

ANGRENZENDES STEUERRECHT

AUFsätze

§ 2 Abs 4a EStG: Einkünftezurechnung bei „zwischen-geschalteten“ Kapitalgesellschaften nach dem AbgÄG 2015

Mit dem AbgÄG 2015 wurde die bisher höchst umstrittene Verwaltungspraxis zur Einkünftezurechnung bei „zwischen-geschalteten“ Kapitalgesellschaften (EStR 2000 Rz 104) weitgehend ausdrücklich im EStG verankert. Ausweislich der Gesetzesmaterialien sollten damit Unsicherheiten in Folge der jüngeren (offenbar zuwiderlaufenden) Rechtsprechung beseitigt werden.

Deskriptoren: Einkünftezurechnung, organschaftliche Vertreter, höchstpersönliche Tätigkeiten, zwischen-geschaltete Kapitalgesellschaft.

Normen: § 2 Abs 4a EStG.

Von Sebastian Bergmann

1. Vorgeschichte

Kaum eine Problemstellung hat das steuerrechtliche Fachschrifttum der vergangenen Jahre so dominiert wie

jene der Einkünftezurechnung bei „zwischen-geschalteten“ Kapitalgesellschaften.¹ Auch die jüngere Rechtsprechung hatte sich wiederholt mit entsprechenden Zurechnungsfragen auseinanderzusetzen.² Im Regelfall erbringen organschaftliche Vertreter von Körperschaften (Geschäftsführer, Vorstände, Stiftungsvorstände oder Aufsichtsräte), Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragende ihre Leistungen unmittelbar gegenüber den geleiteten bzw überwachten Körperschaften bzw den Auftraggebern oder Werkbestellern. In der Praxis war in der Vergangenheit aber eine verstärkte Tendenz dahingehend zu beobachten, solche

1 Vgl *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 7 Rz 22 ff; *dieselben*, Ein körperschaftsteuerrechtlicher Rückblick auf das Jahr 2009, taxlex 2009, 501 (505 ff); *Arnold*, Zur gesellschaftsrechtlichen Zulässigkeit der Drittanstellung von Geschäftsführern (Vorstandsmitgliedern), ÖStZ 2009, 120 (120 ff); *Beiser*, Drittanstellung über eine GmbH, RdW 2014, 736 (736 ff); *dieselbe*, Jedem Arbeitnehmer seine GmbH? RdW 2009, 370 (370); *Bendlinger*, Steueroasen und Offshore-Strukturen (2013) 116 ff; *Bendlinger/Kofler*, Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“, RdW 2009, 676 (681 ff); *Bergmann*, Die „Drittanstellung“ von Managern im Gesellschafts- und Steuerrecht (Teil 1), taxlex 2009, 131 (131 ff); *dieselbe*, Die „Drittanstellung“ von Managern im Gesellschafts- und Steuerrecht (Teil 2), taxlex 2009, 184 (184 ff); *dieselbe*, Einkünftezurechnung bei „zwischen-geschalteten“ Kapitalgesellschaften – Die neue Rz 104 der EStR 2000, GES 2010, 83 (83 ff); *dieselbe*, Einkünftezurechnung bei „zwischen-geschalteten“ Kapitalgesellschaften – Ein alternativer Lösungsversuch zur neuen Rz 104 der EStR 2000 und die einschlägige Rechtsprechung, GES 2010, 132 (132 ff); *dieselbe*, Einkünftezurechnung bei „zwischen-geschalteten“ Kapitalgesellschaften (UFS 30. 6. 2011, RV/1106-L/09), GES 2011, 460 (460 ff); *Bergmann/Huber*, „Zwischenschaltung“ von Kapitalgesellschaften, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel*, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung (2011) 33 (33 ff); *Bodis*, Einkünftezurechnung bei zwischen-geschalteten Kapitalgesellschaften (2011) 1 ff; *Bodis/Ludwig*, Steuerlicher Durchgriff durch ausländische „Körperschaften“, RdW 2013, 621 (621 ff); *Carelli/Gruber/Portner*, Leitende Angestellte in Deutschland, Österreich und der Schweiz, SPRW 2011, 40 (40 ff); *Doralt*, Drittanstellung: Zwischen-geschaltete GmbH steuerlich zuläs-

