

Firmenbuchantrag in Papierform muss behandelt werden

Nach all dem sind Rechtsanwälte - wie das Erstgericht zutreffend ausführte - zwar verpflichtet, sich auch im Firmenbuchverfahren des elektronischen Rechtsverkehrs zu bedienen und haben iSd § 11 Abs 1a ERV 2006 glaubhaft zu machen, wenn die konkreten technischen Mög-

lichkeiten dafür im Einzelfall nicht vorliegen. Nach der Rechtsprechung stellt die Bestimmung des § 89c Abs 5 GOG aber in Zusammenhalt mit § 11 Abs 1a ERV 2006 nach wie vor nur eine Ordnungsvorschrift dar, deren Nichteinhaltung der geschäftsordnungsgemäßen Behandlung eines in Papierform eingebrachten Antrages samt Beilagen nicht entgegensteht. [...]

Einkünftezurechnung bei „zwischenengeschalteten“ Kapitalgesellschaften – Ein alternativer Lösungsversuch zur neuen Rz 104 der EStR 2000 und die einschlägige Rechtsprechung¹

Kaum eine Problemstellung hat das steuerrechtliche Schrifttum in letzter Zeit so geprägt, wie jene der Einkünftezurechnung bei „zwischenengeschalteten“ Kapitalgesellschaften rund um Rz 104 der EStR 2000. Nachdem in der letzten Ausgabe die neue Rz 104 näher vorgestellt und in Zusammenhang mit dieser stehende weiterhin offene Fragen aufgezeigt wurden (GES 2010, 83 ff), soll im folgenden Beitrag daran anknüpfend ein alternativer Lösungsversuch unternommen werden. Zudem wird die einschlägige UFS- und VwGH-Rechtsprechung dargestellt.

Von Sebastian Bergmann

1. Alternativer Lösungsversuch zur neuen Rz 104 der EStR 2000²

1.1 Markteinkommenstheorie

Das positive Normenmaterial des Ertragsteuerrechts enthält keine allgemeinen Vorschriften über die persönliche Zurechnung von Einkünften. Die ertragsteuerrechtliche Zurechnung von Einkünften basiert auf der von *Ruppe*³

entwickelten und von der Rspr⁴, Lehre⁵ und Verwaltungspraxis⁶ weitgehend übernommenen „Markteinkommenstheorie“. Zurechnungsobjekt der Einkunftsquelle und somit auch der Einkünfte ist nach dieser derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern.⁷ Die rechtliche Gestaltung ist dabei nur insoweit maßgebend, als sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt.⁸ Die Frage der Einkünftezurechnung steht daher in einem gewissen Spannungsverhältnis zu den einem Steuerpflichtigen zustehenden (zivil-)rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten.⁹

1 Dem Beitrag liegt ein Vortrag vom 7. 5. 2010 im Rahmen des 19. Österreichischen Steuerrechtstags in Salzburg zugrunde.

2 Der im Folgenden dargestellte alternative Lösungsansatz weicht von der vormals vom Autor in taxlex 2009, 184 (184 ff) vertretenen Auffassung ab.

3 *Ruppe*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, in *Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, DSStJG 1978, 7 (18).

4 VwGH 21. 7. 1998, 93/14/0149, ÖStZB 1999, 15; 9. 7. 1997, 95/13/0025, ÖStZB 1998, 338; 10. 10. 1996, 95/15/0208 f, ÖStZB 1997, 648; 18. 10. 1995, 95/13/0176, ÖStZB 1996, 300; 11. 7. 1995, 91/13/0154, 0186, ÖStZB 1996, 90; 5. 8. 1993, 93/14/0031, ÖStZB 1994, 166; 26. 11. 1991, 91/14/0041, ÖStZB 1992, 322; 14. 5. 1991, 90/14/0280, ÖStZB 1992, 176; 6. 11. 1990, 90/14/0141, ÖStZB 1991, 533; 29. 5. 1990, 90/14/0002, ÖStZB 1990, 382; 20. 9. 1988, 87/14/0167, ÖStZB 1989, 56.

5 Vgl nur *Doralt/Renner*, EStG⁸ § 2 Tz 142; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB § 2 Tz 46; *Reichell/Fuchs*, EStG⁴⁰ § 2 Rz 7; *Gassner*, ÖStZ 2003, 438 (438 ff); *Raupach/Schencking* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG¹⁶³ § 2 Anm 130 mwN; vgl ausführlich zur Einkünftezurechnung im Körperschaftsteuerrecht *Kofler*, Der steuerliche Durchgriff bei der Privatstiftung (2001) 21 ff; *Bauer/Quantschnigg/Schellman/Werilly*, KStG⁷ § 7 Rz 10 ff.

6 EStR 2000 Rz 104 Satz 4: „Zurechnungsobjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern“.

7 Vgl für Viele *Doralt/Renner*, EStG⁸ § 2 Tz 142.

8 VwGH 21. 7. 1998, 93/14/0149, ÖStZB 1999, 15; 26. 11. 1991, 91/14/0041, ÖStZB 1992, 322; 29. 5. 1990, 90/14/0002, ÖStZB 1990, 382.

9 Vgl *Gassner*, Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung, ÖStZ 2003, 438 (438).

Bereits die Markteinkommenstheorie muss mE ein eindeutiges Zurechnungsergebnis entweder zur natürlichen Person oder zur „zwischenengeschalteten“ Kapitalgesellschaft liefern (Entweder-Oder-Prinzip).¹⁰ Es muss ermittelt werden, zu wem die fragliche Rechtsbeziehung tatsächlich geknüpft wurde (Scheingeschäfte sind dabei ohne Bedeutung; § 23 Abs 1 BAO), wer somit die vereinbarte Leistung wirtschaftlich schuldet und gleichzeitig die Gegenleistung beanspruchen kann.¹¹ Ist dies die „zwischenengeschaltete“ Kapitalgesellschaft, so ist sie diejenige, die das Unternehmerrisiko trägt und somit Marktchancen nutzen kann. Wichtiges Indiz dürfte dabei die Frage sein, an wen sich der Leistungsempfänger im Falle von Leistungsstörungen wenden kann. Dabei könnten etwaige Nebenabreden ebenso aufschlussreich sein wie die praktische Abwicklung des Vertragsverhältnisses.¹² Weiteres Indiz zu Gunsten einer Zurechnung an eine Kapitalgesellschaft kann mE sein, wem die Auswahl der konkreten, die geschuldete Leistung faktisch zu verrichtenden natürlichen Person obliegt. Steht diese Auswahl der „zwischenengeschalteten“ Kapitalgesellschaft zu, schuldet sie also bloß das abstrakte Zurverfügungstellen einer fachlich geeigneten Person (oder eines Werks, einer rechtsgeschäftlichen Handlung, etc), so wird die Einkunftsquelle jedenfalls ihr zuzurechnen sein.

