

1. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht

Abteilungen VI/1 (Steuerpolitik und Abgabenlegistik), VI/6 (Einkommen- und Körperschaftsteuer) und VI/8 (Internationales Steuerrecht), BMF

Bundesweite Fachbereiche Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie Internationales Steuerrecht, SZK

1.1. Einlage von immateriellen Wirtschaftsgütern in Einzelunternehmen oder Personengesellschaften

1.1.1. Bezugsabende Norm

§ 6 Z 5 EStG 1988

1.1.2. Sachverhalt

Ein Steuerpflichtiger und sein Schwiegersohn (Informatikstudent) entwickeln ein Unternehmenskonzept für den Onlineverkauf von Yachten. Unmittelbar nachdem das Konzept fertig entwickelt ist, gründen sie eine offene Gesellschaft (OG). Das Konzept wird als „Know-how“ eingelegt. Der Einlagewert leitete sich aus Umfragen bei Geschäftspartnern ab, wie diese den Wert des Konzeptes einschätzen würden.

1.1.3. Fragestellung

Liegt im gegenständlichen Fall eine Einlage vor?

1.1.4. Lösung

Eine Einlage setzt einen Transfer von der außerbetrieblichen Sphäre in die betriebliche Sphäre voraus. Bezogen auf ein Unternehmenskonzept („Know-how“) kann eine Einlage eines unkörperlichen Wirtschaftsgutes daher nur vorliegen, wenn die Entwicklung des Konzeptes außerhalb des auf dessen Verwertung gerichteten Betriebs erfolgt ist. Bei einer privaten Zufallserfindung wäre es zB denkbar, diese als unkörperliches Wirtschaftsgut in einen auf die Umsetzung gerichteten Betrieb einzulegen (vgl EStR 2000 Rz 632). Dies wird allerdings nur ausnahmsweise der Fall sein.

Im gegenständlichen Fall liegt keine Einlage vor: Die Entwicklung des Unternehmenskonzeptes und seine Umsetzung stehen in engem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang: Mit der Gründung der OG wird der rechtliche Rahmen für die Umsetzung des Konzeptes geschaffen. Daraus ist nicht abzuleiten, dass dieser Akt im gegebenen Zusammenhang die Eröffnung eines eigenständigen „Umsetzungsbetriebes“ darstellt. Betriebliche Aufwendungen können schon vor der Betriebseröffnung anfallen (vorweggenommene Betriebsausgaben, vgl EStR 2000 Rz 1095). Dementsprechend beginnt die Betriebssphäre nicht erst mit der „Betriebseröffnung“ iSd tatsächlichen Marktauftrittes, sondern bereits dann, wenn zielstrebige Vorbereitungen dazu getroffen werden. Dies ist hier der Fall, sodass bereits die Entwicklung des Konzeptes dem betrieblichen Bereich zuzuordnen ist und eine Einlage von Know-how nicht in Betracht kommt.

1.1.5. Anmerkungen

Im hier vorliegenden Fall ist bereits die Entwicklung des Unternehmenskonzeptes dem betrieblichen Bereich zuzuordnen, sodass eine Einlage nicht vorliegt.

Variiert man allerdings den Sachverhalt (mit klarer Trennung des Entwicklungsvorganges von der Verwertung), stellen sich weitere, grundsätzliche Fragen:

Ist ein Unternehmenskonzept als Know-how überhaupt ein einlagefähiges Wirtschaftsgut?

Wenn ja: Steht das Aktivierungsverbot des § 4 Abs 1 letzter Satz dem Ansatz des Teilwertes (§ 6 Z 5) entgegen?

Zu 1:

Unter „Know-how“ ist Spezialwissen über bestimmte betriebliche oder berufliche Erfahrungen zu verstehen, die keine Erfindung darstellen und für die auch kein Patentschutz besteht. Know-how ist ein unkörperliches Wirtschaftsgut (EStR 2000 Rz 522 sowie 625; Zorn/Varro in Doralt/Mayr/Kirchmayr/Zorn, EStG¹⁷, § 4, Tz 92; Jakom, EStG⁹, § 4, Tz 173).

Einlagen setzen ein einlagefähiges Wirtschaftsgut voraus. Wirtschaftsgüter sind alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbstständig bewertbaren Güter jeder Art, und zwar nicht nur körperliche Gegenstände, sondern auch rechtliche und tatsächliche Zustände. Selbstständige Bewertungsfähigkeit wird dann angenommen, wenn für ein Gut im Rahmen des Gesamtaufpreises des Unternehmens ein besonderes Entgelt angesetzt wird. Es kommt nicht darauf an, ob auch nach Zivilrecht ein selbstständiges Gut vorliegt (vgl EStR 2000 Rz 452).

