

Einkünftezurechnung bei „zwischenengeschalteten“ Kapitalgesellschaften – Die neue Rz 104 der EStR 2000¹

Kaum eine Problemstellung hat das steuerrechtliche Schrifttum in letzter Zeit so geprägt, wie jene der Einkünftezurechnung bei „zwischenengeschalteten“ Kapitalgesellschaften. Hintergrund dieser Diskussion war die Abwicklung des Angestelltenverhältnisses eines Vorstandes einer börsennotierten AG über eine von ihm gegründete und beherrschte GmbH und die Frage, ob es diesfalls zur Zurechnung der Einkünfte an die „zwischenengeschaltete“ GmbH oder doch an die dahinter stehende natürliche Person kommen soll. Der ursprüngliche, weitreichende Ansatz des BMF in Rz 104 EStR 2000, wonach die Vergütungen für „höchstpersönliche“ Tätigkeiten stets demjenigen zuzurechnen waren, „der die Leistung persönlich erbringt (zB Schriftsteller, Vortragender, Wissenschaftler, ‚Drittanstellung‘ von Vorständen)“, wurde mittlerweile einschränkend konkretisiert, lässt aber weiterhin zahlreiche Fragen offen.

Von Sebastian Bergmann

1. Problemstellung: Die ertragsteuerliche Beachtlichkeit der „Zwischenschaltung“ von Kapitalgesellschaften bei der Einkünfteerzielung

Im Regelfall erbringen Aufsichtsräte, Geschäftsführer, (Stiftungs-)Vorstände, Künstler, als Gutachter tätige Professoren, Sportler, etc ihre Leistungen direkt gegenüber ihren Auftraggebern, den geleiteten bzw überwachten Gesellschaften (Privatstiftungen) oder Werkbestellern. In der Praxis kommt es jedoch immer häufiger vor, dass solche Leistungen anstatt unmittelbar durch die natürliche Person über eine „zwischenengeschaltete“ Kapitalgesellschaft erbracht werden. Fraglich ist, ob ein derartiges „Zwischenschalten“ aus ertragsteuerlicher Sicht gelingen kann, dh ob die bei diesen Tätigkeiten anfallenden Einkünfte der „zwischenengeschalteten“ Kapitalgesellschaft zuzurechnen sind, oder ob es zur Einkünftezurechnung an die dahinter stehende, die geschuldete Leistung faktisch erbringende natürliche Person kommt. Weitgehende Einigkeit dürfte darüber bestehen, dass es einerseits grundsätzlich möglich ist, bestimmte Tätigkeiten über „zwischenengeschaltete“ (Einmann-)Kapitalgesellschaften auszuüben, andererseits aber die „Zwischenschaltung“ von Kapitalgesellschaften nicht in jedem, jeglicher wirtschaftlichen Realität entbehrenden Fall ertragsteuer-

wirksam gelingen kann. Die im gegenständlichen Zusammenhang zu klärende Frage ist daher, welches Abgrenzungskriterium dogmatisch zu überzeugen vermag.²

2. Motive für das „Zwischenschalten“ von Kapitalgesellschaften

Die Motive für das „Zwischenschalten“ von Kapitalgesellschaften können insbesondere ertragsteuerlicher, beitragsrechtlicher und unternehmens-/zivilrechtlicher Natur sein. So wird durch die „Zwischenschaltung“ vor allem versucht, in Genuss des günstigen KSt-Satzes von 25 % zu kommen, der zuzüglich KESt bei einer Ausschüttung an den Gesellschafter zu einer ertragsteuerlichen Gesamtbelastung von 43,75 % führt. Dieser Vorteil wurde zwar durch den mit 1. 1. 2010 eingeführten Gewinnfreibetrag (§ 10 EStG) dahingehend relativiert, dass bei dessen voller Inanspruchnahme durch eine natürliche Person die Grenzsteuerbelastung auf Gewinne bis ca EUR 769.231,- auf 43,5 % ESt sinkt. Vorteilhafter ist das „Zwischenschalten“ einer Kapitalgesellschaft jedoch weiterhin bei darüber hinaus gehenden Gewinnen bzw wenn der investitionsbedingte Teil des Gewinnfreibetrags mangels Anschaffung bzw Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter nicht voll in Anspruch genommen werden kann. Zudem kann in der „zwischenengeschalteten“ Kapitalgesellschaft nicht ausgeschütteter Gewinn steuergünstig thesauriert werden. Dieser wesentliche Vorteil gegenüber einer unmittelbaren Leistungs-

1 Dem Beitrag liegt ein Vortrag vom 7.5.2010 im Rahmen des 19. Österreichischen Steuerrechtstags in Salzburg zugrunde.

2 So auch *Treer/Mayr*, Der Salzburger Steuerdialog 2009, ÖStZ Spezial (2009) 33 f.

erbringung durch eine natürliche Person besteht auch nach Einführung des Gewinnfreibetrags unvermindert fort. Weiters kann sich die hinter der „zwischengeschalteten“ Kapitalgesellschaft stehende natürliche Person bei dieser zu einem (wesentlich) niedrigeren Entgelt anstellen lassen und in den Genuss der günstigen ESt-Progressionsstufen sowie des begünstigten 13./14. Monatsgehalts kommen.

