JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Dr. Sebastian Bergmann, LL.M.

Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften

19. Österreichischer Steuerrechtstag, Salzburg, 7. 5. 2010

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Überblick

- Problemstellung;
- Motive für das „Zwischenschalten“ von Kapitalgesellschaften;
- Chronologie der „Vorfälle“;
- Die neue Rz 104 der EStR 2000;
- Von Rz 104 abweichender Lösungsversuch;
- Rechtsprechung;
- Conclusio.

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Problemstellung

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Problemstellung

Aufsichtsrat, Geschäftsführer, Künstler, Professor, Schriftsteller, Sportler, Vorstand, Vortragender, etc.

Auftraggeber, Dienstgeber, gemanagte Gesellschaft bzw Privatstiftung, Universität, Veranstalter, Werkbesteller, etc.

Problemstellung

Aufsichtsrat, Geschäftsführer, Künstler, Professor, Schriftsteller, Sportler, Vorstand, Vortragender, etc.

Zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft (idR eine GmbH)

Auftraggeber, Dienstgeber, gemanagte Gesellschaft bzw Privatstiftung, Universität, Veranstalter, Werkbesteller, etc.

Problemstellung

- Weitgehende Einigkeit dürfte darüber bestehen, dass
  - es einerseits grundsätzlich möglich ist, bestimmte Tätigkeiten über eine „zwischengeschaltete“ (Einmann-)Kapitalgesellschaft auszuüben,
  - andererseits aber die „Zwischenschaltung“ von Kapitalgesellschaften nicht in jedem, jeglicher wirtschaftlichen Realität entbehrenden Fall steuerwirksam gelingen kann.
- Die im gegenständlichen Zusammenhang zu klärende Frage ist daher, *„welches Abgrenzungskriterium dogmatisch zu überzeugen vermag“* (so auch *Treer/Mayr*, Der Salzburger Steuerdialog 2009, 33 f).

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Motive für das „Zwischenschalten“ von Kapitalgesellschaften

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Motive

- Steuerrechtliche Motive
  - Ertragsteuerbelastung: 25 % KSt. Bei Ausschüttung maximal 43,75 % Gesamtbelastung (KSt + KESt), statt bis zu 50 % ESt ohne „Zwischenschaltung“.
    - Dieser Vorteil wurde durch den mit 1. 1. 2010 in Kraft getretenen Gewinnfreibetrag (§ 10 EStG) relativiert.
    - Bei voller Inanspruchnahme des Gewinnfreibetrags sinkt die Grenzsteuerbelastung von Gewinnen bis ca EUR 769.231 auf maximal 43,5 %.
  - Nicht ausgeschütteter Gewinn kann in der „zwischengeschalteten“ Kapitalgesellschaft steuergünstig thesauriert werden. Dieser zentrale Vorteil wird durch den Gewinnfreibetrag nicht beseitigt.

Motive

- Die dahinter stehende natürliche Person kann sich zu einem (wesentlich) niedrigeren Entgelt (dessen Höhe sich regelmäßig an der Höchstbemessungsgrundlage zur Sozialversicherung orientiert) bei der „zwischengeschalteten“ Kapitalgesellschaft anstellen und in den Genuss der günstigen ESt-Progressionsstufen kommen.
- Sofern die natürliche Person ohne „Zwischenschaltung“ einer Kapitalgesellschaft als Dienstnehmer iSd § 2 KommStG anzusehen wäre, entfällt seitens des anstellenden Unternehmers die Kommunalsteuer.

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Motive

- Beitragsrechtliche Motive
  - Sofern die natürliche Person ohne „Zwischenschaltung“ einer Kapitalgesellschaft als Dienstnehmer iSd § 41 FLAG anzusehen wäre, entfällt seitens des anstellenden Dienstgebers der Dienstgeberbeitrag zum FLAF.
- Unternehmens-/zivilrechtliche Motive
  - In der Regel kann durch das „Zwischenschalten“ einer Kapitalgesellschaft eine Haftungsbeschränkung erreicht werden.

Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften 19. Österreichischer Steuerrechtstag, Salzburg, 7. 5. 2010

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Chronologie der „Vorfälle“

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Chronologie der „Vorfälle“

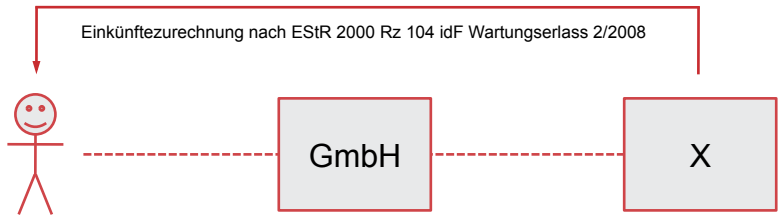
- Aufsatz von *Mayr* zur Drittanstellung von Vorständen (RdW 2008/384, 420);
- Änderung der Rz 104 der EStR 2000 durch den EStR-Wartungserlass 2/2008;
- Lebhafte Diskussion im Schrifttum;
- Diskussion im Rahmen des Salzburger Steuerdialoges 2009;
- Entschärfung der Rz 104 der EStR 2000 durch den EStR-Wartungserlass 2009.

EStR 2000 Rz 104 idF Wartungserlass 2/2008

Die Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten sind ab 1.7.2009 demjenigen zuzurechnen, der die Leistung persönlich erbringt (zB Schriftsteller, Vortragender, Wissenschafter, „Drittanstellung“ von Vorständen).

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

EStR 2000 Rz 104 idF Wartungserlass 2/2008



Aufsichtsrat, Geschäftsführer, Künstler, Professor, Schriftsteller, Sportler, Vorstand, Vortragender, etc.

Zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft (idR eine GmbH)

Auftraggeber, Dienstgeber, gemanagte Gesellschaft bzw Privatstiftung, Universität, Veranstalter, Werkbesteller, etc.

Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften 19. Österreichischer Steuerrechtstag, Salzburg, 7. 5. 2010

Chronologie der „Vorfälle“

- Aufsatz von *Mayr* zur Drittanstellung von Vorständen (RdW 2008/384, 420);
- Änderung der Rz 104 der EStR 2000 durch den EStR-Wartungserlass 2/2008;
- Lebhafte Diskussion im Schrifttum;
- Diskussion im Rahmen des Salzburger Steuerdialoges 2009;
- Entschärfung der Rz 104 der EStR 2000 durch den EStR-Wartungserlass 2009.

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Die neue Rz 104 der EStR 2000

EStR 2000 Rz 104

Für Zeiträume ab dem 1.1.2010 gelten für "zwischengeschaltete", unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen (Rz 1129) stehende Kapitalgesellschaften folgende Grundsätze für die Einkünftezurechnung:

Eine Zurechnung der Einkünfte unmittelbar an die natürliche Person erfolgt insbesondere dann, wenn die Kapitalgesellschaft

1. in Hinblick auf die betreffende Tätigkeit selbst Marktchancen nicht nutzen kann und
2. über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt.

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Zeitlicher Übergang

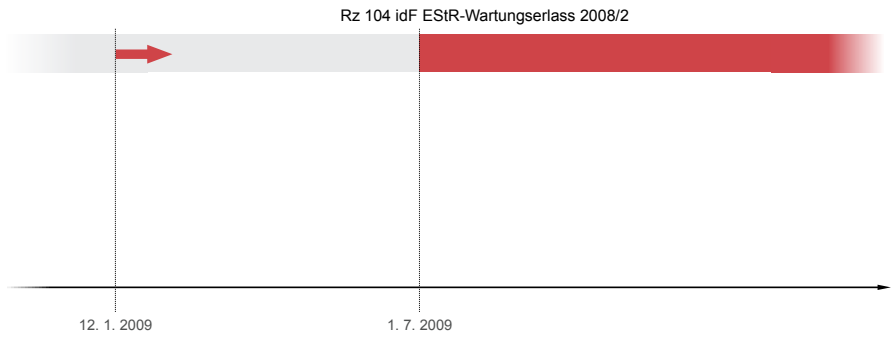
Für Zeiträume ab dem 1.1.2010 gelten für "zwischengeschaltete", unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen (Rz 1129) stehende Kapitalgesellschaften folgende Grundsätze für die Einkünftezurechnung:

Eine Zurechnung der Einkünfte unmittelbar an die natürliche Person erfolgt insbesondere dann, wenn die Kapitalgesellschaft

1. in Hinblick auf die betreffende Tätigkeit selbst Marktchancen nicht nutzen kann und
2. über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt.

