

AbgÄG 2016

Der Ministerrat hat am 22. November 2016 die Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2016 (AbgÄG 2016) beschlossen. Wir informieren Sie über die geplanten Änderungen und Anpassungen.

Steuer-IKS u. Finanzstrafrecht

Das Finanzstrafrecht wird seit Jahren verschärft. Gleichzeitig schränkt der Gesetzgeber die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige zunehmend ein. Welche Bedeutung haben in diesem Zusammenhang Tax-Compliance-Management-Systeme?

Betriebsspionage

Wir informieren Sie über die neue Richtlinie gegen Betriebsspionage, welche den Schutz vertraulichen Know-hows und vertraulicher Geschäftsinformationen (Geschäftsgeheimnisse) vorsieht und bis spätestens 9. Juni 2018 in nationales Recht umzusetzen ist.

Salzburger Steuerdialog 2016

Einblicke und Highlights



EY

Building a better
working world

TOP



Mit dem AbgÄG 2015 (BGBl I Nr. 163/2015) wurde die bisher höchst umstrittene Verwaltungspraxis zur Einkünftezurechnung bei „zwischengeschalteten“ Kapitalgesellschaften (EStR 2000 Rz. 104) weitgehend ausdrücklich im EStG verankert, um Unsicherheiten infolge der jüngeren (offenbar zuwiderlaufenden) VwGH-Rechtsprechung (insbesondere VwGH 4. September 2014, 2011/15/0149) zu beseitigen. Im Rahmen des Salzburger Steuerdialogs 2016 diskutierte die Finanzverwaltung zu diesem Zurechnungsregime mehrere Beispielfälle.

Einkünftezurechnung bei „zwischengeschalteten“ Kapitalgesellschaften

Ausgangsproblem und Vorgeschichte

Im Regelfall erbringen organschaftliche Vertreter von Körperschaften (Geschäftsführer, Vorstände, Stiftungsvorstände oder Aufsichtsräte), Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragende ihre Leistungen unmittelbar gegenüber den geleiteten/überwachten Körperschaften bzw. den Auftraggebern oder Werkbestellern. In der Praxis war in der Vergangenheit aber eine verstärkte Tendenz zu beobachten, solche Leistungen nicht unmittelbar durch natürliche Personen, sondern über zwischengeschaltete Kapitalgesellschaften abzuwickeln. Fraglich war und ist, unter welchen Voraussetzungen eine derartige Zwischenschaltung aus ertragsteuerlicher Sicht gelingen kann, d. h. die Einkünfte der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft und nicht der hinter ihr stehenden (die Leistung faktisch erbringenden) natürlichen Person zuzurechnen sind.

Die Motive für die Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften können unterschiedlicher Natur sein. So können etwa nicht ausgeschüttete Gewinne in zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften nach Belastung mit 25 Prozent KöSt steuergünstig thesauriert werden. Ein weiterer

wesentlicher Vorteil derartiger Gestaltungen kann darin bestehen, dass durch die Zwischenschaltung in manchen Fällen eine Sozialversicherungspflicht der hinter den Kapitalgesellschaften stehenden natürlichen Personen vermieden werden kann. Sofern natürliche Personen ohne Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft als Dienstnehmer zu qualifizieren wären, entfallen darüber hinaus weitere Lohnnebenkosten (z. B. Kommunalsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds [DB], Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag [DZ] und Abfertigungsbeiträge nach dem Betrieblichen Mitarbeiter- und Selbstständigenvorsorgegesetz [BMSVG]). In der Regel kann durch die Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften auch die Haftung der hinter ihnen stehenden natürlichen Personen beschränkt werden.

Um der Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften in bestimmten Zusammenhängen Einhalt zu gebieten, wurde im Jahr 2009 in Rz. 104 der BMF-Einkommensteuerrichtlinien (EStR 2000) ein entsprechend verschärftes Zurechnungsregime verankert. Im Fachschrifttum stieß dies überwiegend auf Ablehnung, zumal sich die Verwaltungspraxis

dabei ohne erkennbare gesetzliche Grundlage über die allgemeinen Einkünftezurechnungsgrundsätze hinwegzusetzen schien. Vor diesem Hintergrund überraschte es auch nicht, dass die jüngere höchstgerichtliche Rechtsprechung offenkundig in Widerspruch zur Verwaltungspraxis stand. Anstelle einer im Hinblick auf die offenbar widersprechende Rechtsprechung naheliegenden Adaptierung der bisherigen Verwaltungspraxis entschieden sich das BMF und in weiterer Folge der Gesetzgeber dazu, ebendiese umstrittene Verwaltungspraxis ausdrücklich im Gesetz zu verankern. Zu diesem Zweck wurde im Zuge des AbgÄG 2015 die Bestimmung des § 2 EStG um einen wie folgt lautenden Abs. 4a erweitert: „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.“

Zurechnungsbestimmung des § 2 Abs. 4a EStG

Anders als nach der bisherigen Verwaltungspraxis zählt § 2 Abs. 4a EStG die vom Zurechnungsregime der Bestimmung erfassten höchstpersönlichen Tätigkeiten taxativ auf. Zu ihnen zählen „nur“ solche als Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragender. Demgegenüber sollte es bei der Einstufung als höchstpersönliche Tätigkeit nach Rz. 104 der EStR 2000 noch in typisierender Betrachtungsweise auf die Verkehrsauffassung ankommen und es wurden Schriftsteller, Vortragende, Sportler und Künstler (nicht aber auch die nunmehr ausdrücklich erfassten Wissenschaftler) lediglich beispielhaft angeführt. Das neue Zurechnungsregime des § 2 Abs. 4a EStG wird sich insofern als planungssicherer erweisen.