Ein weiterer wesentlicher Vorteil solcher Gestaltungen besteht darin, dass die „zwischengeschaltete“ Kapitalgesellschaft als solche nicht sozialversicherungspflichtig ist. Sofern die natürliche Person ohne der „Zwischenschaltung“ einer Kapitalgesellschaft als Dienstnehmer anzusehen wäre, entfallen beim anstellenden Dienstgeber zudem weitere Lohnnebenkosten wie Kommunalsteuer, Dienstgeberbeitrag zum FLAF, Dienstgeberzuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Abfertigungsbeiträge nach dem BMVG.

In der Regel kann durch die „Zwischenschaltung“ einer Kapitalgesellschaft auch die Haftung der hinter dieser stehenden natürlichen Person beschränkt werden. Dies kann allerdings insbesondere im Zusammenhang mit der Wahrnehmung von Organfunktionen in Kapitalgesellschaften bzw Privatstiftungen nicht gelingen.³

3. Chronologie der „Vorfälle“

Im gegenständlichen Zusammenhang den Stein ins Rollen gebracht hat Mitte 2008 *Mayr*, der zuständige Abteilungsleiter im BMF, mit einem Aufsatz zur Drittanstellung von Vorständen.⁴ Diesem Aufsatz ist Anfang 2009 eine entsprechende Erweiterung der EStR 2000 Rz 104

durch den EStR-Wartungserlass 2008/2⁵ um folgenden Satz gefolgt: „Die Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten sind ab 1.7.2009 demjenigen zuzurechnen, der die Leistung persönlich erbringt (zB Schriftsteller, Vortragender, Wissenschaftler, ‚Drittanstellung‘ von Vorständen)“. In Folge dieser Änderung in den EStR 2000 hat sich im Schrifttum eine lebhafte Diskussion entwickelt.⁶ Seitens des BMF wurden die überwiegend kritische Auseinandersetzung mit Rz 104 zum Anlass genommen, diese im Rahmen des Salzburger Steuerdialogs 2009 zu diskutieren und eine Änderung anzukündigen.⁷ Ende 2009 wurde diese Änderung schließlich mit dem EStR-Wartungserlass 2009⁸ verwirklicht und Rz 104 entschärft. Im Folgenden soll daher die neue Rz 104 der EStR 2000 näher vorgestellt und sich in Zusammenhang mit dieser stellende Zweifelsfragen aufgezeigt werden.

4. Die neue Rz 104 der EStR 2000

4.1 Zeitlicher und persönlicher Anwendungsbereich

Die am 11.12.2009 mit dem EStR-Wartungserlass 2009 kundgemachte neue Version der Rz 104 der EStR 2000 ordnet nunmehr an, dass die durch sie statuierten Grundsätze der Einkünftezurechnung zeitlich „[f]ür Zeiträume ab dem 1.1.2010“ und persönlich „für ‚zwischengeschaltete‘, unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen (Rz 1129) stehende Kapitalgesellschaften“ zur Anwendung kommen sollen. Zwar war das restriktivere Zurechnungsregime der ältere Fassung von Rz 104 zwischen 1.7.2009 bis zur Kundmachung des EStR-Wartungserlasses 2009 am 11.12.2009

3 Vgl *Bergmann*, Die „Drittanstellung“ von Managern im Gesellschafts- und Steuerrecht (Teil 2), taxlex 2009, 184 (188).

4 *Mayr*, Drittanstellung von Vorständen zulässig? RdW 2008, 420 ff.

5 Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0016-VI/6/2009 vom 12.1.2009.