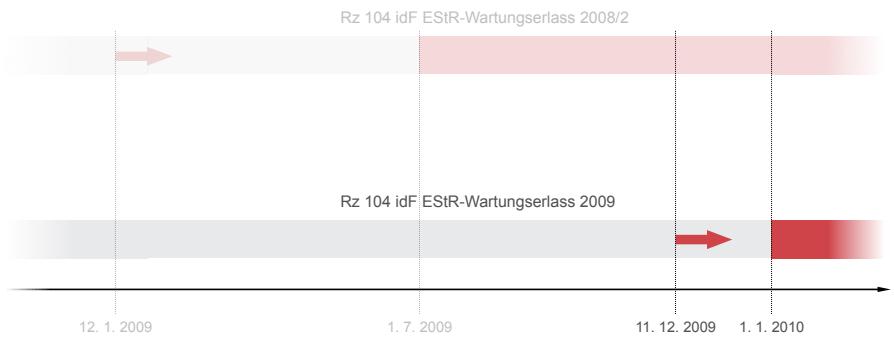
JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Zeitlicher Übergang

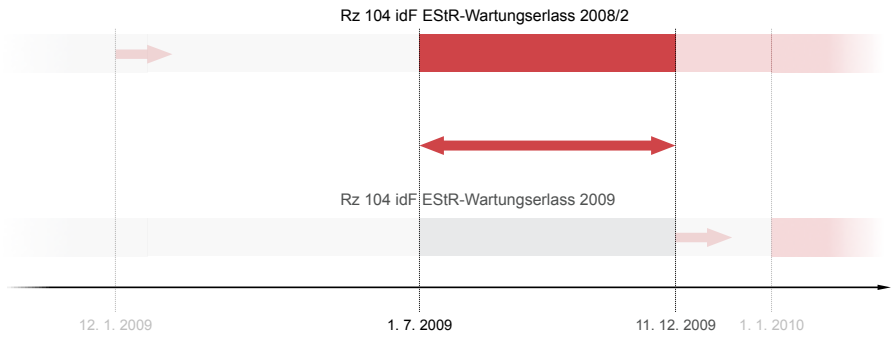


JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Zeitlicher Übergang

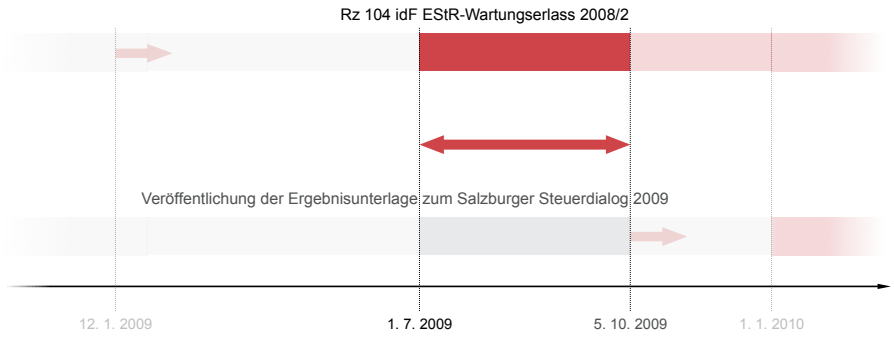


Zeitlicher Übergang



JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Zeitlicher Übergang



Zeitlicher Übergang

- Auch bei abweichendem Wirtschaftsjahr gibt es keine Härtefälle, die von der alten Fassung der Rz 104 erfasst werden, weil diesfalls die Einkünfte bei Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen sind, in dem das abweichende Wirtschaftsjahr endet (§ 2 Abs 5 EStG) und somit erst im Jahr 2010 erklärt werden müssen (§ 134 BAO).
- Aber: Bereits im „Übergangszeitraum“ erfolgte Umwandlungen „fallen durch den Rost“.

„Zwischengeschaltete“ Kapitalgesellschaft

Für Zeiträume ab dem 1.1.2010 gelten für "zwischengeschaltete", unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen (Rz 1129) stehende Kapitalgesellschaften folgende Grundsätze für die Einkünftezurechnung:

Eine Zurechnung der Einkünfte unmittelbar an die natürliche Person erfolgt insbesondere dann, wenn die Kapitalgesellschaft

1. in Hinblick auf die betreffende Tätigkeit selbst Marktchancen nicht nutzen kann und
2. über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt.

„Zwischengeschaltete“ Kapitalgesellschaft

- Die Kriterien *„zwischengeschaltete“* und *„unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen (Rz 1129) stehende“* stimmen überein.
- Protokoll zum Salzburger Steuerdialog 2009:
  - *„[...] unter seinem Einfluss oder dem seiner Angehörigen stehende (‚zwischengeschaltete‘) GmbH [...]“.*

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

„Zwischengeschaltete“ Kapitalgesellschaft

- Wann liegt ein *„Einfluss“* des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen auf die „zwischengeschaltete“ Kapitalgesellschaft auf gesellschaftsrechtlicher Basis vor?
  - über 25 %?
  - über 50 %?
  - über 75 %?