Beispiel: Bei der Drittanstellung im Konzern obliegt die Auswahl des konkret zu entsendenden Managers typischerweise nicht der Tochtergesellschaft, bei der der Manager zum Einsatz kommt, sondern der übergeordneten Muttergesellschaft.

Umgekehrt hat eine Konkretisierung dahingehend, dass die vereinbarte Leistung von einer bestimmten natürlichen Person erbracht werden muss, mE keine Indizwirkung für eine Zurechnung der Einkünfte an diese natürliche Person.

Beispiel: Ein Konzertveranstalter schließt mit einer (im Eigentum mehrerer Künstler stehenden) Künstleragentur-GmbH einen Veranstaltungsvertrag ab, wobei seitens des Konzertveranstalters typischerweise ein Interesse an einem bestimmten Künstler besteht und bereits der Veranstaltungsvertrag eine dementprechende Konkretisierung enthält.

Stellt sich heraus, dass die Rechtsbeziehung tatsächlich mit der natürlichen Person selbst eingegangen wurde und somit der „zwischenengeschalteten“ Kapitalgesellschaft bloße „Zahlstellenfunktion“ zukommt, so ist es auch die natürliche Person, die das Unternehmerrisiko trägt und die Marktchancen nutzen kann.

All diese Umstände müssen mE im Einzelfall beurteilt werden. Das wirft die Frage auf, ob die EStR 2000 in Rz 104 eine unzulässige Typisierung vornehmen.¹³ Eine Typisierung ist die gleiche Behandlung gewisser Vorgänge des Wirtschaftslebens unter Außerachtlassung der Besonderheiten des Einzelfalles.¹⁴ Dem Gesetzgeber steht es bei der Bildung gesetzlicher Tatbestände (innerhalb der Schranken des Gleichheitssatzes bzw des aus diesem ableitbaren Sachlichkeitsgebot) grundsätzlich frei, auf typisierende Kriterien abzustellen und so die Gesetzesanwendung durch Pauschalierungen zu erleichtern.¹⁵ Die Rechtsanwender (und als solcher auch das BMF) dürfen hingegen im Zuge der Auslegung gesetzlicher Tatbestände nach hA nur dann eine Typisierung vornehmen, wenn bereits die auszulegende gesetzliche Grundlage eine Typisierung enthält.¹⁶ In diesem Sinne hat bereits *Tanzer* ausgeführt, dass Schwierigkeiten bei der Lösung komplizierter Zurechnungsfragen „nicht den Einsatz standardisierter Rechtsfolgen [rechtfertigen], es sei denn, der Rechtsgeber hätte sich selbst bestimmter Typisierungen bedient“.¹⁷ Nach *T. Leitner* kann Rz 104 nicht anders gedeutet werden, als der Versuch der Herausbildung eines körperschaftsteuerrechtlichen Zurechnungssubjektypus durch den Erlassgeber. Da dieser Typisierung weder im EStG noch im KStG eine Typisierung des Gesetzgebers zu Grunde liegt, kommt *T. Leitner* zu dem Ergebnis einer „Unvereinbarkeit der neuen Rz. 104 EStR 2000 mit dem Legalitätsprinzip“.¹⁸

1.2 Keine Relevanz der Gesellschafterstruktur

Rz 104 steckt den persönlichen Anwendungsbereich ihres Zurechnungsregimes dahingehend ab, dass dieses nicht auf sämtliche, sondern nur auf „zwischenengeschaltete“, unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen (Rz 1129) stehende“ Kapital-

10 So auch *Kofler*, Der steuerliche Durchgriff bei der Privatstiftung 48 ff.

11 Vgl ähnlich *Tanzer*, ÖStZ 2009, 123 (124).

12 So *Tanzer*, Die Einkünftezurechnung bei Drittanstellung von Geschäftsführern (Vorständen) im Ertragsteuerrecht, ÖStZ 2009, 123 (124).

13 Siehe zur typisierenden Betrachtung der Rz 104 *Bergmann*, GES 2010, 83 (85 f).

14 Vgl *Simandl*, Die typisierende Betrachtungsweise, FJ 1973, 101 (101); *T. Leitner*, Die typisierende Betrachtungsweise bei der Einkünftezurechnung – Unvereinbarkeit der neuen Rz. 104 EStR 2000 mit dem Legalitätsprinzip, SWK 2010, S 474 (S 475).

15 Vgl nur VfGH 15. 6. 2000, V 102/99, VfSlg 15.811.

16 Vgl *Toifl*, Der subjektive Tatbestand im Steuer- und Strafrecht (2010) 167 ff; *Gassner*, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze (1972) 64 ff; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II³ (2006) Tz 429; *Simandl*, FJ 1973, 101 (103); *T. Leitner*, Die typisierende Betrachtungsweise bei der Einkünftezurechnung – Unvereinbarkeit der neuen Rz. 104 EStR 2000 mit dem Legalitätsprinzip, SWK 2010, S 474 (S 476).

17 *Tanzer*, Die Einkünftezurechnung bei Drittanstellung von Geschäftsführern (Vorständen) im Ertragsteuerrecht, ÖStZ 2009, 123 (124).

18 *T. Leitner*, SWK 2010, S 474 (S 474 ff).

gesellschaften anzuwenden ist.¹⁹ Das Ertragsteuerrecht kennt grundsätzlich keine Sonderbestimmungen für Einmanngesellschaften. „Die besondere Problematik ergibt sich aus der Tatsache, dass Gesellschaft und Gesellschafter zwar zwei verschiedene Rechtspersonen sind, zwischen denen grundsätzlich die gleichen Rechtsbeziehungen bestehen wie zwischen einer Kapitalgesellschaft und einer Mehrheit von Gesellschaftern, dass aber die Gestaltung dieser Rechtsbeziehungen dem monopolistischen Einfluss des Alleingeschafters unterliegt“.²⁰ Trotzdem würde es aber jedenfalls zu weit gehen, bei Einmanngesellschaften sämtliche Einkünfte pauschal dem Alleingeschafter zuzurechnen. In diesem Sinne hat bereits der deutsche RFH grundlegend festgehalten, dass „[e]ine wirtschaftliche Betrachtungsweise derart, daß die Gesellschaft mit ihrem einzigen Gesellschafter identifiziert wird, ist unmöglich. Die ganze Körperschaftsteuer beruht auf der Anerkennung der besonderen Rechtsnatur der Gesellschaft, die völlig unabhängig neben dem Gesellschafter steht“.²¹ Das entspricht auch der Rspr des VwGH: „Der Umstand, daß der Alleingeschafter oder Mehrheitsgeschafter einer GmbH deren Willensentschlüsse bestimmt, bedeutet nicht, daß Einkunftsquellen und Einkünfte der GmbH nicht dieser, sondern dem betreffenden Gesellschafter zuzurechnen seien“.²²