6 Vgl mittlerweile *Arnold*, Zur gesellschaftsrechtlichen Zulässigkeit der Drittanstellung von Geschäftsführern (Vorstandsmitgliedern), ÖStZ 2009, 120 ff; *Tanzer*, Die Einkünftezurechnung bei Drittanstellung von Geschäftsführern (Vorständen) im Ertragsteuerrecht, ÖStZ 2009, 123 ff; *Bergmann*, Die „Drittanstellung“ von Managern im Gesellschafts- und Steuerrecht (Teil 1), taxlex 2009, 131 ff und (Teil 2), taxlex 2009, 184 ff; *Ehrke-Rabel/Zierler*, Einkünftezurechnung bei „höchstpersönlichen“ Tätigkeiten – Vier Beispielfälle zur Reichweite der Änderung in Rz. 104 EStR, SWK 2009, S 423 ff; *Kirchmayr/Achatz*, Zurechnung höchstpersönlich, taxlex 2009, 181; *Marschner*, UFS: Einkünfte aus der Tätigkeit als Aufsichtsrat oder Stiftungsvorstand können nur einer natürlichen Person zugerechnet werden, GeS 2009, 70 ff; *Beiser*, Jedem Arbeitnehmer seine GmbH? RdW 2009, 370; *Renner*, Einkünftezurechnung bei Erbringung höchstpersönlicher Leistungen, UFSjournal 2009, 95 ff; *Renner*, GmbH als Aufsichtsrat: Gesellschafts- und steuerrechtliche Betrachtungen, Aufsichtsratsaktuell 2009 H 2, 4 f; *Huber*, Einkünftezurechnung an Arbeitgeber und Einmanngesellschaften, taxlex 2009, 285 ff; *Huber*, Zurechnung von Aufsichtsrats-einkünften an den Arbeitnehmer, ecoloex 2009, 710; *Doralt*,

VwGH: Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteter Aufsichtsrats-GmbH, RdW 2009, 545; *Gruber/Vondrak*, Zurechnung von „höchstpersönlichen“ Einkünften – Geplante Entschärfung der Rz 104 EStR 2000, GeS 2009, 271 ff; *Treer/Mayr*, Der Salzburger Steuerdialog 2009, 32 ff; *Mayr*, Zwischengeschaltete GmbH steuerlich anzuerkennen? RdW 2009, 877 ff; *Ehrke-Rabel/Kofler*, Gratwanderungen – Das Niemandsland zwischen aggressiver Steuerplanung, Missbrauch und Abgabenhinterziehung, ÖStZ 2009, 456 ff; *Renner*, Einkünftezurechnung bei „entsendetem“ Aufsichtsratsmitglied, SWK 2009, S 812 ff; *Winkler*, Sind Aufsichtsratsvergütungen steuerlich tatsächlich zwingend einer natürlichen Person zurechenbar? SWK 2009, S 816 f; *Renner*, Aufsichtsrat, Künstler, Schriftsteller und Sportler als GmbH? RdW 2010, 170 ff; *Renner*, Highlights im EStR 2000-Wartungserlass 2009 (Teil 1), ÖStZ 2010, 3 ff; *Jakom/Laudacher*, EStG³ (2010) § 2 Rz 42; *Ginlböhr/Haselberger*, Zur Zurechnung von höchstpersönlichen Einkünften, SWK 2010, S 445 ff; *T. Leitner*, Die typisierende Betrachtungsweise bei der Einkünftezurechnung – Unvereinbarkeit der neuen Rz. 104 EStR 2000 mit dem Legalitätsprinzip, SWK 2010, S 474 ff; *Wilplinger/Primik*, Einkünftezurechnung bei „höchstpersönlichen“ Tätigkeiten – geänderte Auffassung des BMF, FJ 2010, 191 ff.

7 Erlass des BMF, GZ BMF-010216/0093-VI/6/2009 vom 5.10.2009.

8 Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0704-VI/6/2009 vom 11.12.2009.

(bzw. zumindest bis zur erlassmäßigen Veröffentlichung der Ergebnisunterlage zum Salzburger Steuerdialog 2009 am 5.10.2009) „in Kraft“. Praktisch dürfte sie jedoch nie zur Anwendung gekommen sein, weil selbst bei Betrieben mit abweichendem, im Übergangszeitraum endenden Wirtschaftsjahr die Einkünfte erst bei Ermittlung des Einkommens jenes Kalenderjahres zu berücksichtigen sind, in dem das abweichende Wirtschaftsjahr endet (§ 2 Abs 5 EStG) und somit erst im Jahr 2010 erklärt werden müssen (§ 134 BAO). „Durch den Rost fallen“ dürften jedoch jene Härtefälle finanztreuer Steuerpflichtiger, die angesichts des drohenden strikten Zurechnungsregimes der Rz 104 in ihrer älteren Fassung bereits frühzeitig eine Umwandlung vorgenommen haben.

