

# ANGRENZENDES STEUERRECHT

## Steuerliche Grenzen der Rechtsformwahl

Das Steuerrecht setzt der privatrechtlichen Rechtsformwahl insofern Grenzen, als dem Einsatz bestimmter Rechtsformen mitunter die steuerliche Anerkennung versagt wird. Nach der Rechtsprechung des VwGH kann etwa Kapitalgesellschaften unter Anwendung der allgemeinen Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO die steuerliche Zurechnung bestimmter Einkünfte versagt werden und die Zurechnung sowie Besteuerung der Einkünfte bei einer anderen Person erfolgen. Speziell auf die Rechtsformwahl bezogen ist § 2 Abs 4a EStG, wonach unter bestimmten Voraussetzungen Einkünfte aus Tätigkeiten als organschaftlicher Vertreter von Körperschaften sowie aus gewissen höchstpersönlichen Tätigkeiten aus ertragsteuerlicher Sicht stets der leistungserbringenden natürlichen Person zuzurechnen sind.

**Deskriptoren:** Rechtsformwahl, Missbrauch, Einkünftezurechnung.

**Normen:** § 22 BAO; § 2 Abs 4a EStG.

Von Sebastian Bergmann und Martin Lehner

### 1. Allgemeine Missbrauchsbestimmung (§ 22 BAO)

Nach § 22 BAO kann die Abgabepflicht durch den Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts nicht umgangen oder gemindert werden.<sup>1</sup> Liegt Missbrauch im Sinne des § 22 BAO vor, sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Vor dem Hintergrund unionsrechtlicher Vorgaben kam es durch das Jahressteuergesetz 2018<sup>2</sup> erstmals zu einer Anpassung von § 22 BAO, indem eine Definition des steuerlichen Missbrauchs gesetzlich normiert wurde.<sup>3</sup>

Die Auslegung des § 22 BAO aF ist durch die Judikatur des VwGH geprägt und in der Literatur höchst umstritten.<sup>4</sup> Der vom VwGH entwickelte Missbrauchs begriff besteht aus objektiven Missbrauchskriterien und der Möglichkeit einer Rechtfertigung von Gestaltungen durch außersteuerliche Gründe. Die nach der Rechtsprechung geltenden allgemeinen Grundsätze finden sich textbausteinartig in vielen Erkenntnissen zu § 22 BAO aF. In seiner jüngeren Rechtsprechung formuliert der VwGH in diesem Zusammenhang wie folgt:<sup>5</sup> „Im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH wird als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung – vor dem Hintergrund des mit der Regelung des Abgabengesetzes verfolgten Zieles – ungewöhnlich und unangemessen ist und die nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Es ist demnach 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

1 Zudem besteht mit § 44 UmgrStG eine daran angelehnte Regelung, wonach die Anwendung der Bestimmungen des UmgrStG zu versagen ist, wenn Umgründungsmaßnahmen der Umgehung oder Minderung einer Abgabepflicht im Sinne des § 22 BAO dienen oder wenn Umgründungsmaßnahmen als hauptsächlichen Beweggrund oder als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung im Sinne des Art 15 der Fusionsrichtlinie (RL 2009/133/EG) haben.

2 BGBl I 2018/62.

3 Die Neuregelung gilt gemäß § 323 Abs 57 BAO für Sachverhalte, die nach dem 1.1.2019 verwirklicht wurden.

4 Siehe dazu zB Ritz, BAO<sup>6</sup> (2017) § 22 Rz 1 ff; Leitner, Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht (2013) 98 ff; Kofler, Die steuerliche Abschirmwirkung ausländischer Finanzierungsgesellschaften (2002) 210; zur Kritik siehe insb Gassner, Interpre-

tation und Anwendung der Steuergesetze (1972) 72 ff; Gassner, Der Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht – Änderung der Rechtsprechung? ÖStZ 1981, 262 (262 ff); Lechner, Die Gewinnpoolung (1986) 189; Lang, Der Gestaltungsmissbrauch (§ 22 BAO) in der jüngeren Rechtsprechung des VwGH, ÖStZ 1994, 173 (173 ff); Lang, Der Norminhalt des § 22 BAO, ÖStZ 2001, 65 (65 ff); Obermair/Weninger, Der Kampf gegen Treaty Shopping – Ein dogmatischer Drahtseilakt, FJ 2005, 109 (109 ff); Lang/Massoner, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung, in Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht (2009) 15 (15 ff).

5 Vgl zB VwGH 25.5.2016, 2013/15/0244; 25.5.2016, 2013/15/0293; 30.4.2015, 2012/15/0162; 26.4.2012, 2009/15/0220; 18.10.2012, 2010/15/0010; 18.10.2006, 2003/13/0031.

wäre. Können beachtliche außersteuerliche Gründe für eine – wenn auch ungewöhnliche – Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen“.

Die mit dem JStG 2018 in § 22 Abs 2 BAO nF eingeführte Definition des steuerlichen Missbrauchs versucht neben einer Umsetzung von Art 6 ATAD<sup>6</sup> insbesondere auch den in der Rechtsprechung des VwGH entwickelten Missbrauchs begriff zu integrieren.<sup>7</sup> Nach den Gesetzesmaterialien soll dadurch die bisherige Auslegungstradition so weit wie möglich beibehalten werden können.<sup>8</sup> § 22 Abs 2 BAO nF lautet: „Missbrauch liegt vor, wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist. Unangemessen sind solche Gestaltungen, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Bei Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, liegt kein Missbrauch vor.“

Aufgrund des geänderten Wortlauts und dem unionsrechtlichen Hintergrund ist allerdings anzunehmen, dass die hinkünftig gebotene Auslegung von § 22 BAO nF nicht vollinhaltlich mit der bisherigen Rechtsprechung übereinstimmen wird, sei es in Bezug auf die objektiven Voraussetzungen (zB aufgrund der Maßgeblichkeit des „Ziel und Zwecks des geltenden Steuerrechts“ oder der „wirtschaftlichen Realität“) oder bezüglich der subjektiven Voraussetzungen, wie zB dem „wesentlichen Zweck“ oder „einer der wesentlichen Zwecke“ sowie der möglichen Rechtfertigung durch „triftige wirtschaftliche Gründe“.<sup>9</sup> Zudem wird aufgrund der Umsetzung von Unionsrecht zukünftig auch der EuGH über die Anwendung von

§ 22 BAO nF zu entscheiden haben, wobei die Zuständigkeit des EuGH nicht nur auf die Umsetzung von Art 6 ATAD beschränkt ist.<sup>10</sup> Trotz dieser Unterschiede ist aber zweifelhaft, ob sich das Ergebnis der bisherigen Rechtsprechung des VwGH über das Vorliegen von steuerlichem Missbrauch in vielen Fällen verändern würde.