Know-how kann nur dann als (selbstständiges) Wirtschaftsgut Gegenstand einer Einlage sein, wenn es ein von der Person des Wissensträgers abgesondertes, selbstständig bewertbares Gut darstellt. Wissen, das sich nicht vom Wissensträger verselbstständigt hat, kann nicht als Know-how eingelegt werden. Ob dies der Fall ist, ist stets nach den Umständen des jeweiligen Sachverhaltes zu beurteilen.

Zu 2:

Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf gemäß § 4 Abs 1 letzter Satz ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben wurden. Da eine Einlage keinen entgeltlichen Erwerb darstellt, erhebt sich die Frage, in welchem Verhältnis diese Bestimmung zur Aktivierungspflicht für Einlagen steht.

Der Transfer des unkörperlichen Wirtschaftsgutes in die Betriebssphäre über die Einlage begrenzt durch den Ansatz des Teilwertes als Einlagewert die betriebliche stille Reserve: Bei allfälliger Verwertung ist nur die Differenz zwischen Einlagewert und Verwertungserlös als betrieblicher Gewinn zu erfassen.

Nach Rz 632 der EStR 2000 geht § 6 Z 5 dem Aktivierungsverbot vor: Werden unkörperliche Wirtschaftsgüter eingelegt, sind sie unabhängig davon, ob sie vor der Einlage vom Steuerpflichtigen entgeltlich erworben wurden oder nicht, stets zu aktivieren.

Für diesen Vorrang spricht, dass ansonsten stille Reserven, die aus der Privatsphäre stammen, in die betriebliche Sphäre gezogen und damit durch eine unterlassene AfA oder durch die Versteuerung im Fall der Veräußerung steuerlich wirksam werden; gerade dies entspricht nicht der Einlagenbewertung (im Ergebnis ebenso Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 4 Tz 14.5). Daher geht die Bewertung mit dem Teilwert sowohl bei in der Privatsphäre selbst geschaffenen als auch bei privat unentgeltlich erworbenen unkörperlichen Wirtschaftsgütern dem Aktivierungsverbot vor (ebenso Doralt, § 4, Tz 96 und die herrschende Auffassung zur vergleichbaren Bestimmung im deutschen EStG, Herrmann/Heuer/Raupach, § 5, Tz 1711; BFH, BStBl 1980 II 244).

1.2. Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Gesellschaften

1.2.1. Bezugshabende Norm und Richtlinie samt Randzahlen

§ 2 Abs 4a EStG 1988; EStR 2000 Rz 104

1.2.2. Fragestellung

Mit dem AbgÄG 2015 wurde die Bestimmung des § 2 Abs 4a EStG 1988 eingefügt, die in bestimmten Fällen eine Zurechnung von Einkünften direkt an eine natürliche Person vorsieht, obwohl die Verrechnung über eine „zwischengeschaltete“ Körperschaft erfolgt. Damit hat der Gesetzgeber auf die jüngere VwGH-Judikatur (VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149) reagiert; der VwGH hat dabei ausgesprochen, dass „*wenn die Drittanstellung eines Geschäftsführers ernsthaft gewollt ist und dementsprechend durchgeführt wird, [...] dem Geschäftsführer die Bezüge seitens der ihn beschäftigenden Gesellschaft und der verleihenden Gesellschaft jene Entgelte zuzurechnen [sind], die ihr für die Gestellung des Geschäftsführers zufließen*“.

Aufgrund dieser Judikatur und der Einführung der neuen Gesetzesbestimmung stellt sich die Frage: Werden die Aussagen in den EStR 2000 Rz 104

- für die Vergangenheit bzw
- für die Zukunft (parallel zur Bestimmung des § 2 Abs 4a EStG 1988) aufrechterhalten?

1.2.3. Lösung

Für Zeiträume ab dem Inkrafttreten des § 2 Abs 4a EStG 1988 (1.1.2016) ist die Beurteilung ausschließlich nach dieser Bestimmung vorzunehmen. Ab der Veranlagung 2016 haben die Aussagen der EStR 2000 Rz 104 keine Relevanz mehr.