Voraussetzung zur persönlichen Anwendung des Zurechnungsregimes der neuen Rz 104 ist, dass es sich um eine „*zwischen geschaltete*“, unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen (Rz 1129) stehende Kapitalgesellschaft“ handelt. Die Kriterien „*zwischen geschaltete*“ und „*unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen [...] stehende*“ stimmen dabei inhaltlich überein; letzteres konkretisiert lediglich, was für Zwecke der EStR 2000 unter einer „Zwischenschaltung“⁹ zu verstehen ist.¹⁰ Deutlicher als aus den EStR 2000 selbst geht dies aus dem Protokoll zum Salzburger Steuerdialog 2009 hervor: „[...] unter seinem Einfluss oder dem seiner Angehörigen stehende (*zwischen geschaltete*) GmbH [...]“.¹¹ Offen lässt Rz 104 jedoch, unter welchen Voraussetzungen ein „Einfluss“ des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen vorliegt. Unklar ist daher beispielsweise, ab welchem Beteiligungsausmaß (über 25 %, über 50 %, über 75 % oder 100 %?) ein solcher Einfluss auf gesellschaftsrechtlicher Basis vorliegt, sowie ob hinsichtlich des Beteiligungsausmaßes auf die Stimmrechte und/oder das Stammkapital abzustellen ist. Sofern ein Einfluss auch bei einer Beteiligung unter 100 % bestehen kann, stellt sich überdies die Frage, was hinsichtlich eines allfällig verbleibenden Minderheitsgesellschafters zu geschehen hat.

4.2 Zurechnungskriterien

a) Überblick

Sofern eine „zwischen geschaltete“, unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen ste-

hende Kapitalgesellschaft vorliegt, soll eine Zurechnung der Einkünfte an die dahinter stehende natürliche Person nach EStR 2000 Rz 104 insbesondere dann erfolgen, 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*“.

Für eine Zurechnung der Einkünfte an die natürliche Person müssen beide Kriterien gleichzeitig erfüllt sein (arg „und“).¹² Aus dem den beiden Kriterien vorausgehenden Wort „*insbesondere*“ lässt sich ableiten, dass es sich um eine bloß demonstrative Auflistung von Zurechnungsmerkmalen handelt und sich die Finanzverwaltung weiteren Interpretationsspielraum wohl offen lässt.¹³

b) Nutzen von Marktchancen

Das erste Kriterium konkretisiert Rz 104 dahingehend, dass „*eine zwischen geschaltete Kapitalgesellschaft [Marktchancen] nicht nutzen [kann], wenn die betreffende Tätigkeit entweder aufgrund eines gesetzlichen oder statutarischen Verbots nur von natürlichen Personen erbracht werden kann (zB ‚Drittanstellung‘ von Vorständen, Stiftungsvorständen und Aufsichtsräten, siehe dazu insbesondere Rz 5266g) oder in typisierender Betrachtungsweise nach der Verkehrsauffassung eine höchstpersönliche Tätigkeit darstellt (zB Schriftsteller, Vortragende, Sportler, Künstler)*“.

Damit eine Kapitalgesellschaft Marktchancen nicht nutzen kann, genügt es somit, dass alternativ entweder ein gesetzliches bzw. statutarisches Verbot oder in typisierter Betrachtungsweise eine „höchstpersönliche“ Tätigkeit vorliegt.

Mit gesetzlichen Verboten dürften mE nur absolute Verbote gemeint sein (zB Ärzte-Kapitalgesellschaften). Das Bestehen eines bloß relativen Verbots (etwa aufgrund einer fehlenden Gewerbeberechtigung) dürfte hingegen nicht ausreichend sein, um eine Zurechnung die dahinter stehende natürliche Person darauf zu stützen. Statutarische Verbote sind zB solche in Wettkampfstaturen sportlicher Organisationen (etwa FIFA oder FIS), aus denen sich ergibt, dass nur natürliche Personen an Wettkämpfen teilnehmen dürfen.¹⁴

Die Feststellung, ob eine sogenannte „höchstpersönliche“ Tätigkeit vorliegt, hat nach Rz 104 der EStR 2000 in typisierender Betrachtungsweise nach der Verkehrsauffassung zu erfolgen. Die Besonderheiten des jeweili-

9 Grundsätzlich wäre jede Gesellschaft „zwischen geschaltet“. Anderes könnte allenfalls für eigentümerlose Gebilde wie Privatstiftungen gelten.