sig? RdW 2015, 61 (61 ff); *dieselbe*, VwGH: Einkünftezurechnung bei zwischen-geschalteter Aufsichtsrats-GmbH, RdW 2009, 545 (545); *Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁴ (2010) § 2 Tz 142/1 ff; *Ehrke-Rabel*, Einkünftezurechnung bei Körperschaften aus österreichischer und deutscher Sicht, in *Lang/Schuch/Starlinger*, Einkünftezurechnung im Internationalen Steuerrecht (2012) 27 (29 ff); *Ehrke-Rabel/Kofler*, Gratwanderungen – Das Niemandsland zwischen aggressiver Steuerplanung, Missbrauch und Abgabenhinterziehung, ÖStZ 2009, 456 (457 ff); *Ehrke-Rabel/Zierler*, Einkünftezurechnung bei „höchstpersönlichen“ Tätigkeiten – Vier Beispielfälle zur Reichweite der Änderung in Rz 104 EStR, SWK 2009, S 423 (S 423 ff); *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG³³ (2012) § 2 Rz 109 ff; *Ginhör/Haselberger*, Zur Zurechnung von höchstpersönlichen Einkünften, SWK 2010, S 445 (S 445 ff); *Gruber/Vondrak*, Zurechnung von „höchstpersönlichen“ Einkünften – Geplante Entschärfung der Rz 104 EStR 2000, GeS 2009, 271 (271 ff); *Heinrich* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG²⁷ (2015) § 7 Rz 17 ff; *Herzog*, Handbuch Einkommensteuer (2012) 198 ff; *Hollaus*, Neue Entwicklungen bei der Besteuerung international tätiger Geschäftsführer, VWT 2016, 35 (35 ff); *Huber*, Einkünftezurechnung an Arbeitgeber und Einmann-gesellschaften, taxlex 2009, 285 (285 ff); *dieselbe*, Zurechnung von Aufsichtsrats-einkünften an den Arbeitnehmer, eolex 2009, 710; *Kirchmayr/Achatz*, Zurechnung höchstpersönlich, taxlex 2009, 181 (181); *Laudacher* in *Jakom*, EStG⁹ (2016) § 2 Rz 41; *Leitner*, Die typisierende Betrachtungsweise bei der Einkünftezurechnung – Unvereinbarkeit der neuen Rz. 104 EStR 2000 mit dem Legalitätsprinzip, SWK 2010, S 474 (S 474 ff); *dieselbe*, VwGH zur Einkünftezurechnung an eine „Management-GmbH“, ÖStZ 2014,

Leistungen anstatt unmittelbar durch natürliche Personen über zwischengeschaltete Kapitalgesellschaften abzuwickeln. Fraglich war und ist, unter welchen Voraussetzungen eine derartige Zwischenschaltung aus ertragsteuerlicher Sicht gelingen kann, dh die Einkünfte der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft und nicht der hinter dieser stehenden (die Leistung faktisch erbringenden) natürlichen Person zuzurechnen sind.

Die Motive für die Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften können unterschiedlicher Natur sein.³ So können etwa nicht ausgeschüttete Gewinne in zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften nach Belastung mit 25% KSt steuergünstig thesauriert werden.⁴ Ein weiterer wesentlicher Vorteil derartiger Gestaltungen kann darin bestehen, dass durch die Zwischenschaltung häufig eine Sozialversicherungspflicht der hinter den Kapitalgesell-

schaften stehenden natürlichen Personen vermieden werden kann. Sofern natürliche Personen ohne Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft als Dienstnehmer zu qualifizieren wären, entfallen darüber hinaus weitere Lohnnebenkosten wie KommSt, DB zum FLAF, DZ zum DB und Abfertigungsbeiträge nach dem BMVG. In der Regel (nicht aber im Zusammenhang mit organschaftlichen Vertreterfunktionen bei Körperschaften⁵) kann durch die Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften auch die Haftung der hinter diesen stehenden natürlichen Personen beschränkt werden.

Ins Rollen gebracht wurde die Debatte rund um die Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften im Jahr 2008 vom damals zuständigen BMF-Abteilungsleiter (und nunmehrigen BMF-Sektionschef) *Mayr* mit einem Aufsatz zur Drittanstellung von