Wenn das Ertragsteuerrecht schon keine Sonderbestimmungen für Einmanngesellschaften kennt, muss dies umso mehr für solche Kapitalgesellschaften gelten, die nicht von einem Alleingeschafter gänzlich beherrscht werden, sondern bloß „unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seinen nahen Angehörigen“ stehen. Mangels entsprechender Sonderregeln muss die Einkünftezurechnung auch bei Einmanngesellschaften bzw solchen Kapitalgesellschaften, die (bloß) „unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen“ stehen, nach allgemeinen markteinkommenstheoretischen Grundsätzen erfolgen. Der jeweiligen Gesellschafterstruktur einer Kapitalgesellschaft ist daher mE im Zuge der Einkünftezurechnung keine Bedeutung beizumessen. Dass sich in den gegenständlichen Konstellationen zwischengeschalteter Kapitalgesellschaften letztere zur faktischen Leistungserbringung einer dahinter stehenden natürlichen Person bedienen muss, kann einer allfälligen Einkünftezurechnung nicht abträglich sein. Als juristische Personen können Kapitalgesellschaften immer nur

durch natürliche Personen handeln. Ein „Durchblicken“ auf die hinter der Kapitalgesellschaft stehenden Gesellschafter ist auch in Hinblick auf das im Körperschaftsteuerrecht zu beachtende Trennungsprinzip sowie das formelle Anknüpfen in § 1 Abs 2 Z 1 KStG an die zivilrechtliche Rechtsform problematisch.

1.3 Keine Relevanz gesetzlicher bzw statutarischer Verbote

Hinsichtlich der Frage, ob eine „zwischengeschaltete“ Kapitalgesellschaft selbst Marktchancen nutzen kann, ist nach Rz 104 der EStR 2000 mitunter darauf abzustellen, ob der Ausübung der betreffenden Tätigkeit durch eine Kapitalgesellschaft ein gesetzliches oder statutarisches Verbot entgegensteht.²³ Dem dürfte die Auffassung von Ehrke-Rabell/Zierler zugrunde liegen, wonach eine Kapitalgesellschaft dann nicht Zurechnungsobjekt von Einkünften sein könne, wenn sie bereits zivilrechtlich nicht als Vertragspartner für eine bestimmte Tätigkeit in Betracht kommt und nichtsdestotrotz getroffene Vereinbarungen in ihren gesetzwidrigen Teilen gemäß § 879 ABGB nichtig sind.²⁴ Diese Auffassung soll nach Ehrke-Rabell/Zierler auch nicht in Widerspruch mit § 23 Abs 2 BAO stehen, der grundsätzlich anordnet, dass die Erhebung einer Abgabe „nicht dadurch ausgeschlossen [wird], daß ein Verhalten [...] gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt“. Denn es gehe „hier nämlich nicht darum, eine Tätigkeit nur deshalb nicht zu besteuern, weil sie gesetzwidrig ausgeübt wurde. Die Leistung soll vielmehr nicht demjenigen zugerechnet werden, der sie (rechtlich) gar nicht erbringen darf“.²⁵

Dem ist mE entgegenzuhalten, dass selbst eine in Folge eines Verstoßes gegen ein gesetzliches Verbot eintretende absolute Nichtigkeit eines Rechtsgeschäfts nicht die Konsequenz nach sich zieht, dass das Rechtsgeschäft als mit der hinter der Kapitalgesellschaft stehenden natürlichen Person abgeschlossen gilt. Vielmehr ist es die „zwischengeschaltete“ Kapitalgesellschaft, die in solchen Fällen für einen allfällig entstandenen Vertrauensschaden einzustehen hat. Dann ist aber auch sie diejenige, und nicht die natürliche Person, die das Unternehmerrisiko aus der betreffenden Tätigkeit trägt, somit die Marktchancen nutzen und der folglich die im Zuge dessen erzielten Einkünfte zuzurechnen sind. Auf das Vorliegen eines gesetz-

19 Siehe ausführlich Bergmann, GES 2010, 83 (84 f).

20 Bauer/Quantschnigg/Schellman/Werilly, KStG⁶ § 1 Rz 125.

21 RFH 8. 9. 1931, I A 18/31 RStBl 1931, 741.

22 VwGH 14. 5. 1991, 90/14/0280, ÖStZB 1992, 176.

23 Dazu Bergmann, GES 2010, 83 (85).

24 Ehrke-Rabell/Zierler, Einkünftezurechnung bei „höchstpersönlichen“ Tätigkeiten – Vier Beispielfälle zur Reichweiter der Änderung in Rz. 104 EStR, SWK 2009, S 423 (S 426 f).

25 Ehrke-Rabell/Zierler, SWK 2009, S 423 (S 426).

lichen Verbotes hinsichtlich der Ausübung bestimmter Tätigkeiten durch Kapitalgesellschaften kann es daher mE nicht ankommen. Dies muss umso mehr für das Vorliegen bloß statutarischer Verbote gelten, weil solche idR privatrechtlicher Natur sind und allfällige Verstöße gegen solche nicht zur Nichtigkeit des betreffenden Rechtsgeschäfts führen.

Rz 104 der EStR 2000 führt als Beispiel für ein gesetzliches Verbot die „Drittanstellung“ von Vorständen, Stiftungsvorständen und Aufsichtsräten“ an. Von einer „Drittanstellung“ spricht die hL dann, wenn ein Manager eines Unternehmens nicht aufgrund eines Anstellungsvertrages mit diesem Unternehmen selbst, sondern aufgrund eines Anstellungsvertrages zu einem Dritten tätig wird.²⁶ Die von einer Unzulässigkeit von Drittanstellungen ausgehende Auffassung der Finanzverwaltung dürfte auf der Tatsache beruhen, dass als Manager von Kapitalgesellschaften und Privatstiftungen österreichischen Rechts nur natürliche Personen organschaftlich bestellt werden können (vgl § 15 Abs 1 GmbHG, §§ 75 Abs 2, 86 Abs 1 AktG, § 15 Abs 2 PSG). Nichtsdestotrotz werden Drittanstellungen jedoch von der hL²⁷ und Rspr²⁸ als zulässig erachtet, weil die gesellschaftsrechtliche „Bestellung“ einer natürlichen Person zum Gesellschafts- bzw Privatstiftungsorgan von deren dienstrechtlichen „Anstellung“ zu unterscheiden ist (Trennungstheorie).²⁹ Das Anstellungsverhältnis regelt die schuld- bzw arbeitsrechtlichen Beziehungen zwischen dem Manager und der Gesellschaft; Kerninhalt bilden dabei Regelungen über die Vergütung.³⁰ Nur aus diesem ergibt sich eine ertragsteuerlich bedeutsame Sphäre.³¹

Von einem zwischen dem Manager und der „zwischen-geschalteten“ Kapitalgesellschaft allfällig abgeschlos-

senen Drittanstellungsvertrag, ist das Rechtsverhältnis zwischen der gemanagten Kapitalgesellschaft bzw Privatstiftung und der „zwischen-geschalteten“ Kapitalgesellschaft zu unterscheiden. Bei letzterem handelt es sich um keine Drittanstellung im Sinne der gesellschaftsrechtlich hA. Rz 104 der EStR 2000 scheint jedoch gerade dieses Rechtsverhältnis als „Drittanstellung“ zu bezeichnen. Nur hinsichtlich dieses Rechtsverhältnisses können sich ertragsteuerlich zweifelhafte Zurechnungsfragen stellen. Dass Einkünfte aus einem Drittanstellungsverhältnis im eigentlichen Sinne nur dem Manager ad personam zugerechnet werden können, dürfte hingegen unzweifelhaft sein.