10 Vgl auch Renner, RdW 2010, 170 (170).

11 Erlass des BMF, GZ BMF-010216/0093-VI/6/2009 vom 5.10.2009.

12 So auch Ginthör/Haselberger, SWK 2010, S 445 (S 446); Wilplinger/Primik, FJ 2010, 191 (191).

13 Vgl Ginthör/Haselberger, SWK 2010, S 445 (S 446).

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

gen Einzelfalles sind daher außer Acht zu lassen. Welche Tätigkeiten nach der Verkehrsauffassung konkret als „höchstpersönlich“ eingestuft werden, ist offen. Nach Rz 104 sollen dazu insbesondere die Tätigkeiten als Schriftsteller, Vortragende, Sportler und Künstler zählen. Keine von Rz 104 erfassten „höchstpersönlichen“ Tätigkeiten liegen nach *Mayr* insbesondere „bei ‚klassischen‘ Freiberuflern [vor], denen standesrechtlich die GmbH offensteht [...] (zB Rechtsanwalt)“.¹⁵ Das gelte „in typisierender Betrachtungsweise auch dann, wenn der Freiberufler einen besonderen Bekanntheitsgrad genießt (zB ‚Stararchitekt‘, ‚Staranwalt‘)“.¹⁶ Andererseits hat das BMF in einer Anfragebeantwortung festgehalten, dass zwar Beratungstätigkeiten grundsätzlich nicht als „höchstpersönlich“ gelten, jedoch im Extremfall (bei einer entsprechend exponierten Person) eine „höchstpersönliche“ Tätigkeit vorliegen kann. Als Beispiel nannte das BMF die Beratungstätigkeit eines „ehemaligen Regierungschef[s], der – auch – seine persönlichen Kontakte für die Ausübung seiner Tätigkeit nutzt und bei dem es dem beauftragenden Unternehmen gerade auch um die Nutzung dieser Informationen und Zugänge ankommt“.¹⁷ Ein solches Verständnis „höchstpersönlicher“ Tätigkeiten stünde jedoch in Widerspruch zu der nach den EStR 2000 anzuwendenden typisierenden Betrachtungsweise und dürfte deshalb mE nicht als repräsentative Auffassung des BMF zu verstehen sein. Anzumerken ist, dass die nach *Mayr* nicht unter „höchstpersönliche“ Tätigkeiten fallenden „klassischen“ Freiberufler“ nicht mit den freiberuflichen Tätigkeiten des § 22 Z 1 EStG übereinstimmen, worunter ua auch die nach Rz 104 als die „höchstpersönlich“ charakterisierten Tätigkeiten als Schriftsteller oder Künstler zu subsumieren sind.

c) Eigenständiger Betrieb

Das zweite für eine Zurechnung an die hinter der Kapitalgesellschaft stehende natürliche Person kumulativ erforderliche Kriterium des Nichtvorliegens eines eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betriebes konkretisiert Rz 104 dahingehend, dass für das Vorliegen eines solchen „insbesondere die Beschäftigung von Mitarbeitern“ spreche, „wobei es auf die rechtliche Ausgestaltung des Beschäftigungsverhältnisses nicht ankommt. Bloße Hilfstätigkeiten in der Kapitalgesellschaft (zB Sekretariat) führen jedoch zu kei-

nem eigenständigen, sich abhebenden geschäftlichen Betrieb“.¹⁸ Nach dem Protokoll zum Salzburger Steuerdialog 2009 sollen zudem auch bloß „vorbereitende Tätigkeiten“ nicht genügen. Dieser restriktivere Ansatz wurde jedoch (wohl bewusst) nicht in die neue Rz 104 der EStR 2000 übernommen.¹⁹ Ob ein eigenständiger, sich von der natürlichen Person abhebender, geschäftlicher Betrieb der Kapitalgesellschaft vorliegt, ist – anders als die typisierende Beurteilung des Vorliegens einer „höchstpersönlichen“ Tätigkeit – im Einzelfall festzustellen.¹⁹ Nach *Mayr* müssen dafür beschäftigte Mitarbeiter „selbst umsatzrelevante Leistungen oder qualifizierte Vorleistungen in Bezug auf die Hauptleistung erbringen“, wobei „[u]nter 20 % des jährlichen Gesamtumsatzes [...] keine umsatzrelevanten Leistungen“ vorliegen sollen.²⁰ Es werde „auf die ‚Honorar-Aufteilung‘ abzustellen sein [...] dh zumindest 20 % der jährlichen ‚Gesamthonorare‘ müssten [...] MitarbeiterInnen zugehen“.²¹ Das „bloße ‚Managen‘ eines höchstpersönlich Tätigen (zB Künstler)“ soll nach *Mayr* jedoch nicht genügen, um einen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden Betrieb zu begründen.²² In ihren Anmerkungen zum Salzburger Steuerdialog 2009 verweisen *Treer/Mayr* hinsichtlich des Vorliegens eines eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betriebes auf *Ehrke-Rabel/Zierler*.²³ Nach Letzteren sei die Frage, ob ein eigenständiger geschäftlicher Betrieb der Kapitalgesellschaft vorliege, in „Anlehnung an die Judikatur des VwGH zu sog. ‚Briefkastengesellschaften““ zu beantworten.²⁴ Diese Abgrenzung hilft aber wohl wenig weiter: In diesem Fall würde mE nämlich stets ein eigenständiger Betrieb der Kapitalgesellschaft vorliegen, weil die gegenständlichen „höchstpersönlichen“ Tätigkeiten mit der physischen bzw geistigen Tätigkeit einer natürlichen Person verbunden sind und daher stets zu Aktiv-Einkünften führen. Welche Kriterien zur Beurteilung des Vorliegens eines eigenständigen Betriebes iSd Rz 104 tatsächlich herangezogen werden müssen, bleibt letztlich offen. Sofern ein eigenständiger, sich von der natürlichen Person abhebender Betrieb der Kapitalgesellschaft vorliegt, fordert Rz 104 schließlich zusätzlich, dass die Tätigkeit „bloßer Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit der Kapitalgesellschaft“ ist. Ist dies der Fall, erfolgt keinesfalls eine Zurechnung an die natürliche Person. Ein bloßer Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit der Kapi-

