungserbringung zur Verfügung gestanden wären.²⁹ Beides liegt im gegenständlichen Fall vor und veranlasste das Finanzamt dazu, eine direkte Zurechnung der Einkünfte an die OG-Gesellschafter vorzunehmen.

Ein Scheingeschäft könnte im zugrunde liegenden Fall in den geschlossenen Managementverträgen gesehen werden, wenn der wahre Wille der Vertragsparteien auf eine Direktanstellung der Geschäftsführer bei der Beschwerdeführerin gerichtet gewesen wäre. Die Managementverträge wären folglich als Scheingeschäft zu qualifizieren, die eine gewollte Direktanstellung verdecken sollen.³⁰ Für die Entkräftung eines angenommenen Scheingeschäfts ist nach dem BFG zu prüfen, ob das Erklärte auch tatsächlich gelebt wird. In seiner Entscheidung führt das BFG dazu aus, dass die Abgabenbehörde gerade nicht dargelegt hat, dass „*der wahre Wille der Parteien auf eine Tätigkeit der Gesellschafter der OG bei der Beschwerdeführerin gerichtet gewesen wäre*“ und auch keine sonstigen Anhaltspunkte dafür vorlagen. Mit dieser Aussage legt das BFG implizit der belangten Behörde eine Art Beweislast auf, dass im zugrunde liegenden Fall die Tätigkeit als Geschäftsführer für die Vertragsparteien im Vordergrund stand und nicht die Tätigkeit als Gesellschafter. Mangels entgegenstehender Beweislage schloss sich das BFG dem Vorbringen der Beschwerdeführerin an. Das BFG gelangte zu der Entscheidung, dass das vertraglich Vereinbarte von den Vertragsparteien so auch gewollt war, und verneinte das Vorliegen eines Scheingeschäfts.³¹ Dieses Verständnis führt dazu, dass die unstreitig vorhandenen objektiven Umstände,³² die das Finanzamt im gegenständlichen Fall auch aufzeigte, gegenüber dem subjektiven Willen der Parteien offenbar in den Hintergrund treten.

²¹ Siehe dazu bereits Pkt 3.1.

²² VwGH 29. 3. 2006, 2004/08/0226; vgl *Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I*³ (2021) § 23 BAO Rz 1.

²³ Siehe dazu *Leitner, Steuerumgehung und Missbrauch* (2013) 47 ff; *Tanzer, Rechtsmissbrauch und Scheingeschäft*, in *Tanzer/Unger, Die BAO im 21. Jahrhundert*, FS Stoll (2005) 39 (43).

²⁴ OGH 28. 9. 2005, 7 Ob 116/05t; 14. 7. 2005, 6 Ob 105/05t; 9. 3. 1993, 5 Ob 133/92; 6. 9. 1989, 1 Ob 608/89; 9. 11. 1982, 4 Ob 167/82; 11. 7. 1951, 1 Ob 483/51.

²⁵ VwGH 21. 9. 2006, 2004/15/0080; 29. 3. 2006, 2004/08/0226; 23. 3. 2000, 97/15/0009.

²⁶ Vgl *Leitner, Steuerumgehung und Missbrauch*, 44 ff.

²⁷ Vgl *Leitner, VwGH zur Einkünftezurechnung an eine „Management-GmbH“*, ÖStZ 2014, 591 (594); *Ritz, BAO*⁶ (2017) § 23 Tz 1.

²⁸ Vgl *Leitner, ÖStZ* 2014, 591 (594).

²⁹ VwGH 4. 9. 2014, 2011/15/0149.

³⁰ Vgl *Leitner, ÖStZ* 2014, 591 (594).

³¹ So auch VwGH 5. 4. 1989, 85/13/0086.

³² In der Vereinbarung wurde klar festgelegt, welche Personen als Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen sind; weiters wären wegen der Personalstruktur der OG andere Personen für den Einsatz als Geschäftsführer gar nicht zur Verfügung gestanden.