591 (591 ff); *Marschner*, UFS: Einkünfte aus der Tätigkeit als Aufsichtsrat oder Stiftungsvorstand können nur einer natürlichen Person zugerechnet werden, *GeS* 2009, 70 (70 ff); *derselbe*, *VwGH*: Zurechnung der Einkünfte aus Stiftungsvorstandstätigkeit an die natürliche Person, *ZFS* 2013, 72 (72 ff); *Marschner/Renner*, Die Erzielung „höchstpersönlicher“ Einkünfte durch „Zwischenschaltung“ einer Kapitalgesellschaft, *FJ* 2010, 255 (255 ff); *dieselben*, Einkünftezurechnung bei Erbringung „höchstpersönlicher“ Leistungen, *SWK* 2013, 741 (741 ff); *dieselben*, Ende der Zwischenschaltungsmöglichkeit von Kapitalgesellschaften, *SWK* 2016, 349 (349 ff); *dieselben*, *VwGH* bringt mehr Klarheit bei Zurechnung von Geschäftsführungseinkünften, *SWK* 2014, 1527 (1527 ff); *dieselben*, *VwGH*: Persönliche Zurechnung von Einkünften aus Geschäftsführungstätigkeit, *GES* 2015, 38 (38 ff); *dieselben*, *VwGH*: Zurechnung der Einkünfte aus Aufsichtsrats- oder Stiftungsvorstandstätigkeit an die natürliche Person, *GES* 2013, 266 (266 ff); *dieselben*, Zurechnung der Einkünfte als Aufsichtsrat an eine natürliche Person, *Aufsichtsratsaktuell* 2013 H 4, 10 (10 ff); *Mayr*, Drittanstellung von Vorständen zulässig? *RdW* 2008, 420 (420 ff); *derselbe*, Zwischengeschaltete GmbH steuerlich anzuerkennen? *RdW* 2009, 877 (877 ff); *Mayr/Blasinal/Schwarzinger/Schlager/Titz*, Körperschaftsteuer 2014/15, *SWK-Spezial* (2014) 26 ff; *Naux* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, *KStG*² (2015) § 7 Rz 131a; *Novacek*, Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften, *ÖStZ* 2010, 283 (283 ff); *oV*, Zur Einkünftezurechnung eines Bankvorstandes bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise, *ÖBA* 2011, 909 (909 ff); *Petrütz/Reinold*, Einkünftezurechnung bei (in- und ausländischen) Künstler- und Sportler-Kapitalgesellschaften, *taxlex* 2014, 260 (260 ff); *Peyerl*, Die Verlagerung von Einkünften (2014) 352 ff; *derselbe*, Einkünftezurechnung höchstpersönlich – altbekannte und neue Probleme, *SWK* 2016, 660 (660 ff); *Renner*, Aufsichtsrat, Künstler, Schriftsteller und Sportler als GmbH? *RdW* 2010, 170 (170 ff); *derselbe*, BFH zur Zwischenschaltung einer wirtschaftlich aktiven GmbH, *RdW* 2010, 423 (423 ff); *derselbe*, Einkünftezurechnung bei Erbringung höchstpersönlicher Leistungen, *UFSjournal* 2009, 95 (95 ff); *derselbe*, Einkünftezurechnung bei „entsendetem“ Aufsichtsratsmitglied, *SWK* 2009, S 812 (S 812 ff); *derselbe*, GmbH als Aufsichtsrat: Gesellschafts- und steuerrechtliche Betrachtungen, *Aufsichtsratsaktuell* 2009 H 2, 4 (4 f); *derselbe*, Highlights im *EStR* 2000-Wartungserlass 2009 (Teil 1), *ÖStZ* 2010, 3 (3 ff); *derselbe*, *VwGH* zur „Zwischenschaltung“ einer Management-GmbH, *GES* 2014, 519 (519 ff); *derselbe*, Zufluss von Einkünften beim Verein oder Obmann? *AFS* 2010, 184 (184 ff); *derselbe*, Zwischenschalten einer funktionslosen Gesellschaft, *SWK* 2015, 846 (846 ff); *Rohn*, Die Zurechnung höchstpersönlicher Einkünfte, in *Urnik/Fritz-Schmied*, *Jahrbuch Bilanzsteuerrecht* 2010, 145 (145 ff); *Schlager/Titz*, Ertragsteuerliche