Nach hA stellt Drittanstellung einen klassischen Fall von Arbeitskräfteüberlassung dar.³² Das AÜG „gilt für die Beschäftigung von Arbeitskräften, die zur Arbeitsleistung an Dritte überlassen werden“ (§ 1 Abs 1 AÜG). Vom Begriff „Arbeitskräfte“ werden auch drittangestellte Manager erfasst.³³ Das Rechtsverhältnis zwischen der gemanagten Kapitalgesellschaft bzw Privatstiftung und der „zwischen-geschalteten“ Kapitalgesellschaft ist dann als Arbeitskräfteüberlassungsvertrag zu qualifizieren, aus dem für „das Zurverfügungstellen einer zur Wahrnehmung der Geschäftsführungsagenden geeigneten natürlichen Person“ ein Entgelt geleistet wird.³⁴ Nicht vom AÜG erfasst sind hingegen solche Gestaltungen, in denen die als Manager bestellte natürliche Person kein Entgelt von der „zwischen-geschalteten“ Kapitalgesellschaft bezieht und folglich auch kein Drittanstellungsverhältnis gegenüber dieser vorliegt. Das Rechtsverhältnis zwischen der gemanagten Kapitalgesellschaft bzw Privatstiftung und der „zwischen-geschalteten“ Kapitalgesellschaft kann dann auch nicht als Arbeitskräfteüberlassungs-

26 Statt vieler *Resch*, Drittanstellung von Organpersonen und Arbeitsrecht, GesRZ 2005, 76 (76); *Runggaldier/Schima*, Die Rechtsstellung von Führungskräften (1991) 83.

27 Vgl nur *Runggaldier/Schima*, Manager-Dienstverträge³ (2006) 15, 33; *Runggaldier/Schima*, Die Rechtsstellung von Führungskräften 99; *Reich-Rohrwig*, GmbH-Recht I² Rz 2/80; *Kastner/Doralt/Nowotny*, Gesellschaftsrecht⁵ (1990) 372; *P. Doralt in Kastner/Stoll*, Die GmbH & Co KG im Handels-, Gewerbe- und Steuerrecht² (1977) 235 (271); *Nowotny in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG § 75 Rz 14; *ders in Kalss/Nowotny/Schauer*, Gesellschaftsrecht (2008) Rz 4/152; *Mazal*, Organmitglieder als überlassene Arbeitskräfte, *ecolex* 2001, 763 (763); *Resch*, GesRZ 2005, 76 (76 ff).

28 Vgl OGH 28. 1. 1999, 8 Obs 206/98x, SVSlg 46.938; 11. 9. 1991, 9 Obs 16/91, HS 22.165, VwGH 17. 1. 1995, 93/08/0182 ff, HS 26.165; VwGH 28. 5. 1991, 90/08/0096, SVSlg 36.918; VwGH 25. 6. 2008, 2008/15/0014, ÖStZB 2009, 115.

29 Vgl *Straube/Ratka/Völkl in Straube*, GmbHG⁹ § 15 Rz 5; *Völkl in Straube*, GmbHG⁹ § 15 Rz 48; *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ § 15 Rz 18; *Gellis/Feil*, GmbHG⁶ § 15 Rz 1, 5, 15; *Reich-Rohrwig*, GmbH-Recht I² Rz 2/44, 2/76; *Strasser*, Die Leitung der Aktiengesellschaft durch den Vorstand (Teil I), JBl 1990, 477 (479); *derselbe in Jabornegg/Strasser*, AktG⁴ §§ 75, 76 Rz 1; *Wünsch*, GesRZ 1990, 57 (64); *Schrammel*, Bestellung und Abberufung von GmbH-

Geschäftsführern aus arbeitsrechtlicher Sicht, *ecolex* 1990, 697 (697); *P. Doralt in Kastner/Stoll*, Die GmbH & Co KG im Handels-, Gewerbe- und Steuerrecht², 235 (257); *Runggaldier/Schima*, Manager-Dienstverträge³, 29; *Kalss in Kalss/Nowotny/Schauer*, Gesellschaftsrecht Rz 3/278 f; *Mazal*, *ecolex* 2001, 763 (763); diese Trennung entspricht auch der in Deutschland hA (vgl nur *Schneider/Sethe in Scholz*, dGmbHG¹⁰ § 35 Rz 150 f und *Fleck*, Die Drittanstellung des GmbH-Geschäftsführers, ZHR 1985, 387 [388] jeweils mwN).

30 Vgl *Völkl in Straube*, GmbHG⁹ § 15 Rz 50, 74 ff; *Nowotny in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG § 75 Rz 14.

31 So auch *Tanzer*, ÖStZ 2009, 123 (123).

32 Vgl *Resch*, GesRZ 2005, 76 (76); *Mazal*, *ecolex* 2001, 763 (763 ff); *Völkl in Straube*, GmbHG⁹ § 15 Rz 60; *Runggaldier/Schima*, Manager-Dienstverträge³, 14 ff; *Reich-Rohrwig*, GmbH-Recht I² Rz 2/80; *Wünsch*, Zur gesellschaftsinternen Bestellung des GmbH-Geschäftsführers, GesRZ 1990, 57 (57); *Obereder in Mazal/Risak*, Das Arbeitsrecht¹¹ Rz XV/19; *Kastner/Doralt/Nowotny*, Gesellschaftsrecht⁵, 372; *Arnold*, Zur gesellschaftsrechtlichen Zulässigkeit der Drittanstellung von Geschäftsführern (Vorstandsmitgliedern), ÖStZ 2009, 120 (120); *Tanzer*, ÖStZ 2009, 123 (123 f).