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Gleichzeitiges Vorliegen beider Kriterien

Für Zeiträume ab dem 1.1.2010 gelten für "zwischengeschaltete", unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen (Rz 1129) stehende Kapitalgesellschaften folgende Grundsätze für die Einkünftezurechnung:

Eine Zurechnung der Einkünfte unmittelbar an die natürliche Person erfolgt insbesondere dann, wenn die Kapitalgesellschaft

1. in Hinblick auf die betreffende Tätigkeit selbst Marktchancen nicht nutzen kann und
2. über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt.

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Gleichzeitiges Vorliegen beider Kriterien

Für Zeiträume ab dem 1.1.2010 gelten für "zwischengeschaltete", unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen (Rz 1129) stehende Kapitalgesellschaften folgende Grundsätze für die Einkünftezurechnung:

Eine Zurechnung der Einkünfte unmittelbar an die natürliche Person erfolgt insbesondere dann, wenn die Kapitalgesellschaft

1. in Hinblick auf die betreffende Tätigkeit selbst Marktchancen nicht nutzen kann und
2. über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt.

Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften 19. Österreichischer Steuerrechtstag, Salzburg, 7. 5. 2010

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Nutzen der Marktchancen

Zu 1.: Marktchancen kann eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft nicht nutzen, 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).

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Gesetzliches oder statutarisches Verbot

Zu 1.: Marktchancen kann eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft nicht nutzen, 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).

Gesetzliches oder statutarisches Verbot

- Gesetzliches Verbot
  - Meines Erachtens wohl nur absolute Verbote (zB Ärzte-Kapitalgesellschaft),
  - nicht aber auch relative Verbote (wie zB das Fehlen der erforderlichen Gewerbeberechtigung).
- Statutarisches Verbot
  - ZB Wettkampfstatut einer sportlichen Organisation aus dem sich ergibt, dass nur natürliche Personen am Wettkampf teilnehmen können (vgl *Ehrke-Rabel/Zierler*, SWK 2009, S 433).

„Höchstpersönliche“ Tätigkeiten

Zu 1.: Marktchancen kann eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft nicht nutzen, 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).

„Höchstpersönliche“ Tätigkeiten

- Die Beurteilung, ob eine sogenannte „höchstpersönliche“ Tätigkeiten vorliegt, soll *„in typisierender Betrachtungsweise nach der Verkehrsauffassung“* erfolgen.
- Die Besonderheiten des Einzelfalls sind somit nicht zu berücksichtigen.
- Rz 104 der EStR 2000 führt als „höchstpersönliche“ Tätigkeiten Schriftsteller, Vortragende, Sportler und Künstler demonstrativ an.

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Gleichzeitiges Vorliegen beider Kriterien

Für Zeiträume ab dem 1.1.2010 gelten für "zwischengeschaltete", unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen (Rz 1129) stehende Kapitalgesellschaften folgende Grundsätze für die Einkünftezurechnung:

Eine Zurechnung der Einkünfte unmittelbar an die natürliche Person erfolgt insbesondere dann, wenn die Kapitalgesellschaft

1. in Hinblick auf die betreffende Tätigkeit selbst Marktchancen nicht nutzen kann und
2. über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt.

Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften 19. Österreichischer Steuerrechtstag, Salzburg, 7. 5. 2010

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Eigenständiger geschäftlicher Betrieb

Zu 2.: Für das Vorliegen eines eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betriebes spricht insbesondere die Beschäftigung von Mitarbeitern, wobei es auf die rechtliche Ausgestaltung des Beschäftigungsverhältnisses nicht ankommt. Bloße Hilfstätigkeiten in der Kapitalgesellschaft (zB Sekretariat) führen jedoch zu keinem eigenständigen, sich abhebenden geschäftlichen Betrieb. Ist die Tätigkeit der natürlichen Person bloßer Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit der Kapitalgesellschaft, erfolgt keine Zurechnung zur natürlichen Person.