3.2.3. Annahme einer missbräuchlichen Gestaltung

Dem Scheingeschäft iSd § 23 Abs 1 BAO ist aufgrund der zu klärenden Tatsachenfrage ein logischer Vorrang vor § 22 BAO einzuräumen.³³ Fehlt es an der notwendigen Divergenz zwischen Erklärtem und Rechtsfolgewillen, liegt kein Scheingeschäft vor.³⁴ Vor diesem Hintergrund ist eine unmittelbare Zurechnung der Einkünfte an die natürlichen Personen als Geschäftsführer nur bei Bejahen einer missbräuchlichen Gestaltung gemäß § 22 BAO möglich.

Von einem Missbrauch iSd § 22 BAO – in der für die Streitjahre relevanten Fassung vor dem JStG 2018 – ist nach einer häufigen Wendung des VwGH dann auszugehen, wenn die Gestaltung „im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet“ und „nur aufgrund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird“.³⁵ Aufgrund der freien Rechtsformwahl ist bei der Wahl einer bestimmten Rechtsform nicht unmittelbar von einer missbräuchlichen Gestaltung auszugehen.³⁶ Dem Grunde nach wird der Steuerpflichtige nicht daran gehindert, die Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so zu nutzen, um die für sich geringste steuerliche Belastung zu erwirken.³⁷ Dem Einsatz von Kapital- oder Personengesellschaften kann jedoch die steuerliche Anerkennung versagt werden, wenn die Umgehung oder Minderung von Abgaben im Vordergrund steht.³⁸ Folglich ist nach dieser Rechtsprechungslinie zu prüfen, „ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabenersparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich ist“.³⁹ Liegen beachtliche außersteuerliche Gründe vor, entkräften diese den Missbrauch.⁴⁰ Ein Durchgriff auf die dahinter stehenden natürlichen Personen scheidet – trotz ungewöhnlicher Gestaltung – endgültig aus. Die Beweislast für außersteuerliche Gründe wird dem Steuerpflichtigen auferlegt.⁴¹

Das BFG erachtet die Neustrukturierung der Firmengruppen und die Eingliederung der OG als strategische Stabstelle als beachtlichen außersteuerlichen Grund und verneint sohin auch das Vorliegen eines Missbrauchs. Offensichtlich stellt das BFG hierbei auf die als Außentheorie bezeichnete Sichtweise ab, wonach § 22 BAO als ein eigener Steuertatbestand anzusehen sei, welchem konstitutive Wirkung zukomme.⁴² Diese Entscheidung macht dabei erneut sichtbar, wie stark es bei Beurteilung einer missbräuchlichen Gestaltung anhand der Außentheorie auf den Erfindungsgeist des steuerlichen Beraters ankommt. So war im gegenständlichen Fall der bei Lektüre der Entscheidung schal wirkende Hinweis der Beschwerdeführerin auf die „Neustrukturierung des Konzerns“ sowie den „Abschluss mehrerer Managementverträge innerhalb des Konzerns“ ausreichend, um vom BFG als beachtlicher außersteuerlicher Grund für die Zwischenschaltung der OG akzeptiert zu werden.

Ob diese Entscheidung vor dem Hintergrund der aktuellen Rechtslage noch Halt fände, ist fraglich.⁴³ So lässt sich aus der unionsrechtlich beeinflussten Neufassung des § 22 BAO die begründete Annahme ableiten, nunmehr endgültig der Innentheorie den Vorzug zu geben.⁴⁴ Derzufolge sei § 22 BAO als kein eigener Steuertatbestand anzusehen, sondern entfalte lediglich klarstellende Wirkung.⁴⁵ Dies kann einerseits auf die teleologische Auslegung des Art 6 ATAD zurückgeführt werden, wonach auf das Ziel und den Zweck des geltenden Steuerrechts abzustellen ist.⁴⁶ Andererseits lässt sich auch aus jüngeren Erkenntnissen des VwGH zu § 22 BAO iZm unionsrechtlich harmonisierten Rechtsgebieten eine Tendenz zur Innentheorie erkennen.⁴⁷

Im gegenständlichen Fall wird mit der Zwischenschaltung einer OG ein Vorteil bezweckt, der in der Vermeidung lohnabhängiger Abgaben (konkret DB und DZ) besteht. Um auf eine missbräuchliche Gestaltung anhand der Innentheorie schließen zu können, ist es erforderlich, dass dieser Steuervorteil den mit den einschlä-

³³ Vgl Leitner, ÖStZ 2014, 591 (595).