## 2. Einschränkungen bei der Rechtsformwahl?

In seiner bisherigen Rechtsprechung stellt der VwGH klar, dass natürliche oder juristische Personen grundsätzlich nicht gehindert sind, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung erzielt wird.<sup>11</sup> Es ist daher aus steuerlicher Sicht grundsätzlich zulässig, die Wahl der Rechtsform von einem Steuerbelastungsvergleich abhängig zu machen und die steuerlich günstigste Variante zu wählen.

In seiner Rechtsprechung weist der VwGH zum Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung in der Regel darauf hin, dass im Allgemeinen nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt verwirklicht, mit dem die Rechtsfolgen des § 22 BAO aF verbunden sind.<sup>12</sup> Ein Missbrauch kann laut VwGH in der dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen.<sup>13</sup> In § 22 Abs 2 BAO nF wird in diesem Sinne darauf hingewiesen, dass eine missbräuchliche rechtliche Gestaltung einen oder mehrere Schritte umfassen kann. Für die Wahl der Rechtsform ist in diesem Zusammenhang von Bedeutung, dass die Gründung einer Gesellschaft in der Regel an sich keinen steuerlichen Missbrauch begründet, sondern laut VwGH erst eine hinzutretende wirtschaftlich unangemessene rechtliche Gestaltung, wie zB die Umleitung von Geldern.<sup>14</sup>

6 Anti-Tax Avoidance Directive, Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl L 193/1 ff (19.7.2016).

7 Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 41 f.

8 Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 42.

9 Vgl Lang, Die Neuregelung des Missbrauchs in § 22 BAO, ÖStZ 2018, 419 (419 ff); Kirchmayr/Franke, Missbrauch neu – Eine „Synthese“ sekundären Unionsrechts und der VwGH-Judikatur, taxlex 2018, 239 (239 ff); Hayden/Hayden, § 22 BAO (Missbrauch) neu, RdW 2018, 432 (432 ff); Staringer, Die Umsetzung der ATAD in Österreich durch das Jahressteuergesetz 2018, SWI 2018, 580 (580 ff).

10 Vgl Lang, ÖStZ 2018, 419 (419 ff); Staringer, SWI 2018, 580 (580); Kirchmayr/Franke, taxlex 2018, 238 (238); Hayden/Hayden, § 22 BAO (Missbrauch) neu, RdW 2018, 434 (434 f).

11 Vgl zB VwGH 11.12.1990, 89/14/0140; 10.12.1997, 93/13/0185; 10.9.1998, 93/15/0051; 20.6.2000, 98/15/0008; 2.8.2000, 98/13/0152; 14.12.2000, 95/15/0111; 27.8.2002, 98/14/0194; 25.9.2002, 97/13/0175; 14.1.2003, 97/14/0042; 30.4.2003, 97/13/0130; 26.5.2004, 99/14/0209; 9.12.2004, 2002/14/0074; 10.8.2005, 2001/13/0018; 22.9.2005, 2001/14/0188; 13.9.2006, 2003/13/

0025; 18.10.2006, 2003/13/0031; 29.11.2006, 2003/13/0034; 1.3.2007, 2006/15/0070; 26.4.2012, 2009/15/0020. Siehe dazu auch ErlRV 190 BlgNR 26. GP 42 mit Verweis auf Erwägungsgrund 11 der ATAD (RL 2016/1164).

12 Vgl zB VwGH 30.4.2015, 2012/15/0162; 26.6.2014, 2011/15/0080; 26.4.2012, 2009/15/0220; 29.11.2006, 2003/13/0034; 29.11.2006, 2003/13/0026.

13 Vgl zB VwGH 26.6.2014, 2011/15/0080; 26.4.2012, 2009/15/0220; 9.12.2004, 2002/14/0074 mit Verweis auf Stoll, BAO (1994) 248 mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung des VwGH.

14 Vgl zB VwGH 30.4.2015, 2012/15/0162; 26.4.2012, 2009/15/0220; 1.10.2008, 2006/13/0036; 29.11.2006, 2003/13/0026. Siehe dazu auch VwGH 26.6.2014, 2011/15/0080 zum Erwerb von Anteilen an einer österreichischen Kapitalgesellschaft durch eine ausländische Kapitalgesellschaft: „Soweit die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid das Vorliegen eines Missbrauches iSd § 22 BAO schon deshalb ausgeschlossen hat, weil gegenständlich lediglich ein einziger Rechtsschritt, nämlich der Erwerb von Aktien durch die Mitbeteiligte, gesetzt worden sei, verkennt sie, dass der von ihr isoliert betrachtete Aktienwerb lediglich der letzte Schritt in einer Kette von Rechtshandlungen war.“

Obwohl daher die Wahl einer bestimmten Rechtsform im Allgemeinen nicht missbräuchlich ist, kann der Einsatz von Körperschaften oder Personengesellschaften Teil einer missbräuchlichen rechtlichen Gestaltung im Sinne des § 22 BAO sein. Von praktischer Bedeutung ist dabei vor allem der Einsatz von Körperschaften, wenn diese im Wesentlichen zur Umgehung oder Minderung von Abgaben eingesetzt werden (sog „Zwischenschaltung“ von Körperschaften).<sup>15</sup> Ausgangspunkt der Zwischenschaltung einer Körperschaft ist dabei in der Regel das ertragsteuerliche Trennungsprinzip, wonach grundsätzlich nicht den Gesellschaftern, sondern der Körperschaft die von ihr erzielten Einkünfte zuzurechnen sind.