Änderungen im *AbgÄG* 2015: Neues zur Einkünftezurechnung, Einlagenrückzahlung und „Wegzugsbesteuerung“, *RWZ* 2015, 375 (375); *Tanzer*, Der ertragsteuerrechtliche Durchgriff durch eine österreichische oder liechtensteinische Privatstiftung, *PSR* 2010, 128 (128 ff); *derselbe*, Die Einkünftezurechnung bei Drittanstellung von Geschäftsführern (Vorständen) im Ertragsteuerrecht, *ÖStZ* 2009, 123 (123 ff); *Tratlechner*, Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Körperschaften – Der neue § 2 Abs 4a *EStG*, *BFGjournal* 2016, 16 (16 ff); *derselbe*, Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Körperschaften – Spannungsfelder und Folgefragen, *BFGjournal* 2016, 56 (56 ff); *Treer/Mayr*, Der Salzburger Steuerdialog 2009, *ÖStZ Spezial* (2009) 32 ff; *Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, *EStG* (2014) § 2 Anm 40c; *Wilpinger/Primik*, Einkünftezurechnung bei „höchstpersönlichen“ Tätigkeiten – geänderte Auffassung des *BMF*, *FJ* 2010, 191 (191 ff); *Winkler*, Sind Aufsichtsratsvergütungen steuerlich tatsächlich zwingend einer natürlichen Person zurechenbar? *SWK* 2009, S 816 (S 816 f).

- 2 Vgl *VwGH* 30. 4. 2015, 2012/15/0162; 24. 9. 2014, 2011/13/0092; 4. 9. 2014, 2011/15/0149; 26. 2. 2013, 2009/15/0016; 18. 3. 2012, 2009/08/0010; 2. 2. 2010, 2007/15/0194; 28. 5. 2009, 2006/15/0360; 25. 6. 2008, 2008/15/0014; 10. 10. 1996, 95/15/0208; *BFG* 7. 10. 2015, *RV/7102649/2013*; 2. 10. 2015, *RV/7101717/2010*; 17. 6. 2015, *RV/2100368/2008*; 12. 6. 2015, *RV/7400041/2015*; 19. 5. 2015, *RV/6100251/2013*; 12. 2. 2015, *RV/5101451/2014*; *UFS* 30. 6. 2011, *RV/1106-L/09*; 16. 12. 2008, *RV/0237-L/04*; 6. 2. 2007, *RV/1967-W/05*; 28. 6. 2006, *RV/1806-W/05*.
- 3 Vgl dazu auch *Bergmann*, *GES* 2010, 83 (83 f); *Bergmann/Huber* in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel*, *Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung*, 33 (34 f); *Tratlechner*, *BFGjournal* 2016, 56 (57); *Laudacher* in *Jakom*, *EStG*⁹ § 2 Rz 41.
- 4 Der aufgrund der natürlichen Personen zustehenden Gewinnfreibetrags (§ 10 *EStG*) bzw begünstigten 13./14. Monatsgehalts (§ 67 *EStG*) bereits bisher nur bei hohen Einkommen attraktive Aspekt der ertragsteuerlichen Gesamtbelastung hat vor dem Hintergrund der mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 (*BGBI* I Nr 118/2015) erfolgten Erhöhung des bei Ausschüttungen an natürliche Personen maßgeblichen *KESt*-Satzes von 25% auf 27,5% (§ 27a Abs 1 Z 2 *EStG*) einerseits und der allgemeinen Einkommensbesteuerung (§ 33 Abs 1 *EStG*) andererseits an Bedeutung eingebüßt (vgl auch *Marschner/Renner*, *SWK* 2016, 349 [355]). Bei sehr hohen Einkommen kann die ertragsteuerliche Gesamtbelastung von Kapitalgesellschaften (in nunmehriger Höhe von 45,625%) aber weiterhin ein Motiv für die Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften sein.
- 5 Vgl *Bergmann*, *taxlex* 2009, 184 (188); *derselbe*, *GES* 2010, 83 (84); *Bergmann/Huber* in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel*, *Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung*, 33 (35).

Vorständen,⁶ welchem Anfang 2009 durch den EStR-Wartungserlasses 2008/2⁷ eine entsprechende Erweiterung von Rz 104 der EStR 2000 um folgenden Satz folgte: „Die Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten sind ab 1.7.2009 demjenigen zuzurechnen, der die Leistung persönlich erbringt (zB Schriftsteller, Vortragender, Wissenschaftler, ‚Drittanstellung‘ von Vorständen)“⁸. Die in der Folge überwiegend kritische Auseinandersetzung mit der neuen Verwaltungsauffassung im Schrifttum wurde seitens des BMF zum Anlass genommen, Rz 104 im Rahmen des Salzburger Steuerdialogs 2009 nochmals zu diskutieren und eine Änderung anzukündigen,⁸ die Ende 2009 mit dem EStR-Wartungserlass 2009⁹ in den EStR 2000 implementiert wurde. In der entschärften und bis heute unveränderten Fassung lauten die einschlägigen Passagen von Rz 104 wie folgt: „Für Zeiträume ab dem 1.1.2010 gelten für ‚zwischengeschaltete‘, unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen [...] stehende Kapitalgesellschaften folgende Grundsätze für die Einkünftezurechnung: [...] Eine Zurechnung der Einkünfte unmittelbar an die natürliche Person erfolgt insbesondere dann, wenn die Kapitalgesellschaft [...] in Hinblick auf die betreffende Tätigkeit selbst Marktchancen nicht nutzen kann und [...] über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt. [...] 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 [...]) oder in typisierender Betrachtungsweise nach der Verkehrsauffassung eine