15 *Mayr*, RdW 2009, 877 (878).

16 *Mayr*, RdW 2009, 877 (878).

17 BMF-010203/0063-VI/6/2010 vom 15.2.2010, veröffentlicht in *Ginhör/Haselberger*, SWK 2010, S 445 (S 451).

18 Auch nach *Mayr*, RdW 2009, 877 (878) können „qualifizierte Vorleistungen“ einen eigenständigen Betrieb iSd Rz 104 begründen.

19 Erlass des BMF, GZ BMF-010216/0093-VI/6/2009 vom 5.10.2009.

20 *Mayr*, RdW 2009, 877 (878).

21 *Mayr*, RdW 2009, 877 (878).

22 *Mayr*, RdW 2009, 877 (878).

23 *Treer/Mayr*, Der Salzburger Steuerdialog 2009, 34.

24 *Ehrke-Rabel/Zierler*, SWK 2009, S 423 (S 431).

talgesellschaft liegt nach *Mayr* beispielsweise dann vor, wenn ein „*Steuerberater als Aufsichtsrat bei einer GmbH, die Klientin der Steuerberatungs-GmbH ist*“, tätig wird.²⁵

4.3 Beispiele

Die Anwendung der eben dargestellten Kriterien wird von den EStR 2000 anhand von sieben Beispielen illustriert.

1. Ein Vorstand gründet eine GmbH und wickelt sein Anstellungsverhältnis über seine GmbH ab.

Die Vergütungen für die Vorstandstätigkeit sind unmittelbar der natürlichen Person zuzurechnen, da die GmbH die Marktchancen selbst nicht nutzen kann und auch kein eigenständiger, sich von der Vorstandstätigkeit abhebender Betrieb der GmbH vorliegt.

Anmerkung: Eine einfache Gestaltungsmöglichkeit zur Vermeidung der Einkünftezurechnung an die natürliche Person dürfte in diesem Zusammenhang darin bestehen, einen allfälligen Vorstandsassistenten (der wohl anders als eine Sekretärin mehr als bloße Hilfstätigkeiten verrichtet) nicht bei der geleiteten Gesellschaft, sondern bei der Vorstands-GmbH anzustellen (bei entsprechender Erhöhung der an die Vorstands-GmbH gezahlten Vergütungen).

2. Ein Rechtsanwalt, der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Rechtsanwalts-GmbH ist, wird als Stiftungsvorstand in der von einem seiner Klienten errichteten Privatstiftung tätig. Sein Dienstvertrag mit der Rechtsanwalts-GmbH sieht vor, dass er die Vergütungen für seine Tätigkeit als Stiftungsvorstand an die Rechtsanwalts-GmbH abführen muss.

Als Stiftungsvorstand kommt nur eine natürliche Person in Betracht, die Rechtsanwalts-GmbH kann daher die Marktchancen nicht nutzen. Da die Rechtsanwalts-GmbH jedoch über einen eigenständigen, sich abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt und die Tätig-

keit als Stiftungsvorstand Ausfluss dieser eigenbetrieblichen Tätigkeit der GmbH ist, kommt es zu keiner abweichenden Zurechnung.

3. Ein Vorstand eines technischen Unternehmens wickelt sein Anstellungsverhältnis über seine operativ tätige Wertpapierhandels-GmbH ab.

Zwar verfügt die Wertpapierhandels-GmbH über einen eigenständigen, sich von der Tätigkeit des Vorstands abhebenden Betrieb; da die Vorstandstätigkeit nicht Ausfluss dieses Betriebs ist, kommt es zu einer Zurechnung der Vergütungen an die natürliche Person.

Anmerkung: Eine Gestaltung zum Entfall der Zurechnung an die natürliche Person wäre in diesem Zusammenhang etwa durch Erweiterung des Unternehmensgegenstandes auf Management-Tätigkeiten denkbar.²⁶

4. Ein Universitätsprofessor rechnet Honorare für seine Gutachtenstätigkeit über eine ihm und seiner Ehefrau gehörende GmbH ab. Einzige Arbeitnehmerin in der GmbH ist seine Ehefrau, die als Sekretärin beschäftigt wird.