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Eigenständiger geschäftlicher Betrieb

Zu 2.: Für das Vorliegen eines eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betriebes spricht insbesondere die Beschäftigung von Mitarbeitern, wobei es auf die rechtliche Ausgestaltung des Beschäftigungsverhältnisses nicht ankommt. Bloße Hilfstätigkeiten in der Kapitalgesellschaft (zB Sekretariat) führen jedoch zu keinem eigenständigen, sich abhebenden geschäftlichen Betrieb. Ist die Tätigkeit der natürlichen Person bloßer Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit der Kapitalgesellschaft, erfolgt keine Zurechnung zur natürlichen Person.

Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften 19. Österreichischer Steuerrechtstag, Salzburg, 7. 5. 2010

Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit

Zu 2.: Für das Vorliegen eines eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betriebes spricht insbesondere die Beschäftigung von Mitarbeitern, wobei es auf die rechtliche Ausgestaltung des Beschäftigungsverhältnisses nicht ankommt. Bloße Hilfstätigkeiten in der Kapitalgesellschaft (zB Sekretariat) führen jedoch zu keinem eigenständigen, sich abhebenden geschäftlichen Betrieb. Ist die Tätigkeit der natürlichen Person bloßer Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit der Kapitalgesellschaft, erfolgt keine Zurechnung zur natürlichen Person.

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

EStR 2000 Rz 104 – Beispiele

Beispiel 1 (EStR 2000 Rz 104)

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.

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Beispiel 2 (EStR 2000 Rz 104)

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

Beispiel 3 (EStR 2000 Rz 104)

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.

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Beispiel 4 (EStR 2000 Rz 104)

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.

Beispiel 5 (EStR 2000 Rz 104)

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.

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Beispiel 6 (EStR 2000 Rz 104)

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 Konzerngestellung.

   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 verfügen wird, kommt es zu keiner abweichenden Zurechnung. Die von der Tochtergesellschaft geleistete Umlage für die Konzerngestellung unterliegt, ungeachtet der Zurechnung zur Konzernmutter, bei der Tochtergesellschaft § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988.

Beispiel 7 (EStR 2000 Rz 104)

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).

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Umwandlung nach Art II UmgrStG

Um eine von der zivilrechtlichen Gestaltung abweichende Einkünftezurechnung ab dem 1.1.2010 zu vermeiden, können bis zum Stichtag 31.12.2009 Umwandlungen gemäß Art. II UmgrStG vorgenommen werden. Dabei ist davon auszugehen, dass am Tag des Umwandlungsbeschlusses das Betriebserfordernis erfüllt ist.

Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften 19. Österreichischer Steuerrechtstag, Salzburg, 7. 5. 2010

Umwandlung nach Art II UmgrStG

- Rückwirkende Umwandlung ist bis zum 30. 9. 2010 möglich (§ 2 Abs 3 UmwG iVm § 220 Abs 3 AktG).
- Dabei wird von Rz 104 der EStR 2000 angenommen, dass am Tag des Umwandlungsbeschlusses das Betriebserfordernis erfüllt ist.
- Aber: Was ist mit dem Betriebserfordernis am Umwandlungsstichtag (§ 7 Abs 1 Z 2 UmgrStG)?
- Konsequenzen beim Unterlassen einer Umwandlung?

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Missbrauchsprüfung?

- Offen ist, ob die Finanzverwaltung im Einzelfall trotz Erfüllung der durch die neue Rz 104 aufgestellten Kriterien für eine Zurechnung an die Kapitalgesellschaft eine Missbrauchsprüfung vornehmen wird.
- Die angeordnete typisierende (die konkreten Gegebenheiten des Einzelfalls ausblendende) Betrachtung sollte mE dagegen sprechen.

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Von Rz 104 abweichender Lösungsversuch

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

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* entwickelten und von der Rspr, Lehre und Verwaltungspraxis weitgehend übernommenen *„Markteinkommenstheorie“*.
- Zurechnungssubjekt der Einkunftsquelle und somit auch der Einkünfte 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.

Markteinkommenstheorie

- Die rechtliche Gestaltung ist nur insoweit maßgebend, als sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt.

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Sonderfall Einmanngesellschaften?

- Das Ertragsteuerrecht kennt keine Sonderbestimmungen für Einmanngesellschaften.
- Die besondere Problematik besteht bei Einmanngesellschaften darin, 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 Alleingesellschafters unterliegt.

Sonderfall Einmanngesellschaften?