### 3. Zwischenschaltung von Körperschaften

#### 3.1. Allgemeines

Nur wenige Problemstellungen haben das steuerrechtliche Fachschrifttum der vergangenen Jahre so dominiert wie jene der Einkünftezurechnung bei „zwischengeschalteten“ Kapitalgesellschaften und anderen Körperschaften.<sup>16</sup> Eine Zwischenschaltung von Körperschaften kann zB die Transformation von bestimmten Einkünften in Gewinnausschüttungen oder die Inanspruchnahme von Begünstigungen für bestimmte Einkünfte durch die zwischengeschaltete Körperschaft bezwecken.

15 Vgl zB VwGH 26.4.2012, 2009/15/0220; 18.10.2006, 2003/13/0031. Einen Missbrauch ablehnend zB VwGH 24.11.2016, Ra 2014/13/0019.

16 Siehe zB nur zur Zwischenschaltung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten *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 Drittstellung von Geschäftsführern (Vorstandsmitgliedern), ÖStZ 2009, 120 (120 ff); *Beiser*, Drittstellung über eine GmbH, RdW 2014, 736 (736 ff); *derselbe*, 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 „Drittstellung“ von Managern im Gesellschafts- und Steuerrecht (Teil 1), taxlex 2009, 131 (131 ff); *derselbe*, Die „Drittstellung“ von Managern im Gesellschafts- und Steuerrecht (Teil 2), taxlex 2009, 184 (184 ff); *derselbe*, Einkünftezurechnung bei „zwischengeschalteten“ Kapitalgesellschaften – Die neue Rz 104 der EStR 2000, GES 2010, 83 (83 ff); *derselbe*, Einkünftezurechnung bei „zwischengeschalteten“ Kapitalgesellschaften – Ein alternativer Lösungsversuch zur neuen Rz 104 der EStR 2000 und die einschlägige Rechtsprechung, GES 2010, 132 (132 ff); *derselbe*, Einkünftezurechnung bei „zwischengeschalteten“ Kapitalgesellschaften (UFS 30. 6. 2011, RV/1106-L/09), GES 2011, 460 (460 ff); *derselbe*, § 2 Abs 4a EStG: Einkünftezurechnung bei „zwischengeschalteten“ Kapitalgesellschaften nach dem AbgÄG 2015, GES 2016, 175 (175 ff); *Bergmann/Huber*, „Zwischenschaltung“ von Kapitalgesellschaften, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel*, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung (2011) 33 (33 ff); *Bodis*, Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten 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*, Drittstellung: Zwischengeschaltete GmbH steuerlich zulässig? RdW 2015, 61 (61 ff); *derselbe*, VwGH: Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteter Aufsichtsrats-GmbH, RdW 2009, 545 (545); *Ehrke-Rabel*, Einkünftezurechnung bei Körperschaften aus österreichischer und deutscher Sicht, in *Lang/Schuch/Staringer*, 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*, EStG<sup>33</sup> (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 *Renner/Strimtzler/Vock*, KStG<sup>30</sup> (2017) § 7 Rz 20 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 Einmanngesell-

schaften, taxlex 2009, 285 (285 ff); *derselbe*, Zurechnung von Aufsichtsratsinkünften an den Arbeitnehmer, eolex 2009, 710; *Kirchmayr/Achatz*, Zurechnung höchstpersönlich, taxlex 2009, 181 (181); *Laudacher* in *Jakom*, EStG<sup>12</sup> (2019) § 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); *derselbe*, VwGH zur Einkünftezurechnung an eine „Management-GmbH“, ÖStZ 2014, 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*, Drittstellung von Vorständen zulässig? RdW 2008, 420 (420 ff); *derselbe*, Zwischengeschaltete GmbH steuerlich anzuerkennen? RdW 2009, 877 (877 ff); *Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz*, Körperschaftsteuer 2014/15, SWK-Spezial (2014) 26 ff; *Naux* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup> (2015) § 7 Rz 131a; *Novacek*, Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten, FJ 2016, 100 (100 ff); *derselbe*, Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften, ÖStZ 2010, 283 (283 ff); oV, Zur Einkünftezurechnung eines Bankvorstandes bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise, ÖBA 2011, 909 (909 ff); *Petriz/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 ff); *derselbe*, Highlights im EStR 2000-Wartungserrlass 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); *Robn*, Die Zurechnung höchstpersönlicher Einkünfte, in *Urnik/Fritz-Schmied*,

Liegen derartige Gestaltungen vor, ist nach hA zunächst anhand allgemeiner Einkünftezurechnungsgrundsätze jener Rechtsträger zu ermitteln, dem die Einkünfte steuerlich tatsächlich zuzurechnen sind.<sup>17</sup> Nur wenn die Einkünftezurechnung tatsächlich an die Körperschaft erfolgt, kann deren Zwischenschaltung aus steuerlicher Perspektive gelingen. Aber selbst bei einer Einkünftezurechnung an eine zwischengeschaltete Körperschaft soll nach der Rechtsprechung des VwGH nachgelagert Missbrauch gemäß § 22 BAO aF geprüft werden können, wobei zwischen Strukturen im Zusammenhang mit höchstpersönlichen Tätigkeiten (zB Manager-GmbHs) und Strukturen im Zusammenhang mit Bestimmungen zum internationalen Steuerrecht (zB Treaty Shopping, Basisgesellschaften) unterschieden werden kann.

### 3.2. Zwischenschaltung von Körperschaften bei höchstpersönlichen Tätigkeiten

#### 3.2.1. Hintergrund

Die Rechtsprechung hatte sich wiederholt mit Zurechnungsfragen im Zusammenhang mit sogenannten „höchstpersönlichen Tätigkeiten“ auseinanderzusetzen.<sup>18</sup> Im Regelfall erbringen organschaftliche Vertreter von

Körperschaften (Geschäftsführer, Vorstände, Stiftungsvorstände oder Aufsichtsräte), Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragende ihre Leistungen unmittelbar gegenüber den geleiteten oder überwachten Körperschaften bzw den Auftraggebern oder Werkbestellern. In der Praxis war in der Vergangenheit aber eine Tendenz dahingehend zu beobachten, solche Leistungen anstatt unmittelbar durch natürliche Personen über zwischengeschaltete Körperschaften abzuwickeln. Fraglich war und ist, unter welchen Voraussetzungen eine derartige Zwischenschaltung aus ertragsteuerlicher Sicht gelingen kann, dh die Einkünfte der zwischengeschalteten Körperschaft und nicht der hinter dieser stehenden (die Leistung faktisch erbringenden) natürlichen Person zuzurechnen sind.

