

§ 2 ABS 4A ESTG – SPANNUNGSFELDER UND FOLGEFRAGEN



Univ.-Ass. Mag. Sebastian Tratlehner
Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik

§ 2 ABS 4A ESTG – SPANNUNGSFELDER UND FOLGEFRAGEN

Aufbau:

- (Geplante) Gesetzesänderung durch das AbgÄG 2015
- Begründung in den Materialien
- Regelung in den EStR 2000
- Einschlägige Judikatur (VwGH, BFG)
- Spannungsfelder und Folgefragen
 - „Aus Anlass der [...] Judikatur?“
 - Gestaltungsfreiheit des Abgabepflichtigen
 - Gründe für eine Zwischenschaltung
 - „Höchstpersönliche“ Tätigkeiten
 - Taxative Aufzählung höchstpersönlicher Tätigkeiten
 - Begriff der zwischengeschalteten Körperschaft
 - Ausschüttung aus zwischengeschalteter Kapitalgesellschaft
 - Grenzüberschreitende Sachverhalte
 - Exkurs: Umsatzsteuer

(GEPLANTE) GESETZESÄNDERUNG DURCH DAS ABGÄG 2015

- *„(4a) Einkünfte aus einer **Tätigkeit als organschaftlicher Vertreter einer Körperschaft** sowie aus einer **höchstpersönlichen Tätigkeit** sind 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.
Höchstpersönliche Tätigkeiten sind nur solche als **Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragender.**“*
- erstmalig anzuwenden gemäß § 124b Z 298 EStG für Wirtschaftsjahre, die nach 31.12.2015 beginnen

BEGRÜNDUNG IN DEN MATERIALIEN

- der bisherigen Verwaltungspraxis entsprechend sollen bei bestimmten **taxativ** umschriebenen höchstpersönlichen Tätigkeiten **unter bestimmten Voraussetzungen** trotz Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft die erzielten Einkünfte **unmittelbar der natürlichen Person zugerechnet werden**, die diese Leistungen erbringt
- explizite Zurechnungsbestimmung „*aus Anlass der jüngeren höchstgerichtlichen Judikatur (insb VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149)*“ um bestehende Unsicherheiten zu vermeiden
- findet lediglich eine Verrechnung über die Körperschaft statt schon bisher direkte Zurechnung an leistungserbringende Person (VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092)

BEGRÜNDUNG IN DEN MATERIALIEN

- Zurechnung an leistungserbringende natürliche Person, **wenn** Körperschaft (als formaler Vertragspartner)
 - unter Einfluss der leistungserbringenden natürlichen Person und
 - über keinen eigenständigen sich abhebenden Betrieb verfügt
- Körperschaft jedenfalls unter **Einfluss** der leistungserbringenden natürlichen Person, wenn sie (oder Angehöriger) wesentlich auf Willensbildung Einfluss nehmen kann (zB durch Beteiligungshöhe)
- **eigenständiger** Betrieb
 - insbesondere bei Beschäftigung von Mitarbeitern (ausgenommen Hilfstätigkeiten)
 - jedenfalls, wenn höchstpersönliche Tätigkeit der natürlichen Person bloßer Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit der Körperschaft (insb bei rechtsberatenden Berufen)

REGELUNG IN DEN ESTR 2000

- für "zwischenengeschaltete", unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen (Rz 1129) stehende Kapitalgesellschaften erfolgt **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.
- umfassende Diskussion/Kritik im Schrifttum

REGELUNG IN DEN ESTR 2000

- **Marktchancen** kann Kapitalgesellschaft nicht nutzen, wenn Tätigkeit entweder aufgrund eines gesetzlichen oder statutarischen Verbots nur von natürlichen Personen erbracht werden kann (zB "Drittanstellung" von Vorständen, Stiftungsvorständen und Aufsichtsräten) oder in typisierender Betrachtungsweise nach Verkehrsauffassung eine höchstpersönliche Tätigkeit darstellt (zB Schriftsteller, Vortragende, Sportler, Künstler)
- **eigenständiger**, sich von der natürlichen Person abhebender **Betrieb**, soll insbesondere bei der Beschäftigung von Mitarbeiter vorliegen (ausgenommen Hilfstätigkeiten), ist Tätigkeit der natürlichen Person bloßer Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit der Kapitalgesellschaft, erfolgt keine Zurechnung zur natürlichen Person