- Trotzdem würde es aber jedenfalls zu weit gehen, bei Einmanngesellschaften sämtliche Einkünfte pauschal dem Alleingesellschafter zuzurechnen.
- In diesem Sinne hat bereits der deutsche RFH grundlegend festgehalten:
  - *„Eine 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“* (RFH 8. 9. 1931, I A 18/31 RStBl 1931, 741).

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Keine Relevanz der Gesellschafterstruktur

- Mangels entsprechender Sonderregeln muss die Einkünftezurechnung bei Einmanngesellschaften bzw solchen Kapitalgesellschaften, die (bloß) *„unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen“* stehen (so Rz 104 der EStR 2000), nach allgemeinen Grundsätzen erfolgen.
- Der jeweiligen Gesellschafterstruktur einer Kapitalgesellschaft ist daher mE im Zuge der Einkünftezurechnung keine Bedeutung beizumessen.

Markteinkommenstheorie

- Bereits die Markteinkommenstheorie muss mE ein eindeutiges Zurechnungsergebnis entweder zur natürlichen Person oder zur „zwischengeschalteten“ Kapitalgesellschaft liefern (Entweder-Oder-Prinzip).
- 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 schuldet und gleichzeitig der Gegenleistung beanspruchen kann.

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Indizien

- Wichtiges Indiz dürfte dabei die Frage sein, an wen man sich im Falle von Leistungsstörungen wenden kann.
- Dabei könnten etwaige Nebenabreden ebenso aufschlussreich sein wie die praktische Abwicklung des Vertragsverhältnisses (*Tanzer*, ÖStZ 2009, 124).

Indizien

- 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.
  - Obliegt diese der „zwischengeschalteten" Kapitalgesellschaft, 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 der übergeordneten Muttergesellschaft und nicht der Tochtergesellschaft, bei der der Manager zum Einsatz kommt.

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Indizien

- 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 dementsprechende Konkretisierung enthält.

Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften 19. Österreichischer Steuerrechtstag, Salzburg, 7. 5. 2010

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Unzulässige Typisierung durch Rz 104?

Zu 1.: Marktchancen kann eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft nicht nutzen, 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).

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Unzulässige Typisierung durch Rz 104?

Zu 1.: Marktchancen kann eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft nicht nutzen, 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).

Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften 19. Österreichischer Steuerrechtstag, Salzburg, 7. 5. 2010

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Relevanz gesetzlicher bzw statutarischer Verbote?

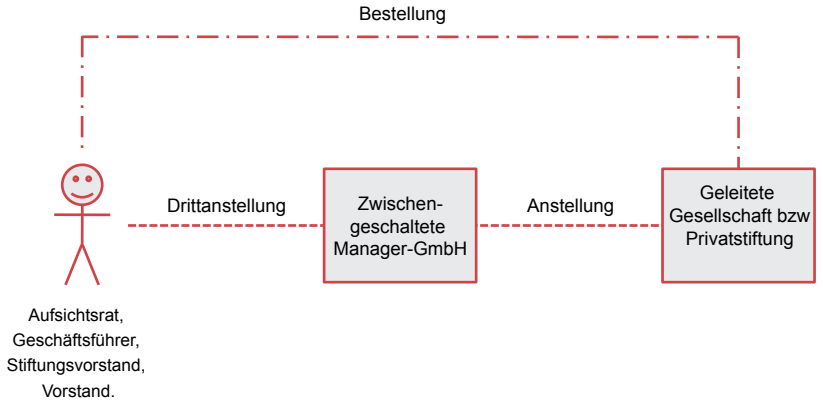
Zu 1.: Marktchancen kann eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft nicht nutzen, wenn die betreffende Tätigkeit entweder aufgrund eines gesetzlichen oder statutarischen Verbots nur von natürlichen Personen erbracht werden kann (zB "Drittanstellung" von Vorständen, Stiftungsvorständen und Aufsichtsräten, siehe dazu insbesondere Rz 5266g) oder in typisierender Betrachtungsweise nach der Verkehrsauffassung eine höchstpersönliche Tätigkeit darstellt (zB Schriftsteller, Vortragende, Sportler, Künstler).