Die Motive für die Zwischenschaltung von Körperschaften können unterschiedlicher Natur sein.<sup>19</sup> So können etwa nicht ausgeschüttete Gewinne in zwischengeschalteten Körperschaft nach Belastung mit 25% KöSt steuergünstig thesauriert werden.<sup>20</sup> Ein weiterer wesentlicher Vorteil derartiger Gestaltungen kann darin bestehen, dass durch die Zwischenschaltung häufig eine Sozialversicherungspflicht der hinter den Körperschaften stehenden natürlichen Personen vermieden werden kann. Sofern natürliche Personen ohne Zwischenschaltung einer Körperschaft als Dienst-

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); *Toifl* in *Doral/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>14</sup> (2010) § 2 Tz 142/1 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; *Wilplinger/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).

17 Die ertragsteuerliche Zurechnung von Einkünften basiert auf der *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 vom VwGH (zB 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), der Lehre (vgl *Toifl* in *Doral/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>14</sup> § 2 Tz 142; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch [1993] § 2 Tz 46; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG<sup>53</sup> § 2 Rz 61 ff; *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 7 Rz 20 f; *Heinrich* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG<sup>30</sup> § 7 Rz 13 ff; *Naux* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup> § 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) übernommenen „Markteinkommenstheorie“, die hinsichtlich der Einkünftezurechnung auf die Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle abstellt: „Wenn das verbindende Element der (meisten) Einkunftsquellen [...] die Teilnahme am Marktgeschehen, der Umsatz von Leistungen ist, so muß als Zurechnungsobjekt der Einkunftsquelle doch offenbar der angesehen werden, der über diese Teilnahme, über die Leistungserstellung disponieren kann, d.h. die Möglichkeit hat, Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu variieren, im Extremfall auch zu verweigern, indem er seine Tätigkeit einstellt, Kapital zurückzieht, Mietverhältnisse kündigt etc“ (*Ruppe* in *Tipke*, DStJG 1978, 7 [18]).

18 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.

19 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<sup>12</sup> § 2 Rz 41.

20 Der aufgrund des 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 (BGBl 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 Einkommensteuertarifreform (§ 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.

nehmer zu qualifizieren wären, entfallen darüber hinaus weitere Lohnnebenkosten wie KommSt, DB zum FLAF, DZ zum DB und Abfertigungsbeiträge nach dem BMSVG. In der Regel (nicht aber etwa im Zusammenhang mit organschaftlichen Vertreterfunktionen bei Körperschaften<sup>21</sup>) kann durch die Zwischenschaltung von Körperschaften auch die Haftung der hinter diesen stehenden natürlichen Personen beschränkt werden.

Dem seit dem AbgÄG 2015<sup>22</sup> in § 2 Abs 4a EStG gesetzlich verankerten Einkünftezurechnungsregime betreffend zwischengeschalteten Körperschaften waren Versuche des BMF vorausgegangen, die Zurechnung durch allgemeine Grundsätze bzw im Verwaltungswege über die Einkommensteuerrichtlinien zu regeln.<sup>23</sup>

### 3.2.2. Tatbestand

Von § 2 Abs 4a EStG betroffen sind sowohl Einkünfte aus Tätigkeiten als organschaftlicher Vertreter von Körperschaften als auch solche aus sogenannten „höchstpersönlichen“ Tätigkeiten, wobei zu letzteren (anders als nach vormaliger Verwaltungspraxis<sup>24</sup>) im Sinne einer taxativen Aufzählung<sup>25</sup> nur solche als Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragender zählen. Zwar ermöglicht die taxative Nennung der vom Zurechnungsregime des § 2 Abs 4a EStG betroffenen Berufsgruppen eine gewisse Planungssicherheit.<sup>26</sup> Die Auslegung der Begriffe Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragender kann im Einzelfall aber für sich zu Anwendungsproblemen führen.<sup>27</sup> Fraglich ist zudem, ob die Anwendung des § 2 Abs 4a EStG auf die taxativ aufgezählten 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.<sup>28</sup>

Eine Einkünftezurechnung auf Grundlage von § 2 Abs 4a EStG setzt voraus, dass die betreffende Körperschaft unter dem Einfluss der leistungserbringenden natürlichen Person steht und über keinen eigenständigen, sich von dieser Tätigkeit abhebenden Betrieb verfügt.<sup>29</sup> Ist eine dieser beiden Voraussetzungen nicht erfüllt, kann § 2 Abs 4a EStG nicht zur Anwendung kommen.<sup>30</sup>

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)“.<sup>31</sup> 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 offen,<sup>32</sup> womit eine einheitliche Vollziehung nicht gewährleistet sein dürfte.<sup>33</sup> Nicht erforderlich ist nach dem Gesetzeswortlaut, dass es sich um eine Ein-Mann/Frau-Körperschaft handelt, wengleich die Finanzverwaltung bisher wohl vordergründig genau solche vor Augen hatte.<sup>34</sup> Unklar bleibt, ob hinsichtlich der Beteiligungshöhe auf die Stimmrechte und/oder das Nennkapital abzustellen ist. Das Erfordernis eines entsprechenden Einflusses dürfte allerdings indizieren, dass letztlich die Möglichkeiten zur Beeinflussung der Willensbildung der betreffenden Körperschaft und damit die (unmittelbaren oder mittelbaren) Stimmrechte von entscheidender Bedeutung sind.<sup>35</sup> Eine Beteiligung über Genussrechte oder sonstige stimmrechtslose Beteiligungsinstrumente sollte daher grundsätzlich keinen tatbestandlichen Einfluss begründen können.<sup>36</sup> Unter dem Einfluss der leistungserbringenden natürlichen Person dürfte eine Körperschaft jedenfalls auch dann stehen können, wenn die Anteile treuhändig (zB von einem Rechtsanwalt oder Steuerberater) gehalten werden.<sup>37</sup>

21 Vgl Bergmann, taxlex 2009, 184 (188); derselbe, GES 2010, 83 (84); Bergmann/Huber in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung, 33 (35).