Wie schon nach bisheriger Verwaltungspraxis setzt auch eine Einkünftezurechnung auf der Grundlage von § 2 Abs. 4a EStG voraus, dass die betreffende Körperschaft unter dem Einfluss der leistungserbringenden natürlichen Person steht und über keinen eigenständigen, sich von dieser Tätigkeit abhebenden Betrieb verfügt.

Unter dem Einfluss der leistungserbringenden natürlichen Person soll eine Körperschaft nach den Gesetzesmaterialien (vgl. die Erläuterungen zur Regierungsvorlage 896 BlgNR 25. GP 1 ff.) jedenfalls dann stehen, wenn diese Person oder ein Angehöriger wesentlich auf die Willensbildung der Körperschaft Einfluss nehmen kann. Ab welcher Beteiligungshöhe konkret ein qualifizierter Einfluss anzunehmen ist (bereits bei mehr als 25 Prozent oder bei mehr als 50 Prozent bzw. gar erst bei mehr als 75 Prozent), lassen die Gesetzesmaterialien bedauerlicherweise - wie schon bisher Rz. 104 der EStR 2000 - offen. Unter dem Einfluss der leistungserbringenden natürlichen Person dürfte eine Körperschaft jedenfalls auch dann stehen können, wenn die Anteile treuhändig (z. B. von einem Rechtsanwalt oder Wirtschaftstreuhänder) gehalten werden.

Für das Vorliegen eines eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden Betriebs ist nach den Gesetzesmaterialien insbesondere auf die Beschäftigung von Mitarbeitern abzustellen, wobei es auf die rechtliche Ausgestaltung des Beschäftigungsverhältnisses nicht ankomme. Bloße Hilfstätigkeiten in der Körperschaft (etwa Sekretariat oder Hilfsdienste) sollen zu keinem eigenständigen, sich abhebenden Betrieb führen.



Foto: iStockphoto

Salzburger Steuerdialog 2016 - Beispielfälle und Lösungen

Im Rahmen des Salzburger Steuerdialogs 2016 diskutierte die Finanzverwaltung mehrere Beispiele zum nunmehr ausdrücklich in § 2 Abs. 4a EStG verankerten Zurechnungsregime, von denen nachfolgend drei ausgewählte Highlights wiedergegeben werden sollen:

1. Ein Investor ist alleiniger Gesellschafter der Beteiligungs-GmbH

Über diese Beteiligungs-GmbH werden mehrere Beteiligungen gehalten; der Investor erbringt Geschäftsführungstätigkeiten in diesen Beteiligungsgesellschaften. Die Entgelte für die Geschäftsführungen werden nicht an den Investor gezahlt, sondern an die Beteiligungs-GmbH. In dieser GmbH werden lediglich Sekretariatsagenden wahrgenommen. Die Beteiligungs-GmbH verrechnet bspw. ein Honorar von 10.000 Euro an die von ihr gehaltene Beteiligungsgesellschaft; das vereinnahmte Honorar (abzüglich einer Gewinnmarge) wird in der Folge von der Beteiligungs-GmbH an den Investor (das leistungserbringende Organ) weiterbezahlt.

Lösung Salzburger Steuerdialog: Bei einer Holding kommt ein sich im Verhältnis zur Ausübung einer organschaftlichen Geschäftsführungsfunktion abhebender Betrieb nur in Betracht, wenn Tätigkeiten vorliegen, die erheblich über das Halten von Beteiligungen hinausgehen. Im vorliegenden Fall ist das nicht gegeben, weil die Wahrnehmung von Sekretariatstätigkeiten dafür nicht ausreicht. Es liegt daher kein eigenständiger Betrieb vor, so dass § 2 Abs. 4a EStG anwendbar ist.

2. Ein Mitarbeiter der Konzernmutter wird als Aufsichtsrat in die Tochtergesellschaft entsandt

Die Vergütung für diese Tätigkeit ist Teil seiner Gesamtvergütung, die er von der Konzernmutter erhält. Die Konzernmutter verrechnet der Tochtergesellschaft eine Umlage für diese Konzerngestaltung.

Lösung Salzburger Steuerdialog: Ein bloßer Mitarbeiter eines Unternehmens hat keinen Einfluss auf die GmbH, daher kann keine Zurechnung an ihn erfolgen. Die Konzerngestaltung ist i. d. R. kein Anwendungsfall des § 2 Abs. 4a EStG, weil es am Einfluss der betreffenden Manager fehlt.

3. 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.

Lösung Salzburger Steuerdialog: Da die Rechtsanwalts-GmbH gegenüber der organschaftlichen Vertretung über einen eigenständigen, sich abhebenden Betrieb verfügt, ist kein Anwendungsfall des § 2 Abs. 4a EStG gegeben.

Fazit

Mit dem AbgÄG 2015 wurde die bisher höchst umstrittene Verwaltungspraxis zur Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften zwar weitestgehend ausdrücklich in § 2 Abs. 4a EStG verankert. Dennoch ist anzunehmen, dass die Kritik am von der Finanzverwaltung praktizierten Zurechnungsregime auch in Zukunft nicht verstummen wird. Die Diskussion von Beispielfällen im Rahmen des Salzburger Steuerdialogs 2016 ist zu begrüßen, zumal die Lösungsansichten der Finanzverwaltung in ähnlich gelagerten Praxisfällen wichtige Handlungsanleitungen darstellen werden.

Ihr Autor



Assoz. Univ.-Prof. Dr.
Sebastian Bergmann, LL.M. MBA
Manager

T +43 1 211 70 1080
sebastian.bergmann@at.ey.com

► Sebastian Bergmann ist Manager in der Abteilung Global Compliance & Reporting und assoziierter Universitätsprofessor am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.