33 Vgl *Mazal*, *ecolex* 2001, 763 (764).

34 *Tanzer*, ÖStZ 2009, 123 (123).

vertrag zu charakterisieren sein. Es dürfte daher mE wohl ähnlich wie bei Betriebsführungs- bzw Managementverträgen von einem Auftrag auszugehen sein.³⁵

1.4 Keine Relevanz der „Höchstpersönlichkeit“ einer Tätigkeit

Sofern die Kapitalgesellschaft wirtschaftlich das Unternehmerrisiko trägt und daher Marktchancen nutzen kann, ist ihr auch die Einkunftsquelle und somit die Einkünfte zuzurechnen. Keine Relevanz kann dabei mE dem Kriterium der sogenannten „Höchstpersönlichkeit“ einer Tätigkeit beigemessen werden.³⁶ Diese Auffassung dürfte sich auch im Schrifttum durchgesetzt haben. So wäre es etwa nach *Tanzer* „vorschnell und damit verfehlt, wollte man insgesamt höchstpersönliche Leistungen nicht über eine Körperschaft leistungserbracht. [...] Ist es die Körperschaft, die erstrangig in der Pflicht steht, die betreffende Leistung zu erstellen und auch für ihre Qualität einzustehen, so fakturiert sie damit eigene Leistungen, mögen diese noch so sehr ‚persönlichkeitszentriert‘ sein. [...] Eine Steigerungsstufe von ‚persönlich‘ in dem Sinn, dass (nur) ‚höchstpersönliche‘ Leistungen seitens einer Körperschaft (Kapitalgesellschaft) nicht erbringbar wären, kann es so nicht geben.“³⁷ Zu dem Ergebnis, dass die „Höchstpersönlichkeit“ einer Leistung kein geeigneter Maßstab geeigneter Maßstab ist, um eine Zurechnung von Einkünften auf Ebene der „zwischenengeschalteten“ Kapitalgesellschaft zu verneinen, kommen ua auch *Kirchmayr/Achatz*³⁸ und *Ehrke-Rabel/Zierler*³⁹. Dass dem Ertragsteuerrecht die Ausübung solcher Tätigkeiten, die nach der Diktion des BMF „höchstpersönlich“ sein sollen, durch andere Rechtsträger als unmittelbar durch natürliche Personen nicht fremd ist, lässt sich auch an mehreren Stellen aus dem EStG ableiten. So zählen etwa zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 3 EStG auch „Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind [...]. Voraussetzung ist jedoch, daß [...] jeder einzelne Gesellschafter im Rahmen der Gesellschaft selbständig im Sinne der Z 1 oder 2 tätig wird“. § 22 Z 1 EStG erfasst ua die nach EStR 2000 Rz 104 als „höchstpersönlich“ tätig geltenden Schriftsteller und Künstler, unter § 22 Z 2 EStG fallen Aufsichtsräte, Stiftungsvorstände und Gesellschafter-

Geschäftsführer. Würde das EStG nicht von der grundsätzlichen Möglichkeit ausgehen, dass diese Tätigkeiten durch eine Personengesellschaft als von den dahinter stehenden natürlichen Personen zu unterscheidender Rechtsträger ausgeübt werden kann, bedürfte es nicht dem in § 22 Z 3 EStG angeordneten Durchgriff auf die Mitunternehmer. Der Durchgriff setzt vielmehr vorgelagert eine originäre Zurechnung der Einkunftsquelle an die Personengesellschaft voraus. Gleiches gilt in Hinblick auf § 23 Z 2 EStG für die in Rz 104 ebenfalls demonstrativ aufgezählten, als gewerblich tätig geltenden Sportler.

Ebenso kann aus dem sogenannten „Künstlerdurchgriff“ des § 99 Abs 1 Z 1 EStG abgeleitet werden, dass Einkünfte aus sämtlichen in Rz 104 demonstrativ angeführten „höchstpersönlichen“ Tätigkeiten auch anderen Rechtsträgern als der faktisch leistenden natürlichen Person zuzurechnen sein können. Nach dieser Bestimmung wird „[d]ie Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger [...] durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer) [...] bei Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen, wobei es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden“. In diesem Sinne dürfte auch die Rspr des VwGH zum „Künstlerdurchgriff“ zu verstehen sein, wonach die Frage, „[o]b eine ausländische Körperschaft eine künstlerische Tätigkeit im Sinn der einkommensteuerlichen Vorschriften entfaltet, [...] nach dem Inhalt der erbrachten Leistung, nicht aber nach der Rechtsnatur des Leistenden zu beurteilen“.⁴⁰

1.5 Nachträgliche Zwischenschaltung

Im Schrifttum wird mitunter vertreten, dass wenn eine Kapitalgesellschaft erst nachträglich in eine bestehende Leistungsbeziehung zwischengeschaltet wird, die Zurechnung der Einkünfte weiterhin an die natürliche Person zu erfolgen habe.⁴¹ Auch ein solches nachträgliches „Zwischenschalten“ im Zusammenhang mit einer vormalig von einer natürlichen Person unmittelbar ausgeübten Tätigkeit sollte jedoch mE zulässig sein. Das Optimieren der ursprünglich gewählten Rechts-/Organisationsform muss jedem Steuerpflichtigen freistehen. Wenn

35 Vgl zu Betriebsführungs- bzw Managementverträgen *Reich-Rohrig*, *Wirtschaft im Wandel – Zusammenarbeit ist gefragt*, *ecolex-Script* 2002/23, 1 (19 f); *Bachner* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, *AktG* § 238 Rz 10; *Koppensteiner/Rüffler*, *GmbHG* § 49 Rz 18.

36 Anders hingegen die Rz 104 der EStR 2000; vgl *Bergmann*, *GES* 2010, 83 (85 f).

37 *Tanzer*, *ÖStZ* 2009, 123 (126).

38 *Kirchmayr/Achatz*, *Zurechnung höchstpersönlich*, *taxlex* 2009, 181 (181).

39 *Ehrke-Rabel/Zierler*, *SWK* 2009, S 423 (S 433).

40 VwGH 11. 12. 2003, 2000/14/0165, *ÖStZB* 2004, 190; 14. 3. 1990, 86/13/0177, *ÖStZB* 1990, 362.

41 So *Ehrke-Rabel/Zierler*, *SWK* 2009, S 423 (S 431 f).

es bei einer nachträglichen „Zwischenschaltung“ nunmehr die Kapitalgesellschaft ist, die Unternehmerrisiko trägt und somit Marktchancen nutzen kann, so sind auch ihr die Einkünfte zuzurechnen. Besondere Bedeutung wird dabei der Frage beizumessen sein, ob der Leistungsempfänger tatsächlich bereit ist, sich in seinem (im Falle einer Schlechterfüllung zur Verfügung stehenden) Haftungsfonds beschränken zu lassen, in dem ihm nunmehr die Kapitalgesellschaft einzustehen hätte.