22 BGBl I Nr 163/2015.

23 Siehe zu der im Schrifttum seit dem Jahr 2008 kontrovers geführten Debatte und zu der mit der Verwaltungsauffassung offenbar in Widerspruch stehenden höchstgerichtlichen Rechtsprechung ausführlich Bergmann, GES 2016, 175 (176 f) mwN.

24 Nach der bis zur Veranlagung 2015 maßgeblichen Verwaltungspraxis sollte es noch in typisierender Betrachtungsweise auf die Verkehrsauffassung ankommen und wurden Schriftsteller, Vortragende, Sportler und Künstler (nicht aber auch die nunmehr ausdrücklich erfassten Wissenschaftler) lediglich beispielhaft angeführt (vgl EStR 2000 Rz 104).

25 Vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP 1 und 3; Marschner/Renner, SWK 2016, 349 (353 f); Tratlechner, BFGjournal 2016, 56 (59 f); Laudacher in Jakom, EStG<sup>12</sup> § 2 Rz 41.

26 Vgl Bergmann, GES 2016, 175 (177).

27 Vgl Marschner/Renner, SWK 2016, 349 (354); Laudacher in Jakom, EStG<sup>12</sup> § 2 Rz 41.

28 Vgl Schlager/Titz, RWZ 2015, 375 (375). Bereits diesbezügliche Bedenken äußernd KWT, 27/SN-159/ME 2; Tratlechner, BFGjournal 2016, 56 (59 f und 62); Laudacher in Jakom, EStG<sup>12</sup> § 2 Rz 41; offenlassend Marschner/Renner, SWK 2016, 349 (354).

29 Vgl auch ErlRV 896 BlgNR 25. GP 2.

30 Vgl Bergmann, GES 2016, 175 (178).

31 Vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP 2.

32 Vgl auch Tratlechner, BFGjournal 2016, 56 (59); Peyerl, SWK 2016, 660 (663); Laudacher in Jakom, EStG<sup>12</sup> § 2 Rz 41.

33 Vgl Bergmann, GES 2016, 175 (178).

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

35 Vgl Peyerl, SWK 2016, 660 (663); Bergmann, GES 2016, 175 (178).

36 Vgl Bergmann, GES 2016, 175 (178).

37 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“.

Sofern ein qualifizierter Einfluss auch bei Beteiligungen unter 100% bestehen kann, stellt sich die Frage, wie hinsichtlich der Minderheitsgesellschafter vorzugehen ist.<sup>38</sup> Die Annahme eines hinreichenden Einflusses dürfte problematisch sein, wenn Gesellschafter weniger als die Mehrheit der Stimmrechte besitzen und bei der betreffenden Körperschaft kein Vollausschüttungsgebot besteht, weil in diesem Fall Gesellschaftern Einkünfte zugerechnet würden, über die sie nicht verfügen können, solange die anderen Gesellschafter eine Ausschüttung blockieren.<sup>39</sup> Freilich sollen aber nach Auffassung der Finanzverwaltung formale Umstände alleine für die Frage eines tatbestandlichen Einflusses ohne Belang sein.<sup>40</sup>

Als qualifizierte, unter dem Einfluss der leistungserbringenden natürlichen Person stehende „Körperschaften“ selbst dürften nur Rechtsgebilde in Betracht kommen, die zum Kreis der Körperschaftsteuersubjekte nach dem KStG zählen.<sup>41</sup> Neben Kapitalgesellschaften dürften daher insbesondere auch Privatstiftungen und Vereine vom besonderen Zurechnungsregime des § 2 Abs 4a EStG betroffen sein. Die aus ertragsteuerlicher Sicht ohnehin meist mit keinen Vorteilen verbundene Zwischenschaltung von Personengesellschaften sollte hingegen nicht vom Anwendungsbereich des § 2 Abs 4a EStG erfasst sein.<sup>42</sup>

Für das Vorliegen eines eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden Betriebes sei nach den Gesetzesmaterialien „insbesondere auf die Beschäftigung von Mitarbeitern abzustellen, wobei es auf die rechtliche Ausgestaltung des Beschäftigungsverhältnisses nicht ankomm[e]“.<sup>43</sup> „Bloße Hilfstätigkeiten in der Körperschaft (etwa Sekretariat oder verschiedene Hilfsdienste)“ sollen zu keinem eigenständigen, sich abhebenden Betrieb führen.<sup>44</sup> 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)“.<sup>45</sup> Für Wirtschaftstreuhandgesell-

schaften wird freilich nichts anderes gelten können.<sup>46</sup> Da mit § 2 Abs 4a EStG in erster Linie Fälle erfasst werden sollen, bei denen eine Körperschaft ohne substantielle Tätigkeit zwischengeschaltet wird, soll ein sich abhebender Betrieb nach Auffassung der Finanzverwaltung auch bei einer im Verhältnis zur höchstpersönlichen bzw organ-schaftlichen Tätigkeit verschiedenen Tätigkeit vorliegen.<sup>47</sup> Dies allerdings nur, wenn diese andere Tätigkeit eine gewisse quantitative Relevanz (zB nach Maßgabe des Umsatzes) im Verhältnis zur höchstpersönlichen Tätigkeit aufweist.<sup>48</sup> Beträgt der Umsatzanteil der anderen Tätigkeit mindestens 20%, soll in der Regel ein eigenständiger sich abhebender Betrieb vorliegen.<sup>49</sup>

### 3.2.3. Rechtsfolgen

Nach § 2 Abs 4a EStG sind die tatbestandlichen Einkünfte ertragsteuerlich unmittelbar der hinter der zwischengeschalteten Körperschaft stehenden leistungserbringenden natürlichen Person zuzurechnen. Die Finanzverwaltung vertritt dazu die Auffassung, dass die Zurechnung an die natürliche Person die gesamte Einkunftsquelle umfasst (dh sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben).<sup>50</sup> Bei der Körperschaft im unternehmensrechtlichen Ergebnis erfasste Aufwendungen, die im Zusammenhang mit den der natürlichen Person zugerechneten Einkünften stehen, seien daher steuerlich bei der natürlichen Person zu berücksichtigen und bei der Körperschaft zu neutralisieren.<sup>51</sup>