EINSCHLÄGIGE JUDIKATUR

- Frühere Judikatur zur "erfolglosen" Zwischenschaltung bei organschaftlichen Vertretern, zB:
 - VwGH 25. 6. 2008, 2008/15/0014
 - spätere Zwischenschaltung einer Geschäftsführungs-GmbH missbräuchlich (diente rein der Umgehung der Kommunalsteuerverpflicht), prinzipiell ist Drittanstellung aber zulässig
 - VwGH 28. 5. 2009, 2006/15/0360
 - unmittelbare Zurechnung an natürliche Person bei Fehlen von rechtlicher oder wirtschaftlicher Verbindung zwischen als Aufsichtsrat überwachter und zwischengeschalteter Gesellschaft
 - VwGH 26. 2. 2013, 2009/15/0016
 - Zurechnung von Einkünften aus Aufsichtsrats- oder Stiftungsvorstandstätigkeit an die natürliche Person, VwGH verweist auf Erkenntnis vom 28.5.2009 (Beschwerdefall laut VwGH hinsichtlich Sachverhalt und zu beantwortender Rechtsfrage ident)

EINSCHLÄGIGE JUDIKATUR

- VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149
 - von der Finanzverwaltung vorgenommene Zurechnung von Einkünften einer Management-GmbH direkt an den Geschäftsführer vom VwGH abgelehnt
 - gesellschaftsrechtliche Bestellung einer natürlichen Person zum Geschäftsführer ist von dienstrechtlicher Anstellung zu unterscheiden
 - Rz 104 der EStR 2000 nicht explizit erwähnt, allerdings Ablehnung der dort vertretenen Zurechnungskriterien erkennbar
 - offen, ob §§ 22 und 23 der BAO über das Vorliegen von Missbrauch oder eines Scheingeschäftes einschlägig
 - Anstellung von bestimmten Personen als Geschäftsführer sowie Tatsache, dass Personalstruktur der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften keine anderen Mitarbeiter aufweist, als mögliche Indizien

EINSCHLÄGIGE JUDIKATUR

- VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092
 - wird eine Vergütung für eine Geschäftsführertätigkeit an die KG des Geschäftsführers abgerechnet und existiert keinerlei Vereinbarung zwischen KG und GmbH, ist die Abrechnung ohne Relevanz und die Einkünfte sind direkt dem Geschäftsführer zuzurechnen
- BFG 12.2.2015, RV/5101451/2014 (fortgesetztes Verfahren zu VwGH 4.9.2014)
 - Zwischenschaltung der Management-GmbH erfolgte aus außersteuerlichen Gründen und ist anzuerkennen
- BFG 17.6.2015, RV/2100368/2008
 - Zwischenschaltung einer Geschäftsführungs-KG erfolgte nur zur Umgehung lohnabhängiger Abgaben (DB, DZ)
- BFG 7.10.2015, RV/7102649/2013
 - Zwischenschaltung einer Geschäftsführungs-GmbH anzuerkennen, BFG konnte weder Missbrauch noch Scheingeschäft erblicken

SPANNUNGSFELDER UND FOLGEFRAGEN – „AUS ANLASS DER [...] JUDIKATUR“?