Für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2015 ist die Beurteilung nach Maßgabe der EStR 2000 Rz 104 allerdings unter Berücksichtigung der VwGH-Judikatur betreffend organschaftliche Vertretung (VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149) vorzunehmen. Für Sachverhalte, die diesem Urteil entsprechen, kommt eine von der Kapitalgesellschaft abweichende Zurechnung nicht in Betracht, es sei denn dies wäre infolge Missbrauchs oder Vorliegens eines Scheingeschäfts geboten. Liegt kein sich abhebender Betrieb mit einer gewissen Substanz vor, ist dies ein Indiz für Missbrauch. Missbrauch kann daher vorliegen, wenn eine schon ausgeübte Geschäftsführung in der Folge über eine leere GmbH abgerechnet wird.

Daraus ergibt sich:

- Für Veranlagungszeiträume ab 2016 hat die Beurteilung ausschließlich entsprechend § 2 Abs 4a EStG 1988 zu erfolgen. Rz 104 EStR 2000 hat dafür keine Relevanz mehr.
- Für Veranlagungszeiträume vor 2016 ist Rz 104 EStR 2000 anzuwenden. Abweichend davon ist die Beurteilung von Fällen organschaftlicher Vertretung nach der Rechtsprechung des VwGH vorzunehmen.

1.2.4. Beispiele und Lösungen

Anhand einiger Beispiele soll der Anwendungsbereich der neuen Bestimmung abgesteckt werden.

- **Beispiel 1**

A ist alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der A-GmbH. Die A-GmbH beschäftigt darüber hinaus keine weiteren Mitarbeiter. Die A-GmbH schließt mit der Produktions-GmbH

einen „Geschäftsführungsvertrag“ ab, in dem vorgesehen ist, dass die A-GmbH „als Geschäftsführer tätig ist und dafür Herrn A abstellt“. Im Firmenbuch wird Herr A als Geschäftsführer der Produktions-GmbH eingetragen. Ein Dienstvertrag zwischen A und der Produktions-GmbH wird nicht geschlossen. Im Gesellschaftsvertrag ist als Geschäftszweck die Gestellung von Managern angeführt. Andere Gestellungsverträge als jener des Herrn A werden nicht geschlossen.

Lösung

Es liegt ein Anwendungsfall des § 2 Abs 4a EStG 1988 vor, da eine zwischengeschaltete Körperschaft, die unter dem Einfluss des Gesellschafters steht, besteht und die organ-schaftliche Vertretung bei der Produktions-GmbH eine höchstpersönliche Tätigkeit darstellt. Eine Zurechnung an A wäre nur auszuschließen, wenn bei der A-GmbH ein sich von der Besorgung der Geschäftsführertätigkeit „abhebender Betrieb“ vorliegt; dafür finden sich im Sachverhalt keine Anhaltspunkte. Die bloße Anführung der Personalgestellung als Geschäftszweck im Gesellschaftsvertrag reicht jedenfalls nicht aus, um einen sich abhebenden Betrieb zu begründen; ein solcher muss faktisch vorliegen.

- **Beispiel 2**

Bei einer GmbH & Co KG bekommt die Komplementär-GmbH (die über keinen eigenständigen Betrieb verfügt) das Honorar für die Geschäftsführung in der KG, die von A ausgeführt wird. A ist sowohl Gesellschafter der GmbH als auch der KG. Die Komplementär GmbH bezahlt A für die Geschäftsführung der KG ein Entgelt.

Lösung

Die Komplementär-GmbH ist im Verhältnis zwischen A und der KG zwischengeschaltet. A übt jedoch keine organschaftliche Vertretung für eine Körperschaft aus, da er Geschäftsführer der KG ist. Dieser Sachverhalt wird nicht von § 2 Abs 4a EStG 1988 erfasst. Dem entspricht auch EStR 2000 Rz 5866:

Im Fall einer GmbH & Co KG und vergleichbarer Rechtsformen liegen Sonderbetriebseinnahmen (Vergütungen iSd § 23 Z 2 EStG 1988) bzw. Sonderbetriebsausgaben der GmbH dann vor, wenn der GmbH für ihre Geschäftsführungstätigkeit bei der Mitunternehmerschaft die Bezüge ihres unternehmensrechtlichen Geschäftsführers vergütet werden. Auch wenn der Geschäftsführer zugleich Gesellschafter der Mitunternehmerschaft ist, kommt § 23 Z 2 EStG 1988 nur hinsichtlich der Vergütungen an die GmbH und nicht hinsichtlich der Bezüge des Geschäftsführers zur Anwendung. Der Geschäftsführer bezieht je nach dem Beteiligungsmaß bei der GmbH Einkünfte aus (nicht)selbständiger Arbeit (VwGH 28.09.1983, 82/13/0136; VwGH 07.11.1989, 86/14/0203; VwGH 19.10.1993, 93/14/0129).