höchstpersönliche Tätigkeit darstellt (zB Schriftsteller, Vortragende, Sportler, Künstler). [...] 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“¹⁰. Auch in der Neufassung stieß Rz 104 der EStR 2000 im Schrifttum überwiegend auf Ablehnung, zumal sich deren Zurechnungsregime ohne erkennbarer gesetzlicher Grundlage über die allgemeinen Einkünftezurechnungsgrundsätze der Markteinkommenstheorie¹¹ hinwegsetzt.¹² Vor diesem Hintergrund überraschte es auch nicht, dass die jüngere höchstgerichtliche Rechtsprechung mit der Verwaltungspraxis in Widerspruch zu stehen schien.¹³

2. Zurechnungsbestimmung des § 2 Abs 4a EStG

2.1. Allgemeines und Zweck

Anstatt einer – insbesondere im Hinblick auf die offenbar widersprechende Rechtsprechung naheliegenden¹⁴ – Adaptierung der bisherigen Verwaltungspraxis entschieden sich das BMF und in weiterer Folge der Gesetzgeber dazu, eben diese umstrittene Verwaltungspraxis ausdrücklich im Gesetz zu verankern. Zu diesem Zweck wurde im Zuge des AbgÄG 2015¹⁵ die Bestimmung des § 2 EStG

6 Vgl. *Mayr*, RdW 2008, 420 (420 ff).

7 BMF 12. 1. 2009, GZ BMF-010203/0016-VI/6/2009.

8 BMF 5. 10. 2009, GZ BMF-010216/0093-VI/6/2009.

9 BMF 11. 12. 2009, GZ BMF-010203/0704-VI/6/2009.

10 Die Anwendung der nach bisheriger Verwaltungspraxis maßgeblichen Kriterien wird von den EStR 2000 anhand von sieben Beispielen illustriert. Vgl zu diesen mit kritischen Anmerkungen *Bergmann*, GES 2010, 83 (87 f); *Bergmann/Huber* in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel*, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung, 33 (40 ff).

11 Nach der von *Ruppe* (vgl. *Ruppe*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, in *Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht [1978] 7 [16 ff]) entwickelten und von der Rechtsprechung (vgl. VwGH 25. 12. 2010, 2008/13/0012; 21. 7. 1998, 93/14/0149; 9. 7. 1997, 95/13/0025; 10. 10. 1996, 95/15/0208, 0209; 18. 10. 1995, 95/13/0176; 11. 7. 1995, 91/13/0154, 0186; 5. 8. 1993, 93/14/0031; 26. 11. 1991, 91/14/0041; 14. 5. 1991, 90/14/0280; 6. 11. 1990, 90/14/0141; 29. 5. 1990, 90/14/0002; 20. 9. 1988, 87/14/0167), Lehre (vgl. *Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁴ § 2 Tz 142; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch [1993] § 2 Tz 46; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG³³ § 2 Rz 61 ff; *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 7 Rz 20 f; *Heinrich* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG²⁷ § 7 Rz 13 ff; *Naux* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 7

Rz 131; *Toifl*, Der subjektive Tatbestand im Steuer- und Strafrecht [2010] 103 ff; *Kofler*, Der steuerliche Durchgriff bei der Privatstiftung [2001] 21 ff; *Gassner*, Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung, ÖStZ 2003, 438 [438 ff]) und Verwaltungspraxis (vgl. EStR 2000 Rz 104 Satz 4: „Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunutzen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern“) weitgehend übernommenen Markteinkommenstheorie ist Zurechnungssubjekt der Einkunftsquelle und somit auch der Einkünfte derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunutzen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (Dispositionsbefugnis oder Entscheidungsmacht) und auf dessen Rechnung die Leistung erbracht wird (Leistungsrisiko).

12 Vgl. zB *Bergmann*, GES 2010, 132 (132 ff); *Bergmann/Huber* in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel*, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung, 33 (44 ff).