- § 2 Abs 4a erwähnt 2 Fallgruppen höchstpersönlicher Tätigkeiten:
 - 1.: Organschaftliche Vertreter von Körperschaften und
 - 2.: Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragende
- VwGH (4.9.2014, 2011/15/0149) stellt zwar nicht auf Rz 104 der EStR 2000 ab, erklärt aber die **Drittanstellung** von Geschäftsführern (1. Fallgruppe) **grundsätzlich als zulässig**, es sei denn **Missbrauch** oder **Scheingeschäft** liegt vor
 - **Indizien(!)** für Missbrauch/Scheingeschäft könnten bspw sein, wenn
 - keine anderen Mitarbeiter in der GmbH angestellt oder
 - nur bestimmte Personen als GF angestellt werden (können)
- Aussagen der Rz 104 der EStR 2000 somit relativiert
- **außersteuerliche Gründe** für Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften müssen für Anerkennung ausschlaggebend sein
- Tätigkeiten der 2. Fallgruppe vom VwGH bis dato **nicht** behandelt

SPANNUNGSFELDER UND FOLGEFRAGEN – GESTALTUNGSFREIHEIT DES ABGABEPFLICHTIGEN

- § 2 Abs 4a EStG als Verletzung der zivilrechtlichen Gestaltungsfreiheit des Abgabepflichtigen
 - VwGH 16.3.1983, 3849/90:
„[...] im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit [besteht für den Abgabepflichtigen] die Möglichkeit [...], zur Erreichung eines bestimmten wirtschaftlichen Zieles unterschiedliche Wege zu wählen. Solange die gewählten Wege abgabenrechtlich nicht als missbräuchlich (§ 22 BAO) oder als Scheinhandlungen (§ 23 BAO) zu werten sind, hat ihnen grundsätzlich auch die Besteuerung zu folgen. Eine tatsächlich gewählter abgabenrechtlich zulässiger Weg kann daher auch nicht im Wege der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) in einen anderen Weg umgedeutet werden.“
- „Generalverdacht“ durch § 2 Abs 4a EStG führt idR zu Beweislastumkehr zulasten des Abgabepflichtigen

SPANNUNGSFELDER UND FOLGEFRAGEN – GRÜNDE FÜR EINE ZWISCHENSCHALTUNG

■ abgabensparende Effekte

- KSt-Satz iHv 25 %, KEST iHv 27,5 % (bis 31.12.2015 25 %), Gesamtbelastung somit 45,625 % (43,75 %)
- steuerschonende Thesaurierung in der Kapitalgesellschaft
- dahinter stehende natürliche Person kann sich zu niedrigerem Entgelt anstellen lassen
- Lohnnebenkosten (Kommunalsteuer, DB zum FLAF, DZ) werden reduziert
- zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft ist nicht sozialversicherungspflichtig

■ außersteuerliche Gründe

- Sicherung des Unternehmensfortbestandes
- Neuausrichtung der beruflichen Zukunft der Gesellschafter
- Haftungsbeschränkung
 - nur bei der 2. Fallgruppe (Tätigkeiten als Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragender)

SPANNUNGSFELDER UND FOLGEFRAGEN –„HÖCHSTPERSÖNLICHE“ TÄTIGKEITEN

- prinzipiell: Begriff der „Höchstpersönlichkeit“
 - *Tanzer (ÖStZ 2009, 126): „Frage nach der Höchstpersönlichkeit einer Leistung führt [...] schon an der Wurzel nicht weiter, weil sich eine Körperschaft als ein vom Menschen verschiedenes Gebilde stets natürlicher Personen bedienen muss, um am Rechts- und Wirtschaftsleben teilzunehmen. Eine Steigerungsstufe von "persönlich" in dem Sinn, dass (nur) "höchstpersönliche" Leistungen seitens einer Körperschaft (Kapitalgesellschaft) nicht erbringbar wären, kann es so nicht geben.“*
- Zwischenschaltung bei der 1. Fallgruppe „höchstpersönlicher“ Tätigkeiten (Organwalter) laut VwGH prinzipiell möglich
- Mögliche - einzelfallorientierte - Lösung bei der 2. Fallgruppe (vom VwGH noch nicht judiziert) anhand der Markteinkommenstheorie von *Ruppe*
 - *„Zurechnungssubjekt der Einkunftsquelle [ist derjenige, der] über die Leistungserstellung disponieren kann, d.h. die Möglichkeit hat, Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu variieren, im Extremfall auch zu verweigern, indem er seine Tätigkeit einstellt, Kapital zurückzieht [...]“*
- Betriebserfordernis: es darf nicht darauf ankommen, wieviele Produktionsfaktoren eine Körperschaft einsetzt/verwertet um einkünfteerzielend tätig sein zu können (vgl *Peyerl*, Verlagerung von Einkünften, 418)