1.6 Keine erhöhten Anforderungen an einen eigenständigen Betrieb

An eine (allenfalls „zwischen geschaltete“) Kapitalgesellschaft können mE auch keine (gegenüber einer natürlichen Person) erhöhten Anforderungen hinsichtlich des Vorliegens eines eigenständigen Betriebs gestellt werden.⁴² Die Prüfung, ob einer Kapitalgesellschaft Einkünfte zuzurechnen sind, sollte allein nach der Markteinkommenstheorie erfolgen. Kommt man nach markteinkommenstheoretischen Grundsätzen zu dem Ergebnis, dass die (iVm § 7 Abs 3 KStG notwendigerweise betrieblichen) Einkünfte der Kapitalgesellschaft zuzurechnen sind, so muss diese auch stets über einen eigenständigen Betrieb verfügen. Das Erzielen betrieblicher Einkünfte ohne gleichzeitigem Bestehen eines Betriebs, ist mE nicht möglich.⁴³

Hingegen dürfte es nach Ansicht des BMF denkbar sein, einerseits betriebliche Einkünfte zu erzielen, dabei aber andererseits über keinen Betrieb zu verfügen. Besonders deutlich geht dies aus dem Protokoll zum Salzburger Steuerdialog 2009 hervor, wonach *„eine Einkünftezurechnung zur natürlichen Person unterbleiben [soll], wenn die GmbH selbst am Markt auftreten und die Marktchancen nutzen kann. Betreibt daher zB ein Gärtner seinen Gärtnereibetrieb in Form einer hierfür gegründeten ‚Ein-Mann-GmbH‘ ohne Mitarbeiter, so liegt zwar kein eigenständiger, sich von der Tätigkeit des Gärtners selbst abhebender, geschäftlicher Betrieb der GmbH vor, es erfolgt aber dennoch keine Einkünftezurechnung zur natürlichen Person“*.⁴⁴ Ähnlich hat das BMF auch in Zusammenhang mit dem vormaligen Freibetrag für investierte Gewinne (§ 10 EStG aF) die Auffassung vertreten, es gäbe Personen, die betriebliche Einkünfte erzielen, ohne über einen Betrieb iSd EStG zu

verfügen (zB Aufsichtsräte, Stiftungsvorstände, Testamentsvollstrecker, etc).⁴⁵

1.7 Missbrauch

Fraglich ist schließlich, ob ein markteinkommenstheoretisch erzieltetes Zurechnungsergebnis mit der Begründung umgedeutet werden kann, eine „Zwischenschaltung“ stelle eine missbräuchliche Inanspruchnahme von Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts dar. Da in-enthetoretisch die Missbrauchsprüfung bereits im Zuge der Einkünftezurechnung iS einer teleologischen Auslegung zu erfolgen hat, kommt eine der Einkünftezurechnung nachgelagerte Missbrauchprüfung mit der möglichen Folge eines Zurechnungsdurchgriffs auf den dahinter stehenden Gesellschafter nur bei einem außentheoretischen Missbrauchsverständnis in Betracht.

Das Ausnutzen der sich aus der fehlenden Rechtsformneutralität der Ertragsbesteuerung ergebenden Vorteile (insbesondere der Thesaurierungseffekt), kann für sich jedoch keinen Missbrauch darstellen. Missbrauch kann aber jede über die bloße Inanspruchnahme der im Verhältnis zur ESt günstigeren KSt-Belastung hinausgehende rechtliche Gestaltung sein, die in Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet.⁴⁶ In Betracht könnte insbesondere eine gegebenenfalls beabsichtigte Vermeidung von KommSt kommen. In der Regel beruht das „Zwischenschalten“ von Kapitalgesellschaften aber auch auf (einen Missbrauch ausschließenden) außersteuerlichen Gründen (insbesondere der Haftungsbeschränkung).

2. Einschlägige Rechtsprechung

2.1 VwGH-E vom 25. 6. 2008: Drittanstellung grundsätzlich zulässig, aber im konkreten Fall missbräuchlich

Mitte 2008 hatte sich der VwGH erstmals mit einem einschlägigen Sachverhalt auseinanderzusetzen:⁴⁷ Mag. S war im Streitzeitraum als Gesellschafter-Geschäftsführer der V-GmbH (Beschwerdeführerin) bestellt. Bis Mitte 1998 erhielt Mag. S für seine Geschäftsführertätigkeit eine der KommSt unterliegende monatliche Geschäfts-

42 So aber EStR 2000 Rz 104; siehe dazu *Bergmann*, GES 2010, 83 (86 f).

43 So auch *Doralt/Heinrich*, EStG¹³ § 10 Tz 10.

44 Erlass des BMF, GZ BMF-010216/0093-VI/6/2009 vom 5. 10. 2009.

45 EStR 2000 Rz 3701 idF EStR-Wartungserlass 2006/2; kritisch *Doralt/Heinrich*, EStG¹³ § 10 Tz 10.

46 Ebenso *Ehrke-Rabel/Zierler*, SWK 2009, S 423 (S 432 f).

47 VwGH 25. 6. 2008, 2008/15/0014, ÖStZB 2009, 115.

führervergütung. Mit Wirkung ab 1. Juli 1998 wurde zwischen der V-GmbH und der zu 90 % im Eigentum von Mag. S stehenden S-GmbH vereinbart, dass die bisher unmittelbar an Mag. S ausbezahlte Geschäftsführervergütung nunmehr an die S-GmbH fließen und Mag. S seine Geschäftsführertätigkeit ab diesem Zeitpunkt im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der S-GmbH ausüben solle. Die Höhe der nunmehr an die S-GmbH ausbezahlten Vergütung blieb dabei unverändert. Mag. S wurde seitens der V-GmbH sowohl vor und als auch nach Mitte 1998 ein voll ausgestattetes Büro zur Verfügung gestellt, dessen Reisekosten getragen und für Tätigkeiten außerhalb des Firmensitzes der V-GmbH Diäten gewährt. Zudem hat Mag. S ab Mitte 1998 seine Entnahmen aus der S-GmbH auffällig erhöht.

In seinen Erwägungen räumte der Gerichtshof zunächst die grundsätzliche Zulässigkeit von Drittanstellungen ein. Der Umstand, dass die Vergütungen ab Juli 1998 an die S-GmbH fließen und Mag. S die Geschäftsführertätigkeit ab diesem Zeitpunkt im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der S-GmbH ausüben sollte, legte jedoch nahe, „dass dieser Weg nur gewählt wurde, um die Subsumtion der Geschäftsführervergütung unter § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zu verhindern und damit Abgaben zu sparen“. Der belangten Behörde konnte daher nach Ansicht des VwGH „nicht zum Vorwurf gemacht werden, wenn sie als erwiesen annahm, dass die vorliegende Konstruktion der Umgehung der Kommunalsteuerpflicht dient“.

Die die durch den Gerichtshof vorgenommene Einstufung als missbräuchliche Gestaltung impliziert, dass vorgelagert von einer grundsätzlichen Zurechnung der Geschäftsführervergütungen an die S-GmbH auszugehen war. Andernfalls hätte sich die Frage, ob eine missbräuchliche Gestaltung vorliegt, wohl gar erst nicht gestellt. Hingegen wäre nach der neuen Rz 104 im gegenständlichen Fall von vornherein eine Zurechnung an die natürliche Person vorzunehmen gewesen; einer Zurechnungsumdeutung in Folge einer missbräuchlichen Gestaltung hätte es nicht bedurft.