13 Vgl. insbesondere VwGH 4. 9. 2014, 2011/15/0149; ebenso ErlRV 896 BlgNR 25. GP, Vorblatt und WFA 4.

14 Vgl. *Marschner/Renner*, SWK 2016, 349 (349); *Tratlechner*, BFGjournal 2016, 56 (56).

15 BGBl I Nr 163/2015.

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“.

Als Grund für die gesetzliche Verankerung einer speziellen Zurechnungsbestimmung führen die Gesetzesmaterialien an, dass „aus Anlass der jüngeren höchstgerichtlichen Judikatur“ bestehende „Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten“ beseitigt werden sollten,¹⁶ zumal aufgrund dieser Rechtsunsicherheit die „Gleichmäßigkeit der Vollziehung ist nicht gewährleistet“ war und in Folge dessen „Beschwerdeverfahren vor dem BFG und vor dem VwGH [...] anhängig bzw. zu erwarten“ sind.¹⁷ Mit der gesetzlichen Verankerung einer Zurechnungsbestimmung für Tätigkeiten als organschaftlicher Vertreter bzw für höchstpersönliche Tätigkeiten sollte daher „eine ausdrückliche Grundlage für eine einheitliche Vollziehung geschaffen“ und „dementsprechend die Anzahl der diesbezüglichen Beschwerdeverfahren und Rechtsstreitigkeiten verringert“ werden.¹⁸

2.2. Anwendungsvoraussetzungen

Die Bestimmung des § 2 Abs 4a EStG erfasst sowohl Einkünfte aus Tätigkeiten als organschaftlicher Vertreter von Körperschaften als auch solche aus sogenannten „höchstpersönlichen“ Tätigkeiten. Anders als nach der bisherigen Verwaltungspraxis zählt § 2 Abs 4a EStG jedoch die vom Zurechnungsregime der Bestimmung erfassten höchstpersönlichen Tätigkeiten taxativ auf.¹⁹ Zu diesen 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 wurden Schriftsteller, Vortragende, Sportler und Künstler (nicht aber auch die nunmehr ausdrücklich erfassten Wissenschaftler) beispielhaft an-

geführt. Das neue Zurechnungsregime des § 2 Abs 4a EStG wird sich insofern als planungssicherer erweisen. Die Auslegung der Begriffe Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragender für sich wird aber voraussichtlich weiterhin zu (im Einzelfall schwer handhabbaren) Anwendungsproblemen führen.²⁰

Wie schon nach bisheriger Verwaltungspraxis setzt auch eine Einkünftezurechnung auf 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.²¹ Ist eine dieser beiden Voraussetzungen nicht erfüllt, so kann § 2 Abs 4a EStG nicht zur Anwendung kommen.

Unter dem Einfluss der leistungserbringenden natürlichen Person soll eine Körperschaft nach den Gesetzesmaterialien „jedenfalls dann“ stehen, „wenn diese Person oder ein Angehöriger wesentlich auf die Willensbildung der Körperschaft Einfluss nehmen kann (zB aufgrund der Beteiligungshöhe)“.²² Ab welcher Beteiligungshöhe konkret ein qualifizierter Einfluss anzunehmen ist (zB bereits bei mehr als 25% oder bei mehr als 50% bzw gar erst bei mehr als 75%), lassen die Gesetzesmaterialien bedauerlicherweise – wie schon bisher Rz 104 der EStR 2000 – offen,²³ womit auch in Zukunft eine einheitliche Vollziehung nicht gewährleistet sein dürfte. Keinesfalls wird mE erforderlich sein, dass es sich um eine Ein-Mann/Frau-Körperschaft handelt, wengleich die Finanzverwaltung bisher wohl vordergründig genau solche vor Augen hatte.²⁴ Unklar ist, ob hinsichtlich der Beteiligungshöhe auf die Stimmrechte und/oder das Nennkapital abzustellen ist, wobei das Erfordernis eines entsprechenden Einflusses indizieren dürfte, dass letztlich die Möglichkeiten zur Beeinflussung der Willensbildung der betreffenden Körperschaft und damit die (unmittelbaren oder mittelbaren) Stimmrechte von entscheidender Bedeutung sind.²⁵ Eine Beteiligung über Genussrechte oder sonstige stimmrechtslose Beteiligungsinstrumente dürfte daher keinen tatbestandlichen Einfluss begründen können. Nach überzeugender Auffassung von *Peyerl* wäre die Annahme einer hinreichenden Einflusschwelle von weniger als die Mehrheit der Stimmrechte problematisch, weil diesfalls Gesellschaftern Einkünfte zugerechnet würden, über die sie nicht verfügen können, solange die anderen Gesellschafter

16 Vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP 2.

17 Vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP, Vorblatt und WFA 3 f.

18 Vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP, Vorblatt und WFA 4.

19 Vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP 1 und 3; *Marschner/Renner*, SWK 2016, 349 (353 f); *Tratlebner*, BFGjournal 2016, 56 (59 f); *Laudacher* in *Jakom*, EStG⁹ § 2 Rz 41.