SPANNUNGSFELDER UND FOLGEFRAGEN – TAXATIVE AUFLISTUNG HÖCHSTPERSÖNLICHER TÄTIGKEITEN

- Einschränkung auf Berufsgruppen Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragende ohne Begründung bzw Argumentation in den Gesetzesmaterialien
 - Beispiel von *Beiser* aus Stellungnahme zum Entwurf:
gewerblich tätiger Unterhaltungsmusiker vs Musiker mit Kunstniveau, ersterer mit Zwischenschaltungsmöglichkeit für „schlechteres“ Niveau seiner Musik mit Zwischenschaltungsmöglichkeit belohnt?
- Unterschied zu Ärzten, Anwälten, Architekten, Dolmetschern, Unternehmensberatern, Unterrichtenden, Wirtschaftstreuhandern, etc...?
- Vertretungsmöglichkeit als mögliche Abgrenzung für „Höchstpersönlichkeit“ trifft bei den in § 2 Abs 4a EStG genannten Tätigkeiten wohl nicht zu
- Zugang zu bestimmten Rechtsformen (insbesondere wohl GmbH) für bestimmte (willkürlich ausgewählte) Branchen sollte nicht durch Rechtsordnung erschwert werden

SPANNUNGSFELDER UND FOLGEFRAGEN – BEGRIFF DER ZWISCHENGESCHALTETEN KÖRPERSCHAFT

- Materialien sprechen teilweise von Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft, teilweise von Zwischenschaltung einer **Körperschaft**
- fraglich, ob dieser Begriff der Körperschaft auch zwischengeschaltete **Personengesellschaften** umfasst
 - nichtrechtsfähige Personenvereinigungen zwar in § 1 Abs 2 Z 3 KStG als Körperschaft gelistet, § 3 KStG normiert allerdings, dass nichtrechtsfähige Personenvereinigungen (also auch Personengesellschaften) nur dann körperschaftsteuerpflichtig sind, wenn ihr Einkommen nicht bei anderem Steuerpflichtigen zu versteuern ist
 - gemäß § 1 Abs 1 KStG sind nur Körperschaften körperschaftsteuerpflichtig
- VwGH wie auch BFG wenden die Grundsätze der Einkünftezurechnung auch bei der Zwischenschaltung von Personengesellschaften (insbesondere KG oder OG) an
 - abgabensparender Effekt bei Zwischenschaltung von Personengesellschaften idR geringer, allerdings strengerer Prüfmaßstab bzgl außersteuerlicher Gründe

SPANNUNGSFELDER UND FOLGEFRAGEN – AUSSCHÜTTUNG AUS ZWISCHENGESCHALTETER KAPITALGESELLSCHAFT

- Ergebnis(teil) der Kapitalgesellschaft steuerlich natürlicher Person zuzurechnen
- Ausschüttung der zwischengeschalteten KapG (idR GmbH) am Ende des WJ überhaupt denkbar oder erfolgt durch § 2 Abs 4a EStG (kein eigenständiger Betrieb) automatisch die Zurechnung **aller** Einkünfte der GmbH an die natürliche Person
 - Intention wohl "Entweder-Oder-Prinzip"
- wenn Ausschüttung denkbar mangels explizitem Verweis auf § 2 Abs 4a EStG in § 7 Abs 2 KStG uU zusätzliche Belastung der Körperschaft mit KöSt bzw bei nachfolgender Ausschüttung mit KESt, auch für Korrektur über MWR gemäß § 44 Abs 2 EStG fehlt mE gesetzliche Grundlage
 - mögliche Lösungen:
 - expliziter Verweis auf § 2 Abs 4a EStG in § 7 Abs 2 KStG
 - direkt an natürliche Person zugerechnete Einkünfte als „fiktive Betriebsausgaben“?
- Abgrenzung der Aufwandszuordnung im Einzelfall wohl ebenfalls schwierig
- Auseinanderklaffen zwischen steuerrechtlicher und unternehmensrechtlicher Beurteilung