³⁴ VwGH 5. 4. 2019, 89/13/0086; Leitner, ÖStZ 2014, 591 (594).

³⁵ VwGH 26. 4. 2012, 2009/15/0220; 5. 4. 2011, 2010/16/0168; 31. 3. 2011, 2008/15/0115; 20. 5. 2010, 2006/15/0005; 18. 10. 2006, 2003/13/0031; 22. 9. 2005, 2001/14/0188.

³⁶ Vgl Reinhold/Inzinger/Wiesner in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG (27. Lfg, 2019) § 2 Rz 40e.

³⁷ VwGH 26. 4. 2012, 2009/15/0220; 22. 9. 2005, 2001/14/0188; 11. 12. 1990, 89/14/0140.

³⁸ VwGH 26. 4. 2012, 2009/15/0220; 18. 10. 2006, 2003/13/0031; Bergmann/Lehner, Steuerliche Grenzen der Rechtsformwahl, GES 2019, 308 (308).

³⁹ VwGH 22. 9. 2005, 2001/14/0188; 30. 5. 1990, 86/13/0046.

⁴⁰ VwGH 20. 5. 2010, 2006/15/0005; 22. 9. 2005, 2001/14/0188; 9. 12. 2004, 2002/14/0074; 30. 4. 2003, 97/13/0130; 25. 9. 2002, 97/13/0175; 24. 11. 1982, 81/13/0021.

⁴¹ Vgl Hayden/Hayden, § 22 BAO (Missbrauch) neu, RdW 2018, 378 (379).

⁴² Vgl Langer/Orzechowski in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017) 91.

⁴³ Darauf hinzuweisen ist, dass für die gegenständliche Entscheidung § 22 BAO idF BGBl I 1991/194 anzuwenden war.

⁴⁴ Vgl Lang, Die Neuregelung des Missbrauchs in § 22 BAO, ÖStZ 2018, 419 (434).

⁴⁵ Vgl Lang, ÖStZ 2018, 419 (420 f); Leitner, Steuerumgehung und Missbrauch, 125.

⁴⁶ Vgl Bergmann, Missbrauch im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie, StUW 2010, 246 (252); ebenso Langer/Orzechowski in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie, 94; Schlussanträge GA Maduro 7. 4. 2005, Halifax ua, C-255/02, Rn 63 ff. Anderer Ansicht Hayden/Hayden, RdW 2018, 378 (382).

⁴⁷ VwGH 18. 10. 2012, 2010/15/0010; ähnlich VwGH 25. 5. 2016, 2013/15/0244; 25. 5. 2016, 2013/15/0293; 31. 3. 2011, 2008/15/0115; Lang, ÖStZ 2018, 419 (424).

gigen Bestimmungen verfolgten Zielen zuwiderläuft, die Gestaltung vor dem Hintergrund des mit dem Abgabengesetz verfolgten Ziels sohin ungewöhnlich und unangemessen ist.⁴⁸

Bei der Prüfung der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide hätte das BFG daher festzustellen gehabt, ob die besonderen Umstände der gegenständlichen Zwischenschaltung den mit den in § 41 Abs 1 und Abs 2 Fall 2 FLAG iVm § 122 Abs 7 und Abs 8 WKG verfolgten Zielen entgegenstehen. Das BFG ging jedoch den anderen Weg und beurteilte diese missbräuchliche Gestaltung anhand der Außentheorie. Das BFG kommt dabei zum Ergebnis, dass die Gestaltung deshalb nicht ungewöhnlich und unangemessen ist, weil sich die abgeschlossenen Managementvereinbarungen noch im Rahmen der freien Rechtsformwahl und unternehmerischen Dispositionsfreiheit bewegen.