Es liegt in typisierender Betrachtungsweise eine Tätigkeit vor, die höchstpersönlich zu erbringen ist; die GmbH kann daher nicht die Marktchancen nutzen. Da die GmbH auch nicht über einen eigenständigen, sich abhebenden Betrieb verfügt, werden die Honorare der natürlichen Person zugerechnet.

Anmerkung: Ein eigenständiger, sich von der natürlich Person abhebender Betrieb würde nach *Mayr* jedoch zB bei der Beschäftigung wissenschaftlicher Mitarbeiter vorliegen, wenn diese selbst umsatzrelevante Leistungen erbringen (ab 20 %, wobei auf die Honoraraufteilung abzustellen sei).²⁷ Vermieden werden kann eine Zurechnung an den dahinter stehenden Professor mE etwa auch durch eine gemeinsame Gründung einer Professoren-

25 *Mayr*, RdW 2009, 877 (878).

26 Vgl in diesen Zusammenhang auch *Renner*, RdW 2010, 170 (172).

27 *Mayr*, RdW 2009, 877 (878).

GmbH durch mehrere Professoren. Da dann womöglich keine unter dem „Einfluss“ des Steuerpflichtigen (oder seiner nahen Angehörigen) stehende GmbH vorliegt, würde das Zurechnungsregime der Rz 104 von vornherein nicht zur Anwendung kommen. Um allfällige Streitigkeiten im Zuge der Gewinnverteilung zu vermeiden, bietet sich eine gesellschaftsvertraglich vereinbarte alineare Gewinnausschüttung im Ausmaß der jeweils erzielten Honorare an.²⁸

5. Ein Gärtner entschließt sich, sein Einzelunternehmen künftig in der Rechtsform einer GmbH fortzuführen. Mitarbeiter beschäftigt er nicht.

Da es sich in typisierender Betrachtungsweise um keine höchstpersönliche Tätigkeit handelt, kann die GmbH die Marktchancen nutzen. Es kommt daher zu keiner abweichenden Zurechnung.

6. Ein Mitarbeiter der Konzernmutter wird als Aufsichtsrat in die Tochtergesellschaft entsandt. Die Vergütung für diese Tätigkeit ist in seiner Gesamtvergütung, die er von der Konzernmutter erhält, enthalten. Die Konzernmutter verrechnet der Tochtergesellschaft eine Umlage für diese Konzernstellung.

Da es sich bei der Konzernmutter nicht um eine unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen (Rz 1129) stehende Kapitalgesellschaft handelt und die Konzernmutter überdies idR über einen eigenständigen, sich abhebenden Betrieb verfügt, kommt es zu keiner abweichenden Zurechnung. Die von der Tochtergesellschaft geleistete Umlage für die Konzernstellung unterliegt, ungeachtet der Zurechnung zur Konzernmutter, bei der Tochtergesellschaft § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988.

Anmerkung: Im Schrifttum wird in diesem Zusammenhang mitunter vertreten, dass die Anwendung von § 12

Abs 1 Z 7 KStG wonach „[d]ie Hälfte der Vergütungen [...], die an Mitglieder des Aufsichtsrates [...] gewährt werden“, nicht abgezogen werden dürfen, aufgrund der vollen Besteuerung bei der Konzernmutter zu einer nicht systemgerechten Doppelbesteuerung im Konzern führen würde und § 12 Abs 1 Z 7 KStG daher nur bei Zurechnung der Vergütungen an eine natürliche Person anzuwenden sei.²⁹ Auch der Wortlaut des § 12 Abs 1 Z 7 KStG spreche für eine solche Auslegung, weil dieser erfordere, dass die Vergütung „an“ Mitglieder des Aufsichtsrates gewährt werden.³⁰

7. Eine Steuerberaterin wird als Vortragende an einer Fachhochschule tätig. Sie rechnet ihre Honorare aus der Vortragstätigkeit über ihre Steuerberatungs-GmbH ab.

Als Vortragende an Fachhochschulen kommen nur natürliche Personen in Betracht, die Steuerberatungs-GmbH kann daher die Marktchancen nicht nutzen. Die Steuerberatungs-GmbH verfügt zwar über einen eigenständigen, sich abhebenden geschäftlichen Betrieb. Da die Tätigkeit als Vortragende jedoch nicht Ausfluss dieser eigenbetrieblichen Tätigkeit der GmbH ist, sind die Vergütungen aus der Vortragstätigkeit unmittelbar der Steuerberaterin als nichtselbständige Einkünfte (§ 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988) zuzurechnen (vgl. LStR 2002 Rz 992c).