- **Beispiel 3**

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

Lösung

Bei einer Holding kommt ein sich im Verhältnis zur Ausübung einer organschaftlichen Geschäftsführungsfunktion abhebender Betrieb nur in Betracht, wenn Tätigkeiten vorliegen, die erheblich über das Halten von Beteiligungen hinausgehen. In diesem Fall liegt das nicht vor, weil die Wahrnehmung von Sekretariatstätigkeiten dafür nicht ausreicht. Es liegt daher kein eigenständiger Betrieb vor, sodass § 2 Abs 4a EStG 1988 anwendbar ist.

1.2.5. Anmerkungen

Das bloße Halten von Beteiligungen ist dem Grunde nach der Vermögensverwaltung zuzuordnen und stellt alleine noch keine betriebliche Betätigung dar. Auch das reine Ausüben eines „Beteiligungsmanagements“ reicht noch nicht aus, um eine betriebliche Tätigkeit zu begründen. Wird in den Beteiligungsgesellschaften die Geschäftsführung ausgeübt, wird das Managen dieser Beteiligung nämlich idR in der Organfunktion des Geschäftsführers aufgehen und somit keinen eigenständigen, sich von dieser Tätigkeit abhebenden Betrieb iSd § 2 Abs 4a EStG 1988 begründen.

Ein sich abhebender Betrieb iSd § 2 Abs 4a EStG 1988 kann dann vorliegen, wenn die Holdinggesellschaft im Rahmen des „Beteiligungsmanagements“ zB unmittelbar in die Verwaltungssachen der Beteiligungsgesellschaften eingreift. Dies könnte dann gegeben sein, wenn sie etwa administrative, finanzielle, kaufmännische oder technische Dienstleistungen (zB Controlling), die nicht in der Geschäftsführtätigkeit aufgehen, gegenüber Beteiligungsgesellschaften erbringt. Für die Ausführung dieser Tätigkeiten wird die Holdinggesellschaft neben dem Geschäftsführer regelmäßig weitere Mitarbeiter beschäftigen, welche ein Indiz für einen sich abhebenden Betrieb iSd § 2 Abs 4a EStG 1988 darstellen. Weiters kann ein sich abhebender Betrieb vorliegen, wenn im Rahmen des Managements mehrerer Beteiligungen ein strategischer Zugang für sämtliche Beteiligungen verfolgt wird und damit eine einheitliche Leitung und Vorgehensweise gegeben ist.

1.2.6. Weitere Beispiele und Lösungen

- **Beispiel 4**

A ist Alleingesellschafter der A-GmbH, über die A seine Tätigkeit als „Autor und Vortragender“ entfaltet. Einzige Arbeitnehmerin in der GmbH ist seine Ehefrau, die als Sekretärin beschäftigt wird. Die Leistungen werden zur Gänze von A erbracht. Die+- Honorarverrechnung erfolgt durch die A-GmbH.

Lösung

Es handelt sich um eine höchstpersönliche Tätigkeit, die § 2 Abs 4a EStG 1988 unterliegt. Die GmbH steht unter dem Einfluss des A. Bloße Hilfstätigkeiten führen zu keinem sich abhebenden Betrieb (siehe ErläutRV zum AbgÄG 2015). Reine Sekretariatsaufgaben können daher keinen sich von der höchstpersönlichen Tätigkeit abhebenden Betrieb begründen. § 2 Abs 4a EStG 1988 ist anwendbar.

- **Beispiel 5**

Ein Arzt (Universitätsprofessor) hat neben seiner ärztlichen Privatordination und seiner universitären Tätigkeit noch eine GmbH, über die folgende Tätigkeiten abgerechnet werden:

- Spirituelle Seminare, welche nicht unter die Ordinationstätigkeit und die universitäre Tätigkeit fallen.
- Zahlungen von Pharmafirmen als Kostenersatz für Wirksamkeitsprüfungen und Nebenwirkungsprüfungen von Medikamenten an Patienten.
- Die pharmakologische Gutachterstätigkeit des Arztes. Dafür werden – abgesehen von der eigenen Tätigkeit des Arztes – Ressourcen aus der GmbH nur für Hilfsdienste verwendet.

Aufgrund des großen Verwaltungsaufwandes beim Organisieren der Seminare, der Durchführung der Seminare und der Dokumentationen der Medikamentenprüfungen für Pharmafirmen sind in der GmbH auch Dienstnehmer angestellt, die den gesamten Arbeitsaufwand der Verwaltung und Dokumentation im Alleingang durchführen. Aus der gutachterlichen Tätigkeit werden Umsätze iHv 35% der Gesamtumsätze der GmbH erzielt.