20 Vgl *Marschner/Renner*, SWK 2016, 349 (354); *Laudacher* in *Jakom*, EStG⁹ § 2 Rz 41.

21 Vgl auch ErlRV 896 BlgNR 25. GP 2.

22 Vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP 2.

23 Vgl auch *Tratlebner*, BFGjournal 2016, 56 (59); *Peyerl*, SWK 2016, 660 (663); *Laudacher* in *Jakom*, EStG⁹ § 2 Rz 41.

24 Vgl *Marschner/Renner*, SWK 2016, 349 (353).

25 Offenbar ebenso *Peyerl*, SWK 2016, 660 (663).

eine Ausschüttung blockieren.²⁶ Unter dem Einfluss der leistungserbringenden natürlichen Person dürfte eine Körperschaft jedenfalls auch dann stehen können, wenn die Anteile treuhändig (zB von einem Rechtsanwalt oder Wirtschaftstreuhand) gehalten werden.²⁷ Als qualifizierte, unter dem Einfluss der leistungserbringenden natürlichen Person stehende „Körperschaften“ selbst können mE nur Rechtsgebilde in Betracht kommen, die zum Kreis der Körperschaftsteuersubjekte nach dem KStG zählen. Die aus ertragsteuerlicher Sicht ohnehin mit keinen Vorteilen verbundene Zwischenschaltung von Personengesellschaften sollte daher nicht vom Anwendungsbereich des § 2 Abs 4a EStG erfasst sein.²⁸

Für das Vorliegen eines eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden Betriebes sei nach den Gesetzesmaterialien „der bisherigen Verwaltungspraxis entsprechend insbesondere auf die Beschäftigung von Mitarbeitern abzustellen, wobei es auf die rechtliche Ausgestaltung des Beschäftigungsverhältnisses nicht ankomm[e]“.²⁹ „Bloße Hilfstätigkeiten in der Körperschaft (etwa Sekretariat oder verschiedene Hilfsdienste)“ sollen zu keinem eigenständigen, sich abhebenden Betrieb führen.³⁰ Ein eigenständiger Betrieb soll allerdings dann vorliegen, „wenn die höchstpersönliche Tätigkeit der natürlichen Person bloßer Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit der Körperschaft ist, was insbesondere bei rechtsberatenden Berufen der Fall [sei ...] (zB Entsendung eines Anwaltes in den Vorstand einer Privatstiftung durch die Anwalts-GmbH)“.³¹ Für Wirtschaftstreuhandgesellschaften wird freilich nichts anderes gelten können. Gemäß § 124b Z 298 EStG ist § 2 Abs 4a EStG erstmalig für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2015 beginnen. Für Zeiträume davor ist weiterhin die bisherige Rechtslage und die dazu ergangene Rechtsprechung maßgeblich, deren Reichweite mitunter noch klärungsbedürftig ist.³²

2.3. Rechtsfolgen

Die Bestimmung des § 2 Abs 4a EStG führt in ihren Anwendungsfällen dazu, dass die betreffenden Einnahmen unmittelbar der hinter der zwischengeschalteten Kör-

perschaft stehenden „leistungserbringenden natürlichen Person zuzurechnen“ sind. Da die betreffenden Einnahmen dabei zivilrechtlich nichtsdestotrotz häufig den zwischengeschalteten Körperschaften zufließen werden bzw aufgrund des kapitalgesellschaftsrechtlichen Verbots der Einlagenrückgewähr (§ 82 GmbHG und § 52 AktG) regelmäßig sogar müssen und bei diesen im unternehmensrechtlichen Bilanzgewinn Berücksichtigung finden, stellt sich die Frage, wie ertragsteuerlich mit späteren Ausschüttungen umzugehen ist, zumal ein KESt-Abzug und eine damit einhergehende Doppelbesteuerung unsystematisch erscheinen würde.³³ Wie *Marschner/Renner* überzeugend dargelegt haben, dürften die Einnahmen in solchen Fällen bei den betreffenden Körperschaften als steuerliche Einlagen der hinter diesen stehenden natürlichen Personen zu werten sein, die auf Körperschaftsebene zu einer entsprechenden Erhöhung des Einlagen-Evidenzkontos (und auf Gesellschafterebene zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten) führen und somit in weiterer Folge als steuerneutrale Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs 12 EStG ausgezahlt werden können.³⁴