Anmerkung: Wie in Beispiel 3 scheint auch hier eine Vermeidung der Zurechnung an die natürliche Person durch eine Erweiterung des Unternehmensgegenstandes der Steuerberatungs-GmbH auf Vortragstätigkeiten denkbar.³¹

4.4 Umwandlung

Zur Vermeidung einer ab 1.1.2010 von der zivilrechtlichen Gestaltung abweichenden Einkünftezurechnung, können nach EStR 2000 Rz 104 bis zum Stichtag 31.12.2009 Umwandlungen gemäß Art II UmgrStG vorgenommen werden. Rückwirkende Umwandlungen sind somit bis zum 30.9.2010 weiterhin möglich (vgl § 2 Abs 3 UmwG iVm § 220 Abs 3 AktG). Dabei ist nach

28 Vgl dazu weiterführend *Lehner*, Alineare Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften, ÖStZ 2009, 366 (366 ff).

29 Vgl *Winkler*, SWK 2009, S 816 (S 817).

30 Vgl *Winkler*, SWK 2009, S 816 (S 817).

31 So auch *Renner*, RdW 2010, 170 (172).

Rz 104 „davon auszugehen, dass am Tag des Umwandlungsbeschlusses das Betriebserfordernis erfüllt ist“. § 7 Abs 1 Z 2 UmgrStG erfordert jedoch darüber hinaus ausdrücklich, dass auch „am Umwandlungsstichtag [...] ein Betrieb vorhanden ist“. Es ist wohl davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung die Fiktion des Vorliegens des Betriebserfordernisses über den Wortlaut der Rz 104 hinaus auch auf die Umwandlungsstichtag erstreckt, weil andernfalls die meisten Umwandlungen zum Scheitern verurteilt wären.

Sollte, aus welchen Gründen auch immer,³² keine (rechtzeitige) Umwandlung erfolgen, obwohl nach dem Zurechnungsregime der Rz 104 die natürliche Person als Zurechnungssubjekt der betroffenen Einkünfte anzusehen ist, so dürfte seitens der Finanzverwaltung betreffend der faktisch weiterhin einer „zwischengeschalteten“ Kapitalgesellschaft zufließenden Vergütungen von einer gesellschaftssteuerpflichtigen Einlage der natürlichen

Person ausgegangen werden.³³ Spiegelbildlich könnte in weiterer Folge eine steuerneutrale Einlagenrückzahlung vorgenommen werden.³⁴

4.5 Zurechnungsdurchgriff auf Basis der allgemeinen Missbrauchsvorschrift des § 22 BAO?

Offen ist, ob die Finanzverwaltung im Einzelfall trotz Erfüllung der durch die neue Rz 104 aufgestellten Kriterien für eine Zurechnung an die Kapitalgesellschaft eine nachgelagerte Missbrauchsprüfung iSd § 22 BAO vornehmen wird. Die weitgehend angeordnete typisierende (somit die konkreten Gegebenheiten des Einzelfalls ausblendende) Betrachtung sollte mE dagegen sprechen. Dafür könnte hingegen allenfalls die Tatsache sprechen, dass sich die Finanzverwaltung durch die bloß demonstrative Aufzählung der Zurechnungskriterien (arg „insbesondere“) einen gewissen Spielraum offen gelassen hat.

Zusammenfassung

Nach der nunmehr entschärften Fassung der Rz 104 EStR 2000 soll es bei Einkünften aus Tätigkeiten, die aufgrund gesetzlicher oder statutarischer Verbote nur von natürlichen Personen erbracht werden dürfen oder die in typisierender Betrachtungsweise als „höchstpersönlich“ gelten, immer dann zu einer Zurechnung der Einkünfte an die hinter einer „zwischengeschalteten“ Kapitalgesellschaft stehende natürliche Person kommen, wenn die Kapitalgesellschaft über keinen eigenstän-

digen (sich von der natürlichen Person abhebenden) Betrieb verfügt. Zwar führt die neue Rz 104 mE zu überzeugenderen Ergebnissen als ihre pauschale Vorgängerversion, sie wirft dabei aber zahlreiche neue Fragen auf und dürfte relativ einfach umgangen werden können. Wie in der nächsten Ausgabe näher darzustellen sein wird, erscheint sie zudem im Einzelfall immer noch zu restriktiv und weicht ohne ersichtlicher Begründung von den allgemeinen Einkünftezurechnungsgrundsätzen ab.

32 Vgl Mayr, RdW 2009, 877 (879).

33 Vgl Doralt, RdW 2009, 545 (545); Mayr, RdW 2009, 877 (879).

34 Vgl Mayr, RdW 2009, 877 (879).