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

„Drittanstellung“ von Managern

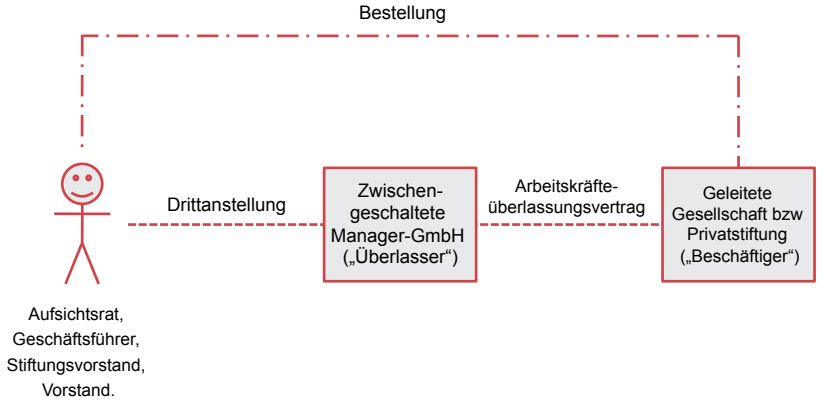
Zu 1.: Marktchancen kann eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft nicht nutzen, wenn die betreffende Tätigkeit entweder aufgrund eines gesetzlichen oder statutarischen Verbots nur von natürlichen Personen erbracht werden kann (zB "Drittanstellung" von Vorständen, Stiftungsvorständen und Aufsichtsräten, siehe dazu insbesondere Rz 5266g) oder in typisierender Betrachtungsweise nach der Verkehrsauffassung eine höchstpersönliche Tätigkeit darstellt (zB Schriftsteller, Vortragende, Sportler, Künstler).

„Drittanstellung“ von Managern



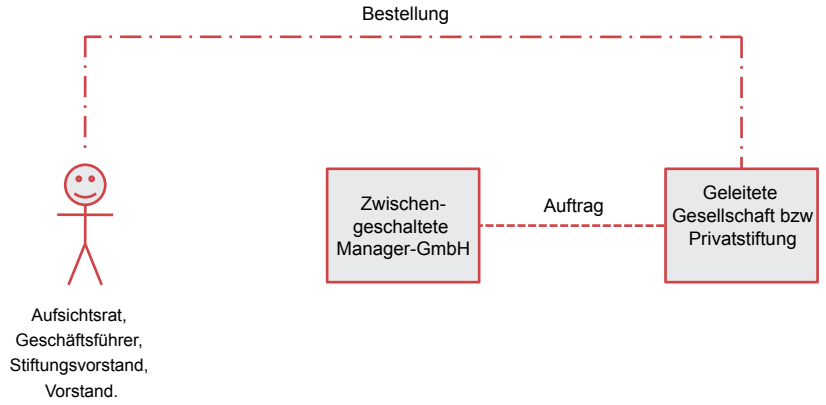
JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

„Drittanstellung“ von Managern



Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften
19. Österreichischer Steuerrechtstag, Salzburg, 7. 5. 2010

„Drittanstellung“ von Managern



JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Relevanz der „Höchstpersönlichkeit“?

Zu 1.: Marktchancen kann eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft nicht nutzen, 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).

Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften
19. Österreichischer Steuerrechtstag, Salzburg, 7. 5. 2010

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

§ 22 Z 3 EStG

Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind:

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.

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

§ 99 Abs 1 Z 1 EStG

Die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger wird durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer) [… b]ei 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.

Nachträgliche Zwischenschaltung?

- Auch ein nachträgliches „Zwischenschalten“ einer Kapitalgesellschaft im Zusammenhang mit einer vormals von einer natürlichen Person unmittelbar ausgeübten Tätigkeit sollte mE zulässig sein.
- Das Optimieren der ursprünglich gewählten Rechts-/Organisationsform muss jedem Steuerpflichtigen freistehen.
- Wenn es bei nachträglicher „Zwischenschaltung“ nunmehr die Kapitalgesellschaft ist, die Unternehmerrisiko trägt und somit Marktchancen nutzen kann, so sind auch ihr die Einkünfte zuzurechnen.

Missbrauch

- Innentheoretisch erfolgt die Missbrauchsprüfung bereits im Zuge der Einkünftezurechnung iS einer teleologischen Auslegung.
- Eine der Einkünftezurechnung nachgelagerte Missbrauchprüfung mit der möglichen Folge eines Durchgriffs bzw einer Zurechnungsumdeutung auf den Gesellschafter ist nur bei einem außentheoretischen Missbrauchsverständnis möglich.

Missbrauch

- Das Ausnutzen der sich aus der fehlenden Rechtsformneutralität der Ertragsbesteuerung ergebenden Vorteile (insb der Thesaurierungseffekt), kann für sich noch keinen Missbrauch darstellen.
- Missbrauch könnte aber in der gegebenenfalls beabsichtigten Vermeidung von KommSt bestehen.
- In der Regel beruht das „Zwischenschalten“ von Kapitalgesellschaften aber auch auf (einen Missbrauch ausschließenden) außersteuerlichen Gründen (insbesondere Haftungsbeschränkung).

