

Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten



Steuerwissenschaften und Steuerpraxis in Linz

Aktuelles aus Gesetzgebung und
Verwaltungspraxis

Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten

Univ.-Ass. Dr. Sebastian Bergmann, Universität Linz

Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten



Steuer- und beitragsrechtliche Motive:

- Niedrigere Ertragsteuerbelastung (25 % KöSt, max 43,75 % Gesamtbelastung bei Ausschüttung);
- Drittanstellung des Managers bei seiner Manager-GmbH zu einem (wesentlich) niedrigeren Entgelt, dessen Höhe sich regelmäßig an der Höchstbemessungsgrundlage zur Sozialversicherung orientiert;
- Der restliche Gewinn soll in der zwischengeschalteten Manager-GmbH steuergünstig thesauriert werden;

Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Steuer- und beitragsrechtliche Motive:

- Seitens der geleiteten Gesellschaft sollen die Kommunalsteuer und der Dienstgeberbeitrag zum FLAF entfallen;
- Als wesentlich an seiner Manager-GmbH Beteiligter bezieht der Manager aus dem Drittstellungsverhältnis Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG) und könnte daher den Freibetrag für investierte Gewinne (bzw in Zukunft den Gewinnfreibetrag) gemäß § 10 EStG geltend machen;
- Nachteil: Verlust des begünstigten 13./14. Monatsbezuges.

Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Rz 104 EStR 2000 idF EStR-Wartungserlass 2008/2

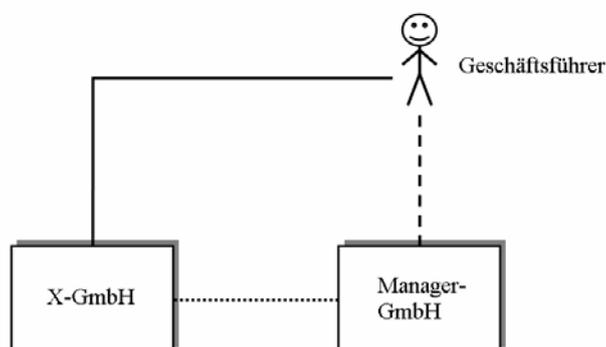
„Die Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten sind ab 1.7.2009 demjenigen zuzurechnen, der die Leistung persönlich erbringt (zB Schriftsteller, Vortragender, Wissenschaftler, ‚Drittstellung‘ von Vorständen)“.

Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten

Rz 104 EStR 2000 idF EStR-Wartungserlass 2008/2

- Rz 104 spricht zwar von „*Drittanstellung*“, meint aber nicht Vergütungen aus einem allfälligen Drittanstellungsverhältnis, sondern solche aus dem Verhältnis zwischen der geleiteten Gesellschaft und einer zwischengeschalteten Manager-GmbH.
- Die Vergütungen aus dem Drittanstellungsverhältnis selbst sind jedenfalls dem Manager zuzurechnen.

Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten



Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten



Einkünftezurechnung:

VwGH (basierend auf Ruppes Markteinkommenstheorie):

„Zurechnungssubjekt hinsichtlich der Einkünfte ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern“.

Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten



Mayr (RdW 2008, 420):

„Die Marktchancen, zum Vorstand bestellt zu werden, eigenverantwortlich und weisungsfrei eine Aktiengesellschaft dann auch tatsächlich zu leiten, kann [...] nur der Vorstand ad personam und nicht eine zwischengeschaltete GmbH nützen. [...] Die Einkünfte sind [deshalb] dem Vorstand direkt zuzurechnen“.

Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten



VwGH 25. 6. 2008, 2008/15/0014 zur KommSt:

„Richtig ist zwar, dass der Geschäftsführer einer GmbH nicht nur von der Gesellschaft, sondern auch von einem Dritten angestellt werden kann. [...] Dass die Vergütungen ab Juli 1998 an die S. GmbH fließen [...] sollte[n], legt nahe, dass dieser Weg nur gewählt wurde, um die Subsumtion der Geschäftsführervergütung unter § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zu verhindern und damit Abgaben zu sparen“.

Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten



- Die Frage der Einkünftezurechnung steht in einem Spannungsfeld zu den (einem Steuerpflichtigen zustehenden) zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten;
- Die zivilrechtliche Gestaltung ist ertragsteuerrechtlich *„nur dann maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt“* (VwGH).

Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten



Wer ist der materielle Leistungserbringer?

- Ist als materieller Leistungserbringer tatsächlich die als formelle Vertragspartnerin fungierende Manager-GmbH gewollt, so ist ihr auch die Einkunftsquelle zuzurechnen.
- Ist hingegen der Manager ad personam der materiell gewollte Leistungserbringer, so muss es sich auch um dessen originäre Einkunftsquelle handeln.

Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten



Übertragung der Einkunftsquelle möglich?

Sofern die Einkunftsquelle originär dem Manager selbst zuzurechnen wäre, stellt sich die Frage, ob er diese Einkunftsquelle an seine Manager-GmbH übertragen kann?

Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten



Übertragung der Einkunftsquelle möglich?

Da für die Zurechnung von Einkünften die Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle maßgeblich ist, ist eine Übertragung der Einkunftsquelle auf einen anderen Rechtsträger nach **Ruppe** „*nur dann möglich, wenn die entsprechenden Dispositionsbefugnisse einer Übertragung zugänglich sind*“.

Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten



Übertragung der Einkunftsquelle möglich?

„*Einkunftsquellen, bei denen die Teilnahme am Marktgeschehen lediglich in der Verwertung der persönlichen Arbeitskraft, der eigenen Fähigkeiten und Kenntnisse besteht, entziehen sich ihrer Natur nach einer Übertragung auf andere Personen, weil die maßgeblichen Dispositionsbefugnisse höchstpersönlicher Art sind*“.

Übertragung der Einkunftsquelle möglich?

- **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit** sind die klassischen Tätigkeitseinkünfte. Derartige Einkunftsquellen sind nicht übertragbar.
- Zwar sind auch **Einkünfte aus selbständiger Arbeit** grundsätzlich Tätigkeitseinkünfte. Anders als bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geht das EStG aber in mehreren Bestimmungen von einer Übertragbarkeit solcher Einkunftsquellen auf andere Rechtsträger aus.

Übertragung der Einkunftsquelle möglich?

§ 22 Z 3 EStG:

Als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gelten auch
„Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind [... soferne] die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als selbständige Arbeit anzusehen ist [...].“

Übertragung der Einkunftsquelle möglich?

§ 99 Abs 1 Z 1 EStG:

Die ESt beschränkt Steuerpflichtiger mit Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen wird durch Steuerabzug erhoben, „**wobei es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden**“.

Übertragung der Einkunftsquelle möglich?

Bei direkter Anstellung bezieht ein Manager entweder

- **Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit**, wenn er wesentlich (zu über 25 %) an der Gesellschaft beteiligt ist und sein Anstellungsverhältnis abgesehen von einer gesellschaftsvertraglichen Weisungsfreistellung alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist (§ 22 Z 2 TS 2 EStG) bzw unabhängig von einer allfälligen Beteiligungshöhe wenn er aufgrund eines Auftrages/Werkvertrags tätig ist (§ 22 Z 2 TS 1 EStG) oder
- in allen anderen Fällen **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit** (§ 25 Abs 1 lit a und b EStG)

**Zurechnungsumdeutung aufgrund
missbräuchlicher Gestaltung?**

Missbrauch ist eine rechtliche Gestaltung, die in Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Es ist daher *„zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre“* (VwGH).

**Zurechnungsumdeutung aufgrund
missbräuchlicher Gestaltung?**

Eine ungewöhnliche Gestaltung ist aber dann kein Missbrauch, wenn für sie außersteuerliche Gründe vorliegen.

Als ein vom VwGH akzeptierter außersteuerlicher Grund gilt unter anderem die Begrenzung der zivilrechtlichen Haftung.

Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten



Zurechnungsumdeutung aufgrund missbräuchlicher Gestaltung?

Manager von Kapitalgesellschaften haften bereits aus dem organschaftlichen Bestellungsverhältnis unbegrenzt als natürliche Person (§ 25 GmbHG, § 84 AktG)

Durch das Zwischenschalten einer Manager-GmbH kommt es daher nicht zu einer Haftungsbeschränkung sondern vielmehr zu einer Erweiterung des der geleiteten Gesellschaft bzw deren Gläubigern zur Verfügung stehenden Haftungsfonds.

Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten



Zurechnungsumdeutung aufgrund missbräuchlicher Gestaltung?

Da eine Haftungsbeschränkung nicht möglich ist, wird es beim Zwischenschalten von Manager-GmbHs regelmäßig an außersteuerlichen Gründen mangeln und deshalb eine missbräuchliche Gestaltung vorliegen.

Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten

Wer ist der materielle Leistungserbringer?

Manager Manager-GmbH → ✓

Übertragung der Einkunftsquelle möglich?

Ja (§ 22 EStG) Nein (§ 25 EStG) → ✗

Zurechnungsumdeutung aufgrund missbräuchlicher Gestaltung:
Vorliegen außersteuerlicher Gründe?

✓ Ja Nein ✗

Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten

Rz 104 EStR 2000 idF EStR-Wartungserlass 2008/2

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

**Einkünftezurechnung bei
höchstpersönlichen Tätigkeiten**



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!