Da die betroffenen Einnahmen zivilrechtlich idR den zwischengeschalteten Körperschaften zufließen bzw aufgrund des kapitalgesellschaftsrechtlichen Verbots der Einlagenrückgewähr (§ 82 GmbHG und § 52 AktG) regelmäßig sogar müssen und bei diesen im unternehmensrechtlichen Jahresüberschuss bzw -fehlbetrag 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.<sup>52</sup> Richtigerweise ist insofern davon auszugehen, dass die Einnahmen in solchen Fällen bei den betreffenden Körperschaften als

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

39 Vgl Peyerl, SWK 2016, 660 (663); Bergmann, GES 2016, 175 (178 f).

40 Vgl EStR 2000 Rz 104 mit folgendem Beispiel: „Die Vorstände der V-AG sind A und B. A ist Alleingesellschafter der A-GmbH, B ist Alleingesellschafter der B-GmbH. A ist Angestellter der B-GmbH, B ist Angestellter der A-GmbH. Die B-GmbH stellt A als Vorstand der V-AG zur Verfügung. Die A-GmbH stellt B als Vorstand der V-AG zur Verfügung. Weder die A-GmbH noch die B-GmbH verfügen über einen eigenständigen, sich von dieser Tätigkeit abhebenden Betrieb. [...] Ein Anwendungsfall des § 2 Abs. 4a EStG [...] liegt vor“.

41 Vgl Bergmann, GES 2016, 175 (179).

42 Vgl Tratlehner, BFGjournal 2016, 56 (58 f); Bergmann, GES 2016, 175 (179).

43 Vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP 2; ebenso EStR 2000 Rz 104.

44 Vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP 2 f; ebenso EStR 2000 Rz 104.

45 Vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP 3; ebenso EStR 2000 Rz 104.

46 Vgl Bergmann, GES 2016, 175 (179).

47 Vgl EStR 2000 Rz 104.

48 Vgl EStR 2000 Rz 104.

49 Vgl EStR 2000 Rz 104 mit Beispiel.

50 Vgl EStR 2000 Rz 104.

51 Vgl EStR 2000 Rz 104.

52 Vgl Marschner/Renner, SWK 2016, 349 (355); Tratlehner, BFGjournal 2016, 56 (61).

steuerliche (verdeckte) Einlagen der hinter diesen stehenden natürlichen Personen zu werten sind, die auf Körperschaftsebene den Stand der Innenfinanzierung nicht erhöhen (§ 4 Abs 12 Z 4 Satz 2 EStG), sondern zu einer entsprechenden Erhöhung des Einlagen-Evidenzkontos (und auf Gesellschafterebene zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten) führen und somit in weiterer Folge als Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs 12 EStG steuerneutral ausgezahlt werden können.<sup>53</sup>

Sofern die Anwendung von § 2 Abs 4a EStG zu internationalen Zurechnungskonflikten führt, sollen dadurch potentiell verursachte Doppelbesteuerungen bei in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen auf Grundlage des Methodenartikels des jeweils anwendbaren DBA entsprechend der – auf den OECD-Partnership-Report zurückgehenden – Verwaltungspraxis<sup>54</sup> beseitigt werden.<sup>55</sup> Hinsichtlich von § 2 Abs 4a EStG betroffenen in Österreich steuerlich ansässigen 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.<sup>56</sup>

### 3.3. Zwischenschaltung von Körperschaften im Internationalen Steuerrecht

#### 3.3.1. Hintergrund

Bei internationalen Unternehmensstrukturen hat die Rechtsprechung häufig Missbrauch im Sinne des § 22 BAO aF angenommen.<sup>57</sup> Zentral waren dabei Gestaltungen, bei denen ausländische Kapitalgesellschaften mit dem Zweck gegründet wurden, Vorteile im nationalen Steuerrecht oder in Doppelbesteuerungsabkommen zu nutzen. Ausschlaggebend war dabei in der Regel der Umstand, dass die zwischengeschaltete ausländische Körperschaft als substanz- und funktionslos angesehen wurde. Allgemeine Voraussetzung für eine Zwischenschaltung einer Körperschaft ist, dass die ausländische zwischengeschaltete Körperschaft als eigenständiges Steuersubjekt anerkannt wird und nicht bereits aufgrund der Rechtsform eine steuerliche Zurechnung von Einkünften und Vermögen zu den jeweiligen Anteilseignern erfolgt. Dazu

muss eine Vergleichbarkeit mit einer inländischen Körperschaft vorliegen, die im Rahmen eines „Typenvergleichs“ festzustellen ist.<sup>58</sup> Liegt die Vergleichbarkeit vor, sind die Einkünfte und das Vermögen im Sinne des körperschaftsteuerlichen Trennungsprinzips grundsätzlich der jeweiligen Körperschaft zuzurechnen („Primärschirmwirkung“ gegenüber den Anteilseignern).<sup>59</sup> Um von steuerlichen Begünstigungen zu profitieren, ist es in der Regel zudem erforderlich, dass die zwischengeschaltete ausländische Körperschaft in Österreich nicht der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs 2 KStG unterliegt (dh es dürfen sich grundsätzlich weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung der ausländischen Körperschaft in Österreich befinden).<sup>60</sup>

#### 3.3.2. Treaty Shopping und Directive Shopping

Bei bestimmten Einkünften wird die Steuer grundsätzlich im Rahmen der Zahlung einbehalten und abgeführt (zB 27,5% bzw 25% KESt bei Gewinnausschüttungen einer in Österreich ansässigen Kapitalgesellschaft oder 20% Abzugssteuer bei Lizenzgebühren), wobei unter bestimmten Voraussetzungen auch Entlastungen durch Befreiungen oder Rückerstattungen bestehen. Von Bedeutung sind dabei insbesondere die Befreiungen aufgrund der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie (§ 94 Z 2 EStG) und der EU-Zinsen/Lizenzen-Richtlinie (§ 99a EStG). Zudem wurde in zahlreichen Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart, dass die Einkünfte von beschränkt Steuerpflichtigen aus Gewinnausschüttungen oder Lizenzgebühren von Österreich nicht oder nur in einer bestimmten Höhe besteuert werden dürfen.