Sofern ein qualifizierter Einfluss auf die zwischengeschaltete Körperschaft anzunehmenderweise auch bei Beteiligungen unter 100% bestehen kann, stellt sich überdies die ungeklärte Frage, wie hinsichtlich der Minderheitsgesellschafter vorzugehen ist.³⁵

Sofern die Anwendung von § 2 Abs 4a EStG zu internationalen Zurechnungskonflikten führt, sollen dadurch potentiell verursachte Doppelbesteuerungen ausweislich der Gesetzesmaterialien bei in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen auf Grundlage des Methodenartikels des jeweils anwendbaren DBA entsprechend der – auf den OECD-Partnership-Report zurückgehenden – Verwaltungspraxis³⁶ beseitigt werden.³⁷ Hinsichtlich von § 2 Abs 4a EStG betroffenen natürlichen Personen wird eine Befreiung bzw Anrechnung ausländischer Steuern von der Finanzverwaltung folglich auch dann gewährt werden, wenn im Quellenstaat die zwischengestalteten Körperschaften (und nicht die dahinter stehenden leistungserbringenden natürlichen Personen) besteuert werden.³⁸

26 Vgl *Peyerl*, SWK 2016, 660 (663).

27 Vgl offenbar aA *Peyerl*, SWK 2016, 660 (664), nachdem das Beherrschungskriterium „sehr einfach ausgehebelt werden“ könne, „indem eine nicht angehörige Vertrauensperson (zB der Steuerberater oder Rechtsanwalt) als Mehrheitsgesellschafter fungiert“.

28 Vgl dazu *Tratlechner*, BFGjournal 2016, 56 (58 f).

29 Vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP 2.

30 Vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP 2 f.

31 Vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP 3.

32 Vgl *Schlager/Titz*, RWZ 2015, 375 (375); *Marschner/Renner*, SWK 2016, 349 (352) FN 18.

33 Vgl *Marschner/Renner*, SWK 2016, 349 (355); *Tratlechner*, BFGjournal 2016, 56 (61).

34 Vgl *Marschner/Renner*, SWK 2016, 349 (355); hingegen offen lassend, wie derartigen Problemen zu begegnen sei *Tratlechner*, BFGjournal 2016, 56 (61).

35 Vgl auch *Bergmann*, GES 2010, 83 (85); *Bergmann/Huber* in *Achatz/Aigner/Koßler/Tumpel*, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung, 33 (36).

36 Vgl etwa EAS 1054, EAS 2899 oder EAS 3068.

37 Vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP 3.

38 Vgl *Tratlechner*, BFGjournal 2016, 56 (61).

Fazit

Mit dem AbgÄG 2015 wurde die bisher höchst umstrittene Verwaltungspraxis zur Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften weitestgehend ausdrücklich in § 2 Abs 4a EStG verankert. Nichtsdestotrotz ist anzunehmen, dass die Kritik am von der Finanzverwaltung praktizierten Zurechnungsregime auch in Zukunft nicht verstummen wird.³⁹ In diesem Sinne wird im Schrifttum bereits prognostiziert, dass die Neuregelung – entgegen

der in den Gesetzesmaterialien festgehaltenen Ziele – zu mehr Unsicherheiten führen wird als zuvor.⁴⁰ Die Zukunft wird zudem weisen, ob die eingeschränkte Anwendung des § 2 Abs 4a EStG nur auf taxativ aufgezählte Berufsgruppen (denen somit der Zugang zu bestimmten Rechtsformen versagt wird) mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz (Art 7 B-VG) in Einklang steht und die Bestimmung damit verfassungskonform ist.⁴¹

39 Vgl *Laudacher* in *Jakom*, EStG⁹ § 2 Rz 41.

40 Vgl *Marschner/Renner*, SWK 2016, 349 (355); *Peyerl*, SWK 2016, 660 (662).

41 Vgl *Schlager/Titz*, RWZ 2015, 375 (375). Bereits diesbezügliche Bedenken äußernd *KWT*, 27/SN-159/ME 2; *Tratlehner*, BFGjournal 2016, 56 (59 f und 62); *Laudacher* in *Jakom*, EStG⁹ § 2 Rz 41; offen lassend *Marschner/Renner*, SWK 2016, 349 (354).