⁴⁸ VwGH 18. 10. 2012, 2010/15/0010; Lang, ÖStZ 2018, 419 (420 f).

Welcher Theorie letzten Endes zu folgen ist, wurde höchstgerichtlich bisher jedoch nicht ausdrücklich judiziert.⁴⁹

Auf den Punkt gebracht

Ob die Errichtung einer OG als strategische Stabstelle im Rahmen der Neustrukturierung eines Konzerns als beachtlicher außersteuerlicher Grund zu qualifizieren ist, war bisher noch nicht Gegenstand höchstgerichtlicher Rechtsprechung, weshalb das BFG die ordentliche Revision zugelassen hat. Diese wurde auch bereits eingebracht. Es bleibt daher abzuwarten, ob der VwGH dem im Rahmen des Berufungsverfahrens vor dem BFG vorgebrachten außersteuerlichen Grund entsprechende Bedeutung beimisst oder ob – wie zu Beginn dieses Beitrags hinterfragt – sich die steuerliche Rechtsfrage nicht bereits auf Zurechnungsebene klären ließe.

⁴⁹ Vgl Langer/Orzechowski in Lang/Rust/Schuch/Starlinger, Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie, 92.

Update aus der Verwaltungspraxis

VPR 2021, Verrechnungspreisrichtlinien 2021

Richtlinie des BMF vom 7. 10. 2021, 2021-0.586.616, BMF-AV 2021/140.

Die Verrechnungspreisrichtlinien 2021 (VPR 2021) stellen einen Auslegungsbehelf zum Fremdvergleichsgrundsatz dar und dienen der Sicherstellung einer einheitlichen Anwendung desselben. Sie sind als Zusammenfassung der geltenden Verrechnungspreisbestimmungen und damit als Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis und die betriebliche Praxis anzusehen. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden.

Die OECD hat 1995 allgemeine Grundsätze für die Ermittlung fremdverhaltenskonformer Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen veröffentlicht (OECD-Verrechnungspreisleitlinien; OECD-VPL), welche mit ihren Updates 1996, 1997 und 1998 in einer zwischen der Schweiz und Österreich abgestimmten deutschen Übersetzung im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung (AÖF 114/1996, 122/1997, 155/1998, 171/2000) veröffentlicht wurden. 2010 folgte ein größeres Update der OECD-VPL, in dem die Kapitel I bis III vertiefend überarbeitet wurden und ein neues Kapitel IX in Bezug auf Unternehmensreorganisationen angeschlossen wurde (OECD-VPL 2010). Auf Basis dessen wurden 2010 erstmals eigene österreichische Richtlinien veröffentlicht: die VPR 2010 (AÖF 221/2010 idF 22/2011). Seitdem wurden die OECD-VPL laufend weiterentwickelt. Besonders umfassende Änderungen der OECD-VPL ergaben sich jüngst aufgrund der OECD/G20-Arbeiten im Rahmen des BEPS-Projekts, welche in ein Update 2017 mündeten (OECD-VPL 2017). Daher besteht der Bedarf einer grundlegenden Überarbeitung der VPR 2010, einer Aufhebung der bestehenden Erlasse und einer Neuverlautbarung der VPR (VPR 2021).

Im Rahmen dieser grundlegenden Überarbeitung wurde der bisherige Aufbau der VPR zwar weitgehend beibehalten, es waren jedoch teils sehr umfassende Ergänzungen notwendig. Darüber hinaus wurde die BMF-Info zum Verrechnungspreisdokumentationsgesetz in der letztgültigen Fassung (Info des BMF vom 17. 12. 2019, BMF-010221/0395-IV/8/2019) als Abschnitt 3.2. in die VPR eingearbeitet. Aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit werden die VPR daher neu verlautbart. Die VPR 2021 treten an die Stelle der VPR 2010.