Lösung

§ 2 Abs 4a EStG 1988 ist nur dann anwendbar, wenn die zwischengeschaltete Körperschaft über keinen eigenständigen, sich von den dort taxativ genannten Tätigkeiten abhebenden Betrieb verfügt. Mit der Zurechnungsbestimmung sollen in erster Linie Fälle erfasst werden, bei denen eine GmbH ohne substantielle Tätigkeit zwischengeschaltet wird.

Dies liegt einerseits dann nicht vor, wenn im Rahmen der aus dieser Tätigkeit entspringenden Leistungserbringung zur rein höchstpersönlichen Tätigkeit weitere Tätigkeiten hinzutreten, die über bloße Hilfsfunktionen hinausgehen.

Andererseits schließt der Gesetzeswortlaut auch nicht aus, dass das Kriterium des eigenständigen Betriebes sich auf andere als jene von § 2 Abs 4a EStG 1988 erfassten Tätigkeiten beziehen kann, sodass ein sich abhebender Betrieb sich auch aus einer im Verhältnis zur höchstpersönlichen Tätigkeit verschiedenen Tätigkeit ergeben kann. Allerdings ist aus dem Gesetzeszweck abzuleiten, dass das Tatbestandsmerkmal des sich abhebenden Betriebes nur vorliegt, wenn diese Tätigkeit eine gewisse quantitative Relevanz im Verhältnis zur höchstpersönlichen Tätigkeit aufweist. Dies wird sich idR in einem entsprechenden Umsatzanteil ausdrücken. Ein Umsatzverhältnis von zumindest 20 % wird idR einen eigenständigen sich abhebenden Betrieb begründen.

Auszugehen ist im vorliegenden Sachverhalt davon, dass nur die gutachterliche Tätigkeit als „wissenschaftliche Tätigkeit“ eine höchstpersönliche Tätigkeit iSd § 2 Abs 4a EStG 1988 darstellt. Die Betriebszweige Durchführung von Seminaren und Wirksamkeitsprüfung von Medikamenten sind jedoch im Verhältnis dazu eigenständig und haben einen als Betrieb iSd § 2 Abs 4a EStG 1988 zu qualifizierenden Charakter. Das Umsatzverhältnis (65 % des Gesamtumsatzes) bringt außerdem zum Ausdruck, dass sie eine ausreichende quantitative Relevanz innerhalb des gesamten Geschäftsfeldes der GmbH aufweisen, sodass eine eigenständiger, sich abhebender Betrieb gegeben ist. Damit liegt insgesamt kein Anwendungsfall des § 2 Abs 4a EStG 1988 vor, womit die erzielten Einkünfte zur Gänze der GmbH zugerechnet werden.

- **Beispiel 6**

Eine Bildhauerin ist alleinige Gesellschafterin der X Bildhauerei-GmbH. Diese GmbH wird beauftragt, eine Skulptur für den Eingangsbereich eines Unternehmens zu schaffen. Die Skulptur wird von der Bildhauerin selbst angefertigt. Das Honorar wird von der GmbH (als Auftragnehmerin) in Rechnung gestellt.

Variante 1: Die Bildhauerin hat eine Angestellte für das Sekretariat und die Buchhaltung.

Variante 2: Die Bildhauerin hat auch eine bildhauerisch tätige Angestellte und einen Lehrling, die sie auch bei der Anfertigung von Skulpturen und Kunstwerken unterstützen.

Lösung

Variante 1: Es liegt gegenüber der höchstpersönlichen „künstlerischen Tätigkeit“ kein eigenständiger sich abhebender Betrieb vor, sodass – wie im Beispiel 4 – ein Anwendungsfall des § 2 Abs 4a EStG 1988 vorliegt.

Variante 2: Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass die bildhauerisch tätige Angestellte keine bloße Hilfstätigkeit erbringt, sodass ein sich abhebender Betrieb vorliegt. § 2 Abs 4a EStG 1988 ist nicht anwendbar.

1.2.7. Anmerkungen

In den Stellungnahmen zum Begutachtungsentwurf des Salzburger Steuerdialoges 2016 wurde hinsichtlich der Variante 2 zu Beispiel 6 die Frage aufgeworfen, ob es für die Anwendbarkeit des § 2 Abs 4a EStG 1988 und damit für die Zurechnungsfrage von Relevanz sein kann, wem die Urheberrechte aus der bildhauerischen Tätigkeit (Urheberrechte an den Skulpturen) zukommen. In der Variante 2 ist davon auszugehen, dass aufgrund der mitarbeitenden Arbeitnehmer ein sich abhebender Betrieb vorliegt und so-