2.2 UFS-E vom 16. 12. 2008: Ausübung von Organfunktionen nur durch bzw Zurechnung der Einkünfte daraus nur an natürliche Personen möglich

Über einen Sachverhalt von hoher Relevanz für die Beratungspraxis hatte der UFS Linz Ende 2008 zu entscheiden:⁴⁸ Der Berufungswerber war Gesellschafter-Geschäftsführer einer Steuerberatungs-GmbH. Der Dienstvertrag zwischen dem Berufungswerber und der Steuerberatungs-GmbH enthielt ein Konkurrenzverbot, wonach der Berufungswerber während der Dauer seiner Geschäftsführertätigkeit keiner anderen selbständigen

Erwerbstätigkeit nachgehen durfte. Allfällig erhaltende Entgelte müssten danach in die Steuerberatungs-GmbH einfließen. Der Berufungswerber war ua als Aufsichtsratsmitglied einer AG und als Vorstandsmitglied einer Privatstiftung bestellt. Die dafür erhaltenen Vergütungen flossen in Entsprechung des Konkurrenzverbotes an die Steuerberatungs-GmbH.

Der UFS setzte sich zunächst mit den gesellschaftsrechtlichen Rechtsgrundlagen auseinander. Als Aufsichtsrat könne gemäß § 86 Abs 2 AktG nur eine natürliche Person bestellt werden. Auch als Stiftungsvorstand iSd § 15 PSG kämen nur natürliche Personen in Betracht. Sowohl ein Aufsichtsrat (§ 99 iVm § 84 AktG) als auch ein Stiftungsvorstand (§ 29 PSG) würden persönlich gegenüber der überwachten Gesellschaft bzw der geleiteten Privatstiftung bei Verletzung ihrer Obliegenheiten haften. Dem Begehren des Berufungswerbers, ihm die aus der Aufsichtsrats- bzw Stiftungsvorstandstätigkeit resultierenden Einkünfte nicht persönlich zuzurechnen, könne aber „auch im Hinblick auf die Qualifikation als Einkünfte gem. § 22 Z 2 EStG 1988 wegen Widerspruches zu fundamentalen Grundsätzen des Ertragsteuerrechtes kein Erfolg beschieden sein“. Einkünfte seien nämlich demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Zurechnungssubjekt sei folglich derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Die Funktionen als Aufsichtsrat einer AG und als Vorstand einer Privatstiftung seien persönlich auszuüben. Allein der Berufungswerber sei zum Aufsichtsrat bzw Stiftungsvorstand bestellt worden. Der Berufungswerber trage auch das mit seinen Tätigkeiten verbundene Risiko einer eventuellen Haftung alleine. Aufgrund des im Einkommensteuerrecht herrschenden Grundsatzes der Individualbesteuerung seien die aus den Aufsichtsrats- bzw Vorstandstätigkeiten des Beschwerdeführers resultierenden Einkünfte ihm allein und nicht der Steuerberatungs-GmbH zuzurechnen. Der faktische Zufluss der Vergütungen an die Steuerberatungs-GmbH stelle einen ertragsteuerneutrale Einkommensverwendung dar.

Der UFS hat es in der gegenständlichen Entscheidung jedoch unterlassen, im Sinne der gesellschafts- und arbeitsrechtlich hA zwischen der gesellschaftsrechtlichen Bestellung zum Gesellschafts- bzw Privatstiftungsorgan und der dienstrechtlichen Anstellung zu differenzieren. Aufgrund der Trennung dieser beiden Rechtsverhältnisse

48 UFS 16. 12. 2008, RV/0237-L/04 (derzeit anhängig unter VwGH 2009/15/0016).

wäre die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit der der Entscheidung zugrunde liegenden Gestaltung jedenfalls zu bejahen gewesen. Zwar hätte die gemanagte AG bzw Privatstiftung im Falle von Sorgfaltsverletzungen (auch) den bei ihr organschaftlich bestellten Beschwerdeführer als natürliche Person zur Haftung heranziehen können. Da dieser jedoch im Zuge seiner Beschäftigung als Steuerberater für die Steuerberatungs-GmbH tätig war, hätte er sich in weiterer Folge bei Letzterer regressieren können. Somit wäre es aber mE die Steuerberatungs-GmbH, die letztlich das Unternehmerrisiko trägt und der daher die Einkünfte zuzurechnen gewesen wären. Ebenso wären auch nach der neuen Rz 104 der EStR 2000 die Einkünfte der Steuerberatungs-GmbH zuzurechnen gewesen.⁴⁹

2.3 VwGH-E vom 28. 5. 2009: Unmittelbare Zurechnung der Einkünfte aus Aufsichtsratsstätigkeit an natürliche Person bei Fehlen jedweder rechtlicher oder wirtschaftlicher Verbindung zwischen überwachter und zwischengeschalteter Gesellschaft

Dem VwGH-Erkenntnis aus dem Jahr 2009 lag folgender Sachverhalt zugrunde:⁵⁰ Der Beschwerdeführer (natürliche Person) war bei mehreren Gesellschaften als Aufsichtsrat bestellt und versteuerte die erhaltenen Aufsichtsratsvergütungen als Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 erster Teilstrich EStG). Im Jahr 2000 schloss er mit der C-GmbH eine Vereinbarung ab, nach welcher er als deren Dienstnehmer neben seiner Tätigkeit im Rahmen des eigentlichen Geschäftsbetriebs in bestimmte Aufsichtsratsgremien entsendet wurde und im Zuge dessen anfallende Aufsichtsratsvergütungen der C-GmbH zustanden. Der Beschwerdeführer meinte daher, die Aufsichtsratsvergütungen seien ab dem Jahr 2000 nicht mehr ihm, sondern der C-GmbH ertragsteuerlich zuzurechnen. In der Berufungsverhandlung führte der Beschwerdeführer aus, dass diese rechtliche Konstruktion auch auf einem wirtschaftlichen Grund beruhe, weil „bei persönlichem Bezug der Aufsichtsratsvergütung Pensionsschädlichkeit die Folge gewesen wäre“, der Beschwerdeführer somit seine ab dem Jahr 2000 erhaltene Pension zurückzahlen hätte müssen (rund EUR 100.000,-). Sofern dem Beschwerdeführer Vergütungen nichtsdestotrotz teilweise direkt überwiesen wurden, seien dies nach Ansicht des Beschwerdeführers bzw

nach einem Schreiben der C-GmbH von der C-GmbH gewährte Kredite gewesen. Zudem führte der Beschwerdeführer aus, dass ihm die Vergütungen schon in Hinblick auf das Zufluss-Abfluss-Prinzip nicht zugeflossen sein könnten, weil er nicht frei über die Einnahmen verfügen habe können.