Rechtsprechung

VwGH 25. 6. 2008, 2008/15/0014

- Es ging um eine nachträgliche „Zwischenschaltung“ einer Manager-GmbH.
- Nach Ansicht des VwGH sind Drittanstellungen grundsätzlich zulässig.
- Der Gerichtshof erkannte die Gestaltung aber deshalb nicht an, weil sie *„nur“* gewählt wurde, um KommSt zu sparen, somit keine außersteuerlichen Gründe vorlagen.
- Die Gestaltung war deshalb als Missbrauch einzustufen.
- Die Einstufung als missbräuchliche Gestaltung impliziert jedoch, dass der VwGH vorgelagert von einer grundsätzlichen Zurechnung an die Kapitalgesellschaft ausging. Andernfalls würde sich die Frage, ob eine missbräuchliche Gestaltung vorliegt, nicht stellen.

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

UFS 16. 12. 2008, RV/0237-L/04

- Als Aufsichtsrat einer AG und als Vorstand einer Privatstiftung können nur natürliche Personen bestellt werden.
- Die natürliche Person trage auch das mit diese Tätigkeit verbundene Risiko einer eventuellen Haftung alleine.
- Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt. Die Vergütungen seinen daher alleine der natürlichen Person und nicht der GmbH zuzurechnen.
- Der faktische Zufluss der Vergütungen an die Steuerberatungs-GmbH stelle einen ertragsteuerneutrale Einkommensverwendung dar.

Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften 19. Österreichischer Steuerrechtstag, Salzburg, 7. 5. 2010

VwGH 28. 5. 2009, 2006/15/0360

- Nach privatrechtlicher Vereinbarung zwischen der natürlichen Person und der Kapitalgesellschaft standen die Vergütungen aus der Tätigkeit der natürliche Person in diversen Aufsichtsratsgremien der Kapitalgesellschaft zu.
- Es bestand aber nach Auffassung des VwGH keine Rechtsbeziehung bzw wirtschaftliche oder gesellschaftsrechtliche Verbindung zwischen der die Vergütungen empfangenden Kapitalgesellschaft und den als Aufsichtsrat überwachten Gesellschaften.
- Es sei daher ausgeschlossen, dass die Einkünfte der die Vergütungen empfangenden Kapitalgesellschaft zuzurechnen sind.
- Die Vereinbarung der natürlichen Person mit der Kapitalgesellschaft stelle eine Verfügung des Beschwerdeführers über seine ihm in der Zukunft zufließenden Einnahmen dar. *„Derartige Vorwegverfügungen ändern an der Zurechnung der Einkünfte an den Beschwerdeführer jedenfalls nichts (vgl. Tanzer, ÖStZ 2009, S 123 ff)“.*

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Conclusio

Conclusio

- Bereits die Markteinkommenstheorie muss mE ein eindeutiges Zurechnungsergebnis entweder zur natürlichen Person oder zur „zwischengeschalteten“ Kapitalgesellschaft liefern.
- Entscheidend ist, wer aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern.

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Conclusio

- Keine Rolle spielen sollte dabei mE
  - die konkrete Gesellschafterstruktur der Kapitalgesellschaft,
  - ob ein gesetzliches oder statutarisches Verbot vorliegt,
  - ob die Tätigkeit eine sogenannte „höchstpersönliche“ ist oder
  - ob die Kapitalgesellschaft erst nachträglich „zwischengeschaltet“ wird.

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Conclusio

- Die neue Rz 104 der EStR 2000
  - — führt zu überzeugenderen Ergebnissen als ihre Vorgängerversion,
  - — ist aber mE ergebnisbezogen im Einzelfall immer noch zu restriktiv und
  - — dürfte relativ einfach umgangen werden können.
- Angesichts der Relativierung der ertragsteuerlichen Vorteile einer „Zwischenschaltung“ durch den neuen Gewinnfreibetrag, stellt sich die Frage, ob es aus Sicht der Finanzverwaltung überhaupt einer solchen Rz 104 bedarf.

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Kontakt:

Univ.-Ass. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M.
Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik
Johannes Kepler Universität Linz
Altenberger Straße 69, A-4040 Linz
Mail: sebastian.bergmann@jku.at