Die Inanspruchnahme von Vorteilen bestimmter DBA oder der Umsetzung von EU-Richtlinien, zB durch das bloße Zwischenschalten substanz- und funktionsloser Körperschaften (sog „Briefkastengesellschaften“) wird als „Treaty Shopping“ bzw „Directive Shopping“ bezeichnet.<sup>61</sup> Der VwGH hat in mehreren Erkenntnissen angedeutet, dass bei einem derartigen Zwischenschalten auch Missbrauch gemäß § 22 BAO vorliegen kann.<sup>62</sup> Bisher hat es der VwGH jedoch offen gelassen, unter welchen konkreten Voraussetzungen eine zwischengeschaltete Körperschaft als substanz- und funktionslos im Sinne des § 22 BAO anzusehen ist. Aus einem jüngeren Er-

53 Vgl Punkt 5.2. Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass (BMF 27. 9. 2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017, BMF-AV Nr 136/2017); Marschner/Renner, SWK 2016, 349 (355); Bergmann, GES 2016, 175 (179).

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

55 Vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP 3.

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

57 Vgl zB VwGH 10.12.1997, 93/13/0185; 9.12.2004, 2002/14/0074; 10.8.2005, 2001/13/0018; 18.10.2006, 2003/13/0031; 26.6.2014, 2011/15/0080.

58 Siehe dazu zB KStR 2013 Rz 133 ff.

59 Vgl Kofler, Die steuerliche Abschirmwirkung ausländischer Finanzierungsgesellschaften 37 ff; Leitner, Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht 197.

60 Vgl Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 1 Rz 36 ff; Leitner, Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht 197.

61 Vgl VwGH 26.6.2014, 2011/15/0080 mwN.

62 Vgl VwGH 10.12.1997, 93/13/0185; 26.7.2000, 97/14/0070; 26.6.2014, 2011/15/0080.

kenntnis lassen sich in diesem Zusammenhang allerdings Anhaltspunkte für das Vorliegen der erforderlichen wirtschaftlichen Substanz einer zwischengeschalteten Körperschaft ableiten, wie insbesondere das Vorhandensein von (i) Geschäftsräumlichkeiten, (ii) Arbeitnehmern und (iii) einer wirtschaftlichen Tätigkeit, die vom VwGH im Rahmen einer Gesamtbetrachtung gewürdigt wurden.<sup>63</sup> Bei Quellensteuerentlastungen aufgrund von EU-Richtlinien, wie insbesondere der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie (§ 94 Z 2 EStG) oder der EU-Zinsen/Lizenzen-Richtlinie (§ 99a EStG), ist zudem die Missbrauchs-Rechtsprechung des EuGH zu beachten.<sup>64</sup>

### 3.3.3. Basisgesellschaften

Für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften sind Gewinnausschüttungen von ausländischen Körperschaften nach § 10 Abs 1 Z 5 bis 7 KStG unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei. Der VwGH hat vor diesem Hintergrund wiederholt Gestaltungen als missbräuchlich im Sinne des § 22 BAO aF angesehen, bei denen substanz- und funktionslose ausländische Körperschaften in einem Staat mit geringer Besteuerung zwischengeschaltet wurden. Das Ziel dieser Gestaltungen war in der Regel die Nutzung der Steuerarbitrage zwischen den beteiligten Staaten, indem eine direkte Veranlagung von Kapital durch eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft und der damit verbundenen (vergleichsweise hohen) Körperschaftsteuerbelastung umgangen wird.<sup>65</sup> In der Literatur und der Rechtsprechung werden zu diesem Zweck gegründete ausländische Körperschaften häufig als „Basisgesellschaften“, „Sitzgesellschaften“, „Domizilgesellschaften“ oder „Briefkastenfirmen“ bezeichnet.<sup>66</sup>

#### Beispiel:

*In einer der Leitentscheidungen des VwGH (Dublin Docks I) wurde – vereinfacht dargestellt – von einer österreichischen Körperschaft eine Tochtergesellschaft in Irland gegründet und mit Eigenkapital ausgestattet. Die irische Tochtergesellschaft hat das Kapital (mittelbar) in Österreich investiert und im Ergebnis die in Irland niedrig besteuerten Zinsen ausgeschüttet. Fraglich war in der Folge, ob die Ausschüttungen auf Ebene der österreichischen Muttergesellschaft als steuerfreie Beteiligungserträge gelten. Der VwGH hat die Zwischenschaltung der als substanz- und funk-*

*tionslos beurteilten irischen Tochtergesellschaft letztlich als missbräuchlich im Sinne des § 22 BAO aF angesehen und die steuerliche Zurechnung der Zinseinkünfte zu der irischen Tochtergesellschaft nicht anerkannt. Von Bedeutung für die Entscheidung des VwGH war dabei unter anderem, dass die Tochtergesellschaft im Wesentlichen von einer irischen Bank im Rahmen eines Managementvertrags verwaltet wurde, neben den Geschäftsführern kein Personal hatte und über keine eigenen Büroräumlichkeiten verfügte. Als angemessene Gestaltung hat der VwGH angenommen, dass die österreichische Muttergesellschaft das Kapital direkt (dh ohne Zwischenschaltung) investiert hat und die Kapitalerträge der Muttergesellschaft daher als körperschaftsteuerpflichtige Zinseinkünfte zuzurechnen sind.*

Der VwGH beurteilte in derartigen Fällen in der Regel weder die Investition des Kapitals noch die Gründung der ausländischen zwischengeschalteten Körperschaft isoliert betrachtet als unangemessene Gestaltung. Vielmehr wurde regelmäßig aufgrund mehrerer Schritte (dh einer „Kette“ von Handlungen) steuerlicher Missbrauch im Sinne des § 22 BAO aF angenommen. Nach Ansicht des VwGH waren die als unangemessen beurteilten Gestaltungen nur durch die damit insgesamt verbundene Steuerersparnis verständlich. Die von den Betroffenen zahlreich vorgebrachten wirtschaftlichen (außersteuerlichen) Gründe der jeweiligen Zwischenschaltung wurden vom VwGH in der Regel nicht als Rechtfertigung anerkannt.