Der VwGH kann in seinen Erwägungen zu dem Schluss, dass im gegenständlichen Fall keine Rechtsbeziehung bzw wirtschaftliche oder gesellschaftsrechtliche Verbindung zwischen der C-GmbH einerseits und den Gesellschaften, in denen der Beschwerdeführer als Aufsichtsrat bestellt war andererseits, bestanden habe. Bei dieser Sachlage sei „jedenfalls von vornherein ausgeschlossen, dass die in Rede stehenden Vergütungen der Gesellschaften, deren Aufsichtsrat der Beschwerdeführer angehörte, zu Einkünften der C GmbH [...] geführt haben“. Die Vereinbarung des Beschwerdeführers mit der C-GmbH sei eine „Verfügung [...] des Beschwerdeführers über seine ihm in der Zukunft zufließenden Einnahmen“ gewesen. „Derartige Vorwegverfügungen ändern an der Zurechnung der Einkünfte an den Beschwerdeführer jedenfalls nichts (vgl. Tanzer, ÖStZ 2009, S 123 ff)“. Unberechtigt sei auch der Beschwerdeeinwand, „das Zuflussprinzip des § 19 EStG stehe der Erfassung von Einkünften beim Beschwerdeführer entgegen. Erfolgt auf der Grundlage einer Vorwegverfügung die Zahlung an einen Dritten, schließt dies einen Zufluss i.S.d. § 19 EStG beim Verfügenden nicht aus“.

Da im gegenständlichen Fall keine rechtliche oder wirtschaftliche Verbindung zwischen der C-GmbH und den überwachten Gesellschaften bestand, konnte der VwGH recht einfach eine Zurechnung der Vergütungen an den Beschwerdeführer vornehmen. Nur der Beschwerdeführer allein war es, der aus den Tätigkeiten ein Unternehmerrisiko trug und somit Marktchancen nutzen konnte. Auch nach Rz 104 wäre es im Ergebnis zu einer Zurechnung an den Beschwerdeführer gekommen. Bemerkenswert ist, dass es der Gerichtshof offenbar nicht für erforderlich hielt, auf das Rechtsverhältnis des Beschwerdeführers zur C-GmbH einzugehen. Aus der Entscheidung geht nicht hervor, ob der Beschwerdeführer Gesellschafter der C-GmbH war.⁵¹ Dies könnte als Indiz dafür verstanden werden, dass auch nach Ansicht des VwGH der jeweiligen Gesellschafterstruktur im Zuge der Einkünftezurechnung keine Bedeutung beizumessen ist (siehe oben 1.2.).

49 Vgl Rz 104 Beispiel 2, abgedruckt in *Bergmann*, GES 2010, 83 (87).

50 VwGH 28. 5. 2009, 2006/15/0360, ÖStZB 2009, 629.

51 Durch persönliche Auskunft einer in das Verfahren involvierten Person konnte in Erfahrung gebracht werden, dass im konkreten

Fall weder der Beschwerdeführer selbst noch einer seiner nahen Angehörigen Gesellschafter der C-GmbH war und es sich somit um keinen Fall einer „zwischengeschalteten“ Kapitalgesellschaft iSd Rz 104 der EStR 2000 handelte.

3. Conclusio

Bereits die Markteinkommenstheorie muss mE zu einem eindeutigen Zurechnungsergebnis entweder zur natürlichen Person oder zur „zwischen geschalteten“ Kapitalgesellschaft führen. Entscheidend ist, wer aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, wer also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Keine Rolle spielen sollte dabei

- die konkrete Gesellschafterstruktur der Kapitalgesellschaft,
- ob ein gesetzliches oder statutarisches Verbot vorliegt,
- ob die Tätigkeit eine sogenannte „höchstpersönliche“ ist,

- ob die Kapitalgesellschaft erst nachträglich „zwischen geschaltet“ wird, und
- ob die Kapitalgesellschaft über einen sich von der dahinter stehenden natürlichen Person abhebenden (organisatorisch erhöhten Anforderungen unterliegenden) Betrieb verfügt.

Die neue Rz 104 der EStR 2000 führt zwar zu überzeugenderen Ergebnissen als ihre Vorgängerversion, erscheint aber mE im Einzelfall immer noch zu restriktiv, weicht ohne ersichtliche Begründung von den allgemeinen Einkünftezurechnungsgrundsätzen ab und dürfte relativ einfach umgangen werden können.

Die Zurechnung von Vorgruppen-Mindeststeuern in der Unternehmensgruppe

Der folgende Beitrag ist der Frage gewidmet, wie Mindeststeuern, die eine Körperschaft vor ihrem Eintritt in eine Unternehmensgruppe entrichtet hat, in der Gruppe angerechnet werden können. § 24a Abs 4 Z 2 KStG sieht dafür die Zurechnung an den Gruppenträger vor, der eine Verrechnung mit der Körperschaftsteuer der gesamten Gruppe vornehmen kann. Allerdings sind die Voraussetzungen für die Zurechnung im Detail strittig.

Von Werner C. Haslehner

1. Einleitung

Für die Zurechnung von vor Gruppenbeitritt abgeführter Mindeststeuer eines Gruppenmitglieds innerhalb der Gruppe verlangt das BMF in Rz 1577 KStR 2001 nicht nur die Zurechnung von positivem Einkommen durch dieses Gruppenmitglied, sondern setzt voraus, dass dieses Einkommen den bei fingierter Einzelbetrachtung die Zahlung von Mindeststeuer auslösenden Betrag übersteigt. Dieses Erfordernis erscheint vor dem Hintergrund der Systematik der Mindeststeuer sowie dem Gesetzeszweck überschießend; dies umso mehr, als auch das BMF seine Auffassung nicht konsequent durchsetzt.

In einer Unternehmensgruppe gelten besondere Vorschriften für die Berechnung und Abfuhr von Mindeststeuer iSd § 24 Abs 4 KStG. Gemäß § 24a Abs 4 Z 1 KStG ist die Mindeststeuer zwar für jedes einzelne Gruppenmitglied zu berechnen, aber nur dann zu entrichten, wenn das gesamte Gruppenergebnis „nicht ausreichend positiv ist“, wenn also das Gruppeneinkommen geringer ist als die Summe der Mindeststeuerpflicht auslösenden Beträge aller mindeststeuerpflichtigen Gruppenkörperschaften. § 24a Abs 4 Z 2 KStG normiert betreffend die Mindeststeuer, die vor Eintritt in die Gruppe angefallen ist (Vorgruppen-Mindeststeuer), die Zurechnung des entsprechenden Anrechnungsguthabens an den Gruppenträger zusammen mit dem diesem zuzurechnenden Gewinn. Nicht gänzlich klar ist allerdings, in welcher Höhe diese Zurechnung erfolgen soll bzw welche Grenzen zu beachten sind: Insbesondere ist im Hinblick auf einen