SPANNUNGSFELDER UND FOLGEFRAGEN – GRENZÜBERSCHREITENDE SACHVERHALTE

- Zurechnung von Einkünften nach nationalem Steuerrecht zu beurteilen
- uU Zurechnungskonflikte bei grenzüberschreitenden Steuerfällen
- Gesetzesmaterialien sehen bei internationalen Zurechnungskonflikten eine Vermeidung der Doppelbesteuerung entsprechend der – auf den OECD-Partnership-Report zurückgehenden – österreichischen Verwaltungspraxis (siehe dazu etwa EAS 1054, 2899 sowie 3068) vor
- eine beim inländischen Steuerpflichtigen anfallende Doppelbesteuerung soll durch Anwendung des Methodenartikels des anwendbaren DBA beseitigt werden

EXKURS: UMSATZSTEUER

- Einkommensteuerliche „Zurechnungsgrundsätze“ von „höchstpersönlichen“ Leistungen sind nach *Ruppe/Achatz* für die Umsatzsteuer nicht unmittelbar von Bedeutung, maßgeblich sei vielmehr die Frage, wer sich im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet hat
- bei der Einschaltung Dritter immer zu prüfen, ob der Dritte durch seine Einschaltung selbst Zurechnungsobjekt des Leistungsaustausches wird
- wer eine Leistung in der eigenen Risikosphäre erbringt, wer das Risiko und die Chancen der unternehmerischen Tätigkeit trägt, muss sich die Zurechnung gefallen lassen, auch wenn er vorgibt, in fremdem Namen zu handeln
- in Bezug auf höchstpersönliche Tätigkeiten uU Konstellation, dass Umsätze der Körperschaft > KU-Grenze iHv € 30.000 während die der natürlichen Person zuzurechnenden Umsätze darunter, fraglich hierbei uU, ob der natürlichen Person in Folge Kleinunternehmerbefreiung zusteht
 - entscheidend mE, ob die Tätigkeit der natürlichen Person (negativ abgegrenztes) Selbstständigkeitskriterium nach § 2 Abs 2 UStG erfüllt und ob Leistungsaustausch zwischen der natürlichen Person und dem Leistungsempfänger stattfindet

FAZIT

- Schaffung von § 2 Abs 4a EStG kritisch zu betrachten
- Gesetzesbestimmung auf Basis von vom VwGH konterkariertes Verwaltungsmeinung
- Zugang zu bestimmten Rechtsformen (insbesondere GmbH) wird durch § 2 Abs 4a EStG für bestimmte Branchen ohne klare Abgrenzung und ohne erkennbare sachliche Rechtfertigung erschwert
- mögliche Alternative: Umformulieren von Rz 104 der EStR 2000 als „Missbrauchskriterienprüfungskatalog“
 - für Zwischenschaltungskonstruktionen verankern, dass besonderes Augenmerk auf Missbrauchsprüfung bzw Scheingeschäftsprüfung gemäß §§ 22 und 23 BAO zu legen ist
 - durch Abstellen auf jeweiligen Einzelfall mE Erreichen von sachgemäßen Ergebnissen

VIELEN DANK FÜR IHRE AUFMERKSAMKEIT!

Kontaktdaten:

Mag. Sebastian Tratlehner

Universitätsassistent

Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ

E-Mail: sebastian.tratlehner@jku.at