Unklar geblieben sind in der Rechtsprechung des VwGH bisher die Beurteilungskriterien für die Annahme von Missbrauch bei zwischengeschalteten ausländischen Körperschaften, insbesondere in Bezug auf das Kriterium der „Unangemessenheit“ und der Maßgeblichkeit von außersteuerlichen Gründen.<sup>67</sup> Es ist daher vom Einzelfall abhängig, ob eine ausländische Tochtergesellschaft als substanz- und funktionslos im Sinne des § 22 BAO aF gilt. Ob die Rechtsprechung zu § 22 BAO nF zukünftig insoweit zu eindeutigeren Beurteilungskriterien führen wird, bleibt abzuwarten. Vor diesem Hintergrund ist seit 2019 zudem die Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 10a KStG zu beachten, die als spezielle Missbrauchsbestimmung Gestaltungen in Zusammenhang mit niedrig besteuerten Körperschaften mit bestimmten Passiveinkünften einschränkt.

63 Vgl VwGH 27.3.2019, Ro 2018/13/0004; *Allram/Sedlaczek*, VwGH zur KESt-Entlastung von Outbound-Dividenden nach der Mutter-Tochter-RL, ÖStZ 2019, 277 (277).

64 Siehe dazu jüngst EuGH 26.2.2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, *N Luxembourg 1* sowie EuGH 26.2.2019, C-116/16, C-117/16, *T Danmark*.

65 VglzBVwGH 9.12.2004, 2002/14/0074; 10.8.2005, 2001/13/0018; 22.9.2005, 2001/14/0188; 24.7.2007, 2007/14/0029.

66 Vgl *Leitner*, Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht 195 mwN.

67 Zu wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen außersteuerlichen Gründen siehe jüngst VwGH 27.3.2019, Ro 2018/13/0004.

#### 4. Missbrauch beim Einsatz von Personengesellschaften

Personengesellschaften gelten ertragsteuerlich nicht als Steuersubjekte, sondern wird ihr Ergebnis steuerlich unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet (keine Abschirmwirkung). Allenfalls können jedoch Einkunftsarten oder Bestimmungen zur Gewinnermittlung durch den Einsatz von Personengesellschaften beeinflusst werden. Den Möglichkeiten einer Umgehung von Abgaben durch eine Zwischenschaltung von Personengesellschaften sind daher ertragsteuerlich bereits konzeptionell Grenzen gesetzt. In der Vergangenheit wurde allerdings auch die Wahl der Rechtsform einer Personengesellschaft in der Rechtsprechung als Missbrauch qualifiziert.

Nach der Rechtsprechung des RFH galt die Rechtsform der GmbH & Co KG aufgrund ihrer (damaligen) Ungewöhnlichkeit als Anwendungsfall des § 5 RAO (der Vorgängerbestimmung des § 22 BAO).<sup>68</sup> Der RFH gab diese Auffassung allerdings rasch auf und führte im Urteil vom 28.3.1933 aus, dass ein Steuerpflichtiger grundsätzlich

selbst bestimmen kann, in welcher Rechtsform er sein Unternehmen betreiben will.<sup>69</sup>

Abgabenrechtlicher Missbrauch kann bei der Wahl der Rechtsform einer Personengesellschaft auch im Zusammenhang mit Verlusten von Bedeutung sein. Der VwGH hat es in einem Fall etwa als Missbrauch gemäß § 22 BAO beurteilt, dass sich ein Alleingesellschafter als atypisch stiller Gesellschafter am Betrieb seiner GmbH beteiligt und damit im Ergebnis Verluste der GmbH steuerlich geltend machen kann.<sup>70</sup> In der Rechtsprechung des BFG wurde jüngst die Verrechnung von Leistungen einer Management-Personengesellschaft an eine GmbH als missbräuchlich im Sinne des § 22 BAO angesehen, weil die Personengesellschaft nach Ansicht des BFG nur zur Ersparnis von Lohnnebenkosten im Zusammenhang mit Geschäftsführerbezügen der Gesellschafter-Geschäftsführer zwischengeschaltet wurde.<sup>71</sup> In einem anderen Fall wurde hingegen die Zwischenschaltung einer Management-Personengesellschaft aufgrund der Bündelung von Geschäftsführer-Tätigkeiten gegenüber mehreren Gesellschaften steuerlich anerkannt.<sup>72</sup>

#### Fazit

Im Grundsatz sind Steuerpflichtige nicht gehindert, gesellschaftsrechtliche Formen und Gestaltungsmöglichkeiten so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung erzielt wird. Aus steuerlicher Sicht besteht daher grundsätzlich freie Rechtsformwahl.<sup>73</sup>

Aus ertragsteuerlicher Sicht ist allerdings zu beachten, dass der Einsatz von Körperschaften oder Personengesellschaften in bestimmten Fallkonstellationen aufgrund allgemeiner (§ 22 BAO) oder spezieller (zB § 2 Abs 4a EStG) steuerlicher Missbrauchsbestimmungen

zu einer von den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen abweichenden Zurechnung von Einkünften führen kann. Unabhängig davon ist bei grenzüberschreitenden Gestaltungen zudem zu prüfen, ob eine Meldepflicht nach dem EU-Meldepflichtgesetz vorliegt.

#### Korrespondenz:

StB Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA, sebastian.bergmann@jku.at  
StB Dr. Martin Lehner, LL.M., martin.lehner@at.ey.com

68 Vgl RFH 24.2.1927, RStBl 1927, 169; RFH 13.3.1929, RStBl 1929, 339. Siehe dazu Lang, Die Gründung der GmbH Co KG als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts, in Arnold, Die GmbH Co KG – GS Arnold<sup>2</sup> (2016) 223 (223 ff).

69 Vgl RFH 18.2.1933, RStBl 1933, 375. Zur „Ungewöhnlichkeit“ einer Gestaltung in der Rechtsprechung des VwGH siehe Lang in GS Arnold, 223 (227 ff).

70 Vgl VwGH 11.12.1990, 89/14/0140. Siehe allerdings zu einem nicht als steuerlichen Missbrauch beurteilten Fall einer GmbH & (atypisch) Still zB VwGH 1.9.2015, 2012/15/0234.

71 Vgl BFG 5.11.2018, RV/3100204/2015.

72 Vgl BFG 22.5.2019, RV/7102713/2017.

73 Siehe dazu auch ErlRV 190 BlgNR 26. GP 42 mit Verweis auf Erwägungsgrund 11 der ATAD (